
Datum: 22.03.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 123/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0322.3K123.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 32/17

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig sind die Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 und deren nachträgliche Erweiterung auf die Jahre 2002 sowie 2007 bis 2011.

2

Der Kläger ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Im Prüfungszeitraum war er Gesellschafter der Prozessbevollmächtigten - einer Steuerberatungsgesellschaft - und zugleich bei dieser angestellt. Anfang 2002 übernahm er einen Zuchtbetrieb auf dem A in B, aus dem er seither Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärte. Er zog seinerzeit mit seiner Ehefrau in die zu dem A gehörende Wohnung. Den Gewinn ermittelte der Kläger durch Betriebsvermögensvergleich. Die Veranlagungen zur Umsatzsteuer und zur Einkommensteuer führte zunächst das für B zuständige Finanzamt M und ab 2011 - infolge einer Zuständigkeitsänderung bei Einzelunternehmen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft - das Finanzamt C durch.

3

Unter dem 29.2.2008 ersuchte das Finanzamt M das hier beklagte Prüfungsfinanzamt um Durchführung einer Außenprüfung beim Kläger. Es bezog sich auf dessen Steuererklärungen für die letzten drei Veranlagungszeiträume, nämlich die Jahre 2004 bis 2006, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung unter Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2004 i.H.v. 12.684 €, für 2005 i.H.v. 27.077 € und für 2006 in Höhe

4

./24.795 € veranlagt worden waren. Das Finanzamt führte aus, dass beim Kläger die Einkunftserzielungsabsicht bzw. die Verrechnung von Verlusten mit wesentlichen nichtbetrieblichen Einkünften prüfungsbedürftig sei. Außerdem bezog sich das Finanzamt auf einen „Vermerk Steuerfahndung dass eine Betriebsprüfung angebracht wäre (s. Aktenvermerk Steufa)“. Dieses Prüfungsersuchen ist vom Beklagten erst im Klageverfahren vorgelegt worden.

Der Beklagte trägt vor, der Aktenvermerk stamme von der Steuerfahndung D und datiere vom 14.8.2003. Ihm liege die Erstattung einer Anzeige einer dritten Person zugrunde, die ausdrücklich großen Wert darauf gelegt habe, dass ihre Identität nicht preisgegeben werde. Er sehe sich aufgrund des Steuergeheimnisses daran gehindert, den Aktenvermerk dem Gericht vorzulegen. Aus ihm ergäben sich vage Hinweise, dass der Kläger in vor dem 1.7.2003 endenden Wirtschaftsjahren Kosten der privaten Lebensführung und andere möglicherweise nicht die Prozessbevollmächtigte, sondern den Zuchtbetrieb betreffende Betriebsausgaben in der Gewinn- und Verlustrechnung der Prozessbevollmächtigten verbucht habe. Ein Bezug zu den Vorgängen, die Gegenstand der noch anzuordnenden Betriebsprüfung beim Kläger hätten werden können, habe nicht bestanden. Deshalb sei der Vorgang nicht zur Betriebsprüfungsakte genommen worden. Ein konkreter Verdacht einer Steuerstraftat und ein Anlass für Ermittlungen der Steuerfahndung hätten ebenso wenig vorgelegen. Der Kläger bestreitet das Vorbringen mit Nichtwissen. 5

Bereits Anfang 2009 hatte die beim Beklagten für den Kläger zuständige Betriebsprüferin mit der Prüfungsvorbereitung begonnen. Dabei lagen jedenfalls die Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 sowie die Gewinnermittlungen für die Wirtschaftsjahre 1.7.2003 bis 30.6.2007 vor. Die Steuererklärungen für 2003 waren am 15.11.2004 beim Finanzamt M abgegeben worden. 6

Die dem Gericht vorgelegte Betriebsprüfungshandakte des Beklagten besteht aus zwei Bänden. Die Unterlagen sind nicht durchgehend chronologisch abgeheftet und die Seiten nicht foliiert. Es befinden sich darin auch die Unterlagen über die Wirtschaftsjahre, auf die die Prüfung erst später erweitert worden ist, nämlich 1.7.2002 bis 30.6.2003 sowie 1.7.2007 bis 30.6.2011. Wann diese Unterlagen angefordert und die Steuerakten für die Jahre 2002 sowie 2007 bis 2012 beigezogen worden sind, geht aus der Betriebsprüfungshandakte nicht hervor. 7

In der Einkommensteuerakte des Finanzamts M für 2002 befand sich ein von dort gestelltes Prüfungsersuchen vom 1.3.2004, das an das damals zuständige Finanzamt für Betriebsprüfung der Land- und Forstwirtschaft gerichtet war und sich auf die Wirtschaftsjahre 1.1.2002 (Betriebsgründung) bis 30.6.2003 bezog. Dafür waren vom Kläger Verluste aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 55.382 DM bzw. in Höhe von 111.204 DM ermittelt und vom Finanzamt M ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bei den Einkommensteuerveranlagungen des Klägers berücksichtigt worden. Das Finanzamt M begründete das Prüfungsersuchen unter anderem mit einem „Aktenvermerk Steufa vom 14.8.2003“ und regte an, den übrigen Betrieb der Prozessbevollmächtigten mitzuprüfen. 8

Der Beklagte erklärt, dass es sich um denselben Aktenvermerk handele, der dem Prüfungsersuchen vom 29.8.2008 beigelegt gewesen sei und den er – aus den gleichen Gründen – dem Gericht nicht vorlegen könne. Der Kläger bestreitet diese Darlegung – auch soweit es um denselben Aktenvermerk handele – mit Nichtwissen. 9

Die Betriebsprüferin schloss die Vorbereitung am 8.7.2009 mit dem Vorschlag ab, die Prüfung beim Kläger durchzuführen und sich zu Beginn ein näher bezeichnetes Anlageverzeichnis aller Tiere seit dem Kauf des A sowie eine Gewinnprognose vorlegen zu 10

lassen.

Unter dem 11.11.2009 unterzeichnete der Sachgebietsleiter die an den Kläger gerichtete Anordnung, dass bei ihm eine steuerliche Außenprüfung durchgeführt werde. Geprüft werden sollten die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sowie die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Zeiträume vom 1.7.2003 bis 30.6.2007. Zur Begründung wurde in der Prüfungsanordnung § 193 Abs. 1 AO zitiert. 11

Die Betriebsprüferin begann die Prüfung am 2.12.2009 mit einer Betriebsbesichtigung. 12

Am 14.12.2009 legte der Kläger gegen die Prüfungsanordnung Einspruch ein. Er führte aus, dass die Festsetzungsverjährung zwar grundsätzlich erst nach der Prüfung der Sachverhalte durch die Außenprüfung festzustellen sei. Im Streitfall sei der Eintritt der Festsetzungsverjährung hinsichtlich des Jahres 2003 aber offenkundig; jedenfalls sei Gegenteiliges bislang nicht vorgetragen worden. Außerdem bestünden Bedenken gegen die Zuständigkeit. Zwar sei der Beklagte für die Prüfung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, nicht aber für seine, des Klägers, persönlichen Verhältnisse zuständig. Der Beklagte müsse die Prüfung entsprechend beschränken. 13

Der Beklagte hielt dem entgegen, dass bei der Entscheidung über den zeitlichen Umfang der Prüfung gerade nicht eindeutig klar gewesen sei, ob bereits endgültig eine Festsetzungsverjährung eingetreten sei oder ob unter dem Gesichtspunkt vorsätzlicher oder leichtfertiger Steuerverkürzung durchaus eine Änderbarkeit in Betracht komme, ohne dass bereits zu diesem Zeitpunkt ein konkreter Anfangsverdacht vorgelegen habe. 14

Die Prüfung wurde ungeachtet des Einspruchsverfahrens fortgesetzt. Die vom Beklagten angeforderte Gewinnprognose legte der Kläger nicht vor. Er lehnte es ferner ab, die Einlagewerte der Tiere des Anlagevermögens im Jahr 2002 anzugeben, und verwies darauf, dass dieses Jahr nicht zum Prüfungszeitraum gehöre. Die Unterlagen über ein näher bezeichnetes Konto bei der E-Bank legte der Kläger mit der Begründung nicht vor, es handele sich um ein Privatkonto. 15

Die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2011 wurden im Laufe der Jahre 2009 bis Anfang 2013 abgegeben und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt. 16

Am 22.3.2012 begann die Steuerfahndung F unter Bezugnahme auf § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO mit Vorermittlungen gegen den Kläger. Als Anlass wurde eine Ermittlungsgruppe (EG) W und ein „ausgegliedertes Verfahren wg. Zuchtbetrieb u.a. div. GmbH“ angegeben. Das zugehörige Strafverfahren war bei der Staatsanwaltschaft F unter dem Aktenzeichen ... anhängig und hatte am10.2010 beim Kläger zu einer Durchsuchung geführt. Der Kläger hat ausgeführt, dem Verfahren habe der Vorwurf zugrunde gelegen, er, der Kläger, habe als faktischer Geschäftsführer einer GmbH Umsatzsteuer hinterzogen. Jedenfalls wurden im Rahmen dieser Durchsuchung auch die Buchführungs- und Belegordner des Klägers für die Jahre 2005 bis 2009 sichergestellt. Außerdem stellte die Steuerfahndung im Rahmen der Vorermittlungen fest, dass die Verluste des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft in den Wirtschaftsjahren 1.7.2007 bis 31.12.2009 erheblich angewachsen waren. Die Steuerfahndung informierte sich beim Beklagten über den Stand der dort laufenden Betriebsprüfung. Das Ergebnis der Vorermittlungen stellte die Steuerfahndung in einem Vermerk vom7.2012 zusammen, auf den Bezug genommen wird (Bl. 212 ff. FG-Akte). Am selben Tag leitete die Steuerfahndung F gegen den Kläger ein Steuerstraßverfahren ein. Es bestehe der Verdacht, dass er für die Jahre 2006 bis 2010 gegenüber dem Finanzamt M und für die Jahre ab 2011 gegenüber dem Finanzamt C 17

überhöhte Einnahmen verbucht und erklärt habe, um die eigentlich erzielten Verluste zu verschleiern.

Erst ein Jahr später, am 5.11.2013, gab die Steuerfahndung F dem Kläger die Einleitung des Steuerstraßverfahrens bekannt. Sie durchsuchte sodann die Wohnung des Klägers und das Gestüt im A sowie das Büro des Klägers in den Räumen der Prozessbevollmächtigten in F. Zeitgleich gab der Beklagte dem Kläger die Verfügung vom 29.10.2013 bekannt, mit der er den Prüfungszeitraum bei der Einkommen- und Umsatzsteuer auf die Jahre 2002 sowie 2007 bis 2011 und bei den Einkünften aus Land- und Fortwirtschaft auf die Zeiträume vom 01.07.2002 bis 30.06.2003 sowie 01.07.2007 bis 30.06.2012 erweiterte. Er führte aus, die Erweiterung sei erforderlich, weil der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit bestehe. 18

Gegen die Verfügung vom 29.10.2013 legte der Kläger am 13.11.2013 Einspruch ein. Dabei bezog er sich auf die Begründungen zum Einspruch gegen die ursprüngliche Prüfungsanordnung und ergänzte, dass die Begründung zur Festsetzungsverjährung auch für 2002 gelte. Die fehlende Zuständigkeit des Beklagten betreffe auch die Jahre der Prüfungserweiterung. 19

Am 13.12.2013 wies der Beklagte die Einsprüche gegen die Prüfungsanordnung und die Erweiterungsanordnung durch gesonderte Entscheidungen als unbegründet zurück. Er führte aus: 20

Bereits die interne Prüfungsvorbereitung habe konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, dass im Wirtschaftsjahr 1.7.2003 bis 30.6.2004 möglicherweise zu Unrecht Einkäufe in Höhe eines etwa 6-stelligen Betrags als Betriebsausgaben verbucht worden seien. Ob und in welcher Höhe es sich dabei um Anlage- oder Umlaufvermögen gehandelt habe, habe die anzuordnende Betriebsprüfung klären sollen. Er, der Beklagte, sei sich durchaus bewusst gewesen, dass die regelmäßige Festsetzungsfrist für das Kalenderjahr 2003 bereits abgelaufen und eine gegebenenfalls notwendige Änderung der Steuerbescheide nur unter besonderen Voraussetzungen möglich gewesen sei. Ob und inwieweit diese Voraussetzungen erfüllt gewesen seien, habe aber ebenfalls im Rahmen der Prüfung ermittelt werden sollen. Bei der Frage, über welchen zeitlichen Rahmen die Betriebsprüfung sich erstrecken sollte, sei ferner zu berücksichtigen gewesen, dass für die Beurteilung einer möglicherweise vorliegenden Liebhaberei häufig ein längerer Betrachtungszeitraum erforderlich sei als die üblichen drei Jahre. Eine dementsprechende Beschränkung auf die Wirtschaftsjahre 1.7.2004 bis 30.6.2007 hätte wegen der dort erklärten geringfügigen Gewinne bzw. Verluste kaum Erkenntnisse gebracht. Bei der Prüfungsvorbereitung habe auch deshalb nicht mit genügender Sicherheit festgestanden, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung mangels einschlägiger Vorschriften unter keinen Umständen möglich gewesen sei. Die Einwände des Klägers gegen seine, des Beklagten, Zuständigkeit seien nicht berechtigt. 21

Die Prüfungserweiterung sei rechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden. Der Beklagte wiederholte die Begründung aus der Einspruchsentscheidung zur ursprünglichen Prüfungsanordnung und ergänzte sie wie folgt: Nachdem sich im Verlaufe der begonnenen Prüfung herausgestellt habe, dass nunmehr der konkrete Tatverdacht der Steuerhinterziehung begründet gewesen sei und damit für das Veranlagungsjahr 2002 eine Änderbarkeit der Steuerfestsetzung wahrscheinlich geworden sei, sei die Entscheidung der Einbeziehung dieses Erweiterungsjahres sachlich und unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit zwingend geboten gewesen. Dies gelte ebenso für den jüngeren Zeitraum von 2007 bis 2011, für den der Kläger noch weitaus höhere Verluste erklärt habe. 22

Auch hier sei es im Rahmen der Güterabwägung ermessensgerecht gewesen, den Kläger neben der Fahndungsmaßnahme mit einem erweiterten Betriebsprüfungszeitraum zu überziehen. Besondere schützenswerte Belange des Klägers seien bei dieser Ermessensentscheidung nicht zutage getreten.

Am 16.1.2014 hat der Kläger Klage erhoben. Er hat ursprünglich die Aufhebung und hilfsweise die Einschränkung der Prüfungsanordnung und der Erweiterungsanordnung beantragt. 23

Nachdem die Prüferin der Steuerfahndung zunächst – mit Verfügung vom 11.12.2003 – die Unterlagen, die beim Kläger beschlagnahmt worden waren, an den Beklagten zur Auswertung übersandt hatte, führte sie in der Folgezeit die Ermittlungen mehr und mehr selbständig durch. Der Beklagte stellte seine Prüfungstätigkeit ein. 24

Am 1.2.2016 erging der von der Steuerfahndung erstellte Bericht über die steuerlichen Feststellungen beim Kläger. Darin schilderte die Prüferin, dass sich die laufende steuerliche Prüfung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch den Beklagten zunächst nur auf den Zeitraum 2003 bis 2006 und die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers beschränkt habe. Die in dem bei der Staatsanwaltschaft F anhängigen Verfahren (Az. ...) sichergestellten Beweismittel seien für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht entscheidend. Die Feststellungen in diesem Verfahren sowie die Feststellungen der laufenden Betriebsprüfung durch den Beklagten hätten zur Einleitung des Steuerstraßverfahrens durch die Steuerfahndung geführt. In der Folge seien weitere Ermittlungen im Rahmen der Durchsuchungen beim Kläger durchgeführt worden. Vor dem Hintergrund einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO habe sich der steuerliche Prüfungszeitraum unter Berücksichtigung einer 10-jährigen Festsetzungsverjährung auf die Kalenderjahre 2002 bis 2011 erstreckt. Die Prüfungsanordnung über die Erweiterung sei dem Kläger im Rahmen der Durchsuchungsmaßnahme am 5.11.2013 übergeben worden. Die Prüfung sei dann aber auf der Grundlage von § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO fortgesetzt und abgeschlossen worden. Im Ergebnis gelangte die Prüferin zu der Auffassung, dass dem Kläger die Absicht, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen, im Prüfungszeitraum durchgehend gefehlt habe, aber er die Einkünfte trotzdem wissentlich und willentlich gegenüber den Finanzämtern erklärt habe. Die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen berücksichtigten Verluste seien deshalb nicht anzuerkennen. 25

Unter Bezugnahme auf diesen Bericht hat das Finanzamt C am 28.11.2016 die Einkommensteuerbescheide des Klägers und seiner Ehefrau geändert. Die Bescheide für 2002 und 2003 sind auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, die für die übrigen Jahre auf § 164 Abs. 2 AO gestützt. Unter Einschluss von Nachforderungszinsen, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag beträgt die Nachforderung rund 947.000 €. Der Kläger hat gegen alle Bescheide Einspruch eingelegt, über den noch nicht entschieden ist. 26

Mit Schreiben vom 23.6.2016 erklärte der Beklagte gegenüber dem Kläger die Betriebsprüfung sowie deren Erweiterung „im Hinblick auf den inzwischen ergangenen steuerlichen Bericht des Finanzamts für Steuerstraßsachen und Steuerfahndung F vom 1.2.2016 für beendet“. 27

Der Kläger verfolgt sein Begehren mit der Fortsetzungsfeststellungsklage weiter. Hierzu führt er aus: 28

Das gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO erforderliche berechnigte Interesse an der beantragten Feststellung sei gegeben, weil zu seinen, des Klägers, Lasten Änderungsbescheide 29

ergangen seien und bei Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnungen insoweit ein Verwertungsverbot bestehe. Dass der Beklagte die Prüfung ohne Bericht für beendet erklärt habe, ändere daran nichts. Die eigenen Feststellungen des Beklagten hätten zumindest indirekt über den Bericht der Steuerfahndung zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt. Der Beklagte könne sich mit der Beendigungserklärung der Feststellung der Rechtswidrigkeit seiner Prüfungsanordnungen nicht entziehen. Das berechnigte Interesse folge zudem aus einer Wiederholungsgefahr und einer diskriminierenden Wirkung der Betriebsprüfung.

In der Sache seien die Prüfungsanordnungen wegen eines Verstoßes gegen § 10 BpO 2000 rechtswidrig gewesen. Diese Bestimmung, wonach eine Betriebsprüfung bei einem Steuerpflichtigen, gegen den sich der Verdacht einer Straftat richte, erst fortgesetzt werden dürfe, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden sei, müsse in gleicher Weise für die Anordnung bzw. Erweiterung einer Betriebsprüfung gelten. Da bereits vor der Prüfungsanordnung der Verdacht einer Straftat bestanden habe und der Beklagte - was unstreitig ist - ihn, den Kläger, nicht gemäß § 10 BpO 2000 belehrt habe, seien die Prüfungsanordnungen rechtswidrig. Um die Frage eines Fehlers bei der Ausübung des durch § 193 AO eingeräumten Ermessens gehe es nicht. 30

Dass der Verdacht einer Steuerstraftat bestanden habe, werde sich aus dem Aktenvermerk bzw. den Aktenvermerken der Steuerfahndung ergeben, die in den Prüfungsersuchen des Finanzamts M vom 1.3.2004 und vom 29.2.2008 genannt worden seien. Deshalb müsse der Beklagte diese vorlegen. Sie seien Bestandteil des Verfahrens geworden, das zum Erlass der Prüfungsanordnungen geführt habe. Die Behauptung des Beklagten, sie hätten für den Erlass der Prüfungsanordnung keine Rolle gespielt, werde bestritten. Deshalb sei der Beklagte nicht berechnigt, sie aus dem Verfahren bzw. aus den Betriebsprüfungsakten herauszuhalten. Der Beklagte wolle den Nachweis verhindern, dass man ihn, den Kläger, von Anfang an zu Unrecht der Steuerhinterziehung bzw. der leichtfertigen Steuerverkürzung beschuldigt habe. Dieser Verdacht ziehe sich wie ein roter Faden durch die Akten. Die Weigerung des Beklagten, den bzw. die Aktenvermerk(e) vorzulegen, sei nicht durch das Steuergeheimnis gedeckt, da dessen Offenbarung zur Durchführung des Klageverfahrens zulässig sei. Dem Finanzgericht müssten alle Unterlagen vorgelegt werden, die für die Prüfung der Verwaltungsakte erforderlich seien. 31

Es treffe nicht zu, dass der Aktenvermerk – soweit der Beklagte dessen Inhalt grob skizziert habe – für die Betriebsprüfung keine Bedeutung habe. Sollten Aufwendungen des Zuchtbetriebs in den Betrieb der Prozessbevollmächtigten verlagert worden sein, sei dies für die Frage der Liebhaberei des Betriebs und dessen Gewinnermittlung von Bedeutung. Das Gleiche gelte für die Andeutung, dass es Anhaltspunkte dafür gebe, dass die Buchführung des Betriebs nicht ordnungsgemäß sei. 32

Die Rügen hinsichtlich der Festsetzungsverjährung für 2003 und der fehlenden Zuständigkeit der Beklagten würden aufrechterhalten. 33

Zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts beantragt der Kläger, 34

der BFH solle gemäß § 86 Abs. 3 FGO feststellen, dass die Weigerung des Beklagten, den Aktenvermerk der Steuerfahndung D vom 14.8.2003 und den Vermerk der Steuerfahndung, der dem Prüfungsersuchen des Finanzamts M vom 29.02.2008 beigelegt war, vorzulegen, rechtswidrig ist. 35

In der Sache beantragt der Kläger, 36

1. festzustellen, dass die Anordnung der steuerlichen Außenprüfung betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 2003 bis 2006 sowie betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Zeiträume 1.7.2003 bis 30.6.2007 vom 11.11.2009 rechtswidrig gewesen ist,	37
hilfsweise festzustellen, dass die Anordnung auf die Prüfung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einzuschränken gewesen ist,	38
2. festzustellen, dass die angeordnete Erweiterung des Prüfungszeitraumes/-umfangs um die Jahre 2002 und 2007 bis 2011 (betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer) sowie um die Zeiträume 1.7.2002 bis 30.6.2003 und 1.7.2007 bis 30.6.2012 (betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) vom 29.10.2013 rechtswidrig gewesen ist,	39
hilfsweise festzustellen, dass die Anordnung auf die Prüfung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einzuschränken gewesen ist,	40
3. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorfahren für notwendig zu erklären.	41
Der Beklagte beantragt,	42
die Klage abzuweisen.	43
Zu dem Antrag nach § 86 Abs. 3 FGO hat der Beklagte sich nicht geäußert.	44
In der Sache führt der Beklagte aus:	45
Der Kläger habe kein schützenswertes Feststellungsinteresse. Nachdem die Betriebsprüfung für beendet erklärt worden sei, bestehe keinerlei konkrete nachteilige Folgewirkung für den Kläger.	46
Die Betriebsprüfung habe bereits frühzeitig ihre Ermittlungen eingestellt. Der Kläger habe von Anfang an keine wesentlichen Fragen beantwortet und dies nach der Beschlagnahme der Unterlagen am 7.10.2010 auch nicht mehr tun können. Die Fortführung der Betriebsprüfung parallel zu eigenständigen Ermittlungen der Steuerfahndung sei vom Ablauf her nicht zweckmäßig, sondern eher hinderlich gewesen. Die zur Aufklärung der wesentlichen Vorgänge erforderlichen Möglichkeiten hätten zudem die Kapazitäten einer "normalen" Prüfung bei weitem überstiegen. Deshalb seien die geringfügigen erstmaligen Ermittlungsansätze ohne Aussagekraft gewesen, so dass sich hieraus naturgemäß keine Feststellungen hätte ableiten lassen. Demzufolge bzw. mangels Berichts stünden die geänderten Steuerbescheide nicht in einem kausalen Zusammenhang mit der Betriebsprüfung. Ein Verwertungsverbot aus Erkenntnissen der Betriebsprüfung scheide mangels getroffener Feststellungen und darauf resultierender Verwertung naturgemäß aus.	47
Es bleibe dabei, dass der Aktenvermerk der Steuerfahndung nicht vorgelegt werden könne. Der Vorgang habe mit der Betriebsprüfung beim Kläger nichts zu tun. Das Steuerstrafverfahren sei die Folge eines Zufallsfunds in einem anderen Verfahren bei der Staatsanwaltschaft F aus dem Jahre 2009 gewesen und erst Jahre später - in 2012 - eingeleitet worden. Nach seiner, des Beklagten, Kenntnis sei dieser Vorgang bei der Steuerfahndung F zuvor überhaupt nicht bekannt gewesen. Es müsse jedenfalls ausreichen, wenn er, der Beklagte, ein Vorlagehindernis glaubhaft mache.	48
Nach Beginn der Prüfung habe es vage Hinweise aus dem bei der Staatsanwaltschaft F laufenden Strafverfahren gegeben, wodurch sich die Vermutung steuerlicher Liebhaberei	49

indiziell erhärtet habe. Dies habe wiederum die Prüfung eines vom Kläger bzw. seiner Ehefrau unterhaltenen Firmengeflechts ausgelöst, aus deren Erkenntnissen sich unrealistische An und Verkaufspreise abgezeichnet und die Vermutung begründet hätten, dass mit deren Hilfe der Kläger die Höhe seiner Verluste aus dem Betrieb planmäßig steuere bzw. kaschiere. Von weiteren Prüfungshandlungen sei sodann zunächst abgesehen worden, um die Durchsuchungen abzuwarten.

Die Gründe für die Prüfungserweiterung und den Tatverdacht der Steuerhinterziehung seien dem Kläger anlässlich der am 5.11.2013 durchgeführten Durchsuchungsmaßnahme hinreichend dargelegt worden. Es habe sich um den Verdacht einer Steuerhinterziehung in Bezug auf eine möglicherweise „vorsätzlich verschleierte Liebhaberei“ gehandelt, der erst entstanden sei, nachdem die Steuerfahndung F Unterlagen ausgewertet habe, die bereits zuvor anderweitig beschlagnahmt worden seien. 50

Nach der inzwischen durchgeführten strafprozessualen Durchsuchung durch die Steuerfahndung F sei ursprünglich beabsichtigt gewesen, die steuerlichen Ermittlungen arbeitsteilig gemeinsam (sog. Kombiprüfung) vorzunehmen. Die Prüfungserweiterung sei daher ausdrücklich mit dem vorliegenden Tatverdacht begründet worden. Im weiteren Verlauf sei aber deutlich geworden, dass aufgrund der maßgeblich durch die Staatsanwaltschaft F bestimmten Verfahrensabläufe eine „Kombiprüfung“ eher hinderlich wäre mit der Folge, dass fortan Ermittlungen ausschließlich durch die Steuerfahndung F erfolgt seien und seine, des Beklagten, Betriebsprüfungshandlungen erneut geruht hätten. Im Ergebnis sei die Prüfung alleine von der Steuerfahndung durchgeführt worden. 51

Die abschließende Ermessensüberprüfung habe keinerlei Ermessensfehlgebrauch ergeben. Im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidungen hätten aufgrund der Durchsuchungen Erkenntnisse vorgelegen, die eine steuerlich zulässige Auswertung der möglichen Ergebnisse über den regelmäßigen Verjährungsrahmen hinaus zulässig bzw. wahrscheinlich hätten erscheinen lassen. 52

Nach seiner, des Beklagten, Rechtsauffassung sei einzig und allein die Rechtsfrage von Bedeutung, ob bei unterstellter Annahme eines bereits vorliegenden Anfangsverdachts eines Steuerstraftatbestandes die Anordnung einer Betriebsprüfung zulässig sei oder nicht. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sei diese Frage zu bejahen. Demnach verbiete sich geradezu die unzulässige Vermengung von Fragen ermessensgerechter Prüfungsanordnung einerseits mit Fragen eventueller Verwertungsverbote andererseits. Selbst bei Annahme einer zu Unrecht unterlassenen Belehrung gemäß § 393 AO werde dies die Rechtmäßigkeit der zeitlich vorangegangenen Prüfungsanordnung nicht tangieren. Der Kläger verfolge von Beginn an eine verfahrensrechtlich unzulässige Strategie, indem er den FG-Prozess zur Klärung der Vorfrage eines strafrechtlichen Verwertungsverbotes im anhängigen Strafprozess zu missbrauchen versuche. 53

Entscheidungsgründe 54

Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet. 55

A. 56

Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO statthaft. 57

I. Die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 und die Prüfungserweiterung vom 29.10.2013 sowie die Einspruchsentscheidungen vom 13.12.2013 haben sich erledigt. Ein 58

Verwaltungsakt ist erledigt, wenn sich die von der Behörde getroffene Regelung eines Einzelfalles im Sinne des § 118 Satz 1 AO erschöpft hat (Stapperfend in Gräber, FGO, 8. Auflage 2015, § 100 Rn. 83). In einer Prüfungsanordnung bestimmt die Finanzbehörde gemäß § 197 AO den Umfang der Außenprüfung. Die Regelung des Einzelfalles besteht darin, dass dem betroffenen Steuerpflichtigen aufgegeben wird, die Außenprüfung in dem in der Anordnung näher umschriebenen Umfang zu dulden (BFH, Urteil vom 17.7.1985 I R 214/82, BStBl II 1986, 21). Diese Duldungspflicht endet mit dem Abschluss der Außenprüfung. In der Regel wird die Außenprüfung mit der Übersendung des Prüfungsberichts, der über das Ergebnis der Außenprüfung zu ergehen hat, abgeschlossen (§ 202 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO). Das ist hier nicht geschehen. Der Bericht vom 1.2.2016 gibt das Ergebnis der Prüfung wieder, die die Steuerfahndung durchgeführt hat. Über das Ergebnis der vom Beklagten angeordneten und erweiterten Prüfung gibt es keinen Bericht. Eine schriftliche Mitteilung im Sinne des § 202 Abs. 1 Satz 2 AO, dass die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt, hat der Beklagte ebenfalls nicht erteilt. Die Außenprüfung ist aber auch dann abgeschlossen, wenn die prüfende Behörde den Abschluss ausdrücklich oder konkludent erklärt (BFH, Urteil vom 17.7.1985 I R 214/82, BStBl II 1986, 21 und Beschlüsse vom 4.2.1988 V R 57/83, BStBl II 1988, 413 sowie vom 6.10.2015 V B 23/15, BFH/NV 2016, 53). Hier hat der Beklagte mit Schreiben vom 23.6.2016 die Betriebsprüfung sowie deren Erweiterung ausdrücklich „für beendet“ erklärt. Damit ist die Pflicht des Klägers, die Betriebsprüfung durch den Beklagten zu dulden, erloschen.

II. Die Prüfungsanordnung und -erweiterung haben sich gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO „vorher“ erledigt, nämlich bevor der Senat sie gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO hätte aufheben können. Jetzt wäre dem Senat eine Aufhebung nicht mehr möglich, weil die Prüfungsanordnung und -erweiterung infolge der Beendigungserklärung des Beklagten kraft Gesetzes nicht mehr wirksam sind (§ 124 Abs. 2 AO). 59

III. Der Kläger hat im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ein berechtigtes Interesse daran, dass das Gericht feststellt, dass die Prüfungsanordnung und -erweiterung rechtswidrig gewesen sind. Ein berechtigtes Interesse besteht unter anderem, wenn die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes zu einem Verwertungsverbot führt (BFH, Urteil vom 4.12.2012 VIII R 5/10, BStBl II 2014, 220). 60

1. Der Beklagte hat seine Prüfungsanordnung und -erweiterung „im Hinblick auf den steuerlichen Bericht der Steuerfahndung“ für beendet erklärt. Darin hat die Prüferin ausgeführt, dass „die Feststellungen in diesem Verfahren“ - gemeint war die Sicherstellung der Buchführungs- und Belegordner für den Betrieb am 7.10.2010 - „sowie die Feststellungen der laufenden Betriebsprüfung durch Groß- und Konzern Betriebsprüfungsstelle D ... zur Einleitung des Steuerstraßverfahrens“ durch die Steuerfahndung geführt haben. Diese Darstellung belegt zur Überzeugung des Gerichts den ursächlichen Zusammenhang zwischen der Prüfungsanordnung des Beklagten vom 11.11.2009 und allen nachfolgenden Feststellungen der Steuerfahndung, soweit sie den Zeitraum 2003 bis 2006 betreffen. Das gleiche gilt für den Erweiterungszeitraum der Jahre 2002 sowie 2007 bis 2011. Denn die Prüferin hat im Bericht ebenfalls ausdrücklich festgehalten, dass die „Prüfungsanordnung über die Erweiterung ... im Rahmen der Durchsuchungsmaßnahme am 5.11.2013 übergeben“ wurde. Seinerzeit war, was der Beklagte eingeräumt hat, die Durchführung einer „Kombi-Prüfung“ geplant. 61

a) Es mag zutreffen, dass der Beklagte im weiteren Verlauf keine Prüfungshandlungen mehr vorgenommen hat. Denn die umfangreichen Ausführungen im Bericht vom 1.2.2016 sprechen dafür, dass die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ab dem 5.11.2013 nahezu 62

ausschließlich von der Prüferin der Steuerfahndung durchgeführt worden ist. Dass dies in ihre Zuständigkeit fiel, ergibt sich aus § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO, wonach es Aufgabe der Steuerfahndung ist, Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten zu erforschen und in diesen Fällen (auch) die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Auf diese Bestimmung hat sich die Prüferin im Bericht bezogen. Das Finanzamt C hat die geänderten Steuerbescheide für den Prüfungszeitraum auf die Feststellungen der Steuerfahndung im Bericht vom 1.2.2016 gestützt.

b) Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Einleitung des Steuer Strafverfahrens - wie bereits festgehalten - jedenfalls auch die Folge der hier strittigen Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 war. Der Senat geht davon aus, dass es zu der Einleitung des Steuer Strafverfahrens, den nachfolgenden Ermittlungen und den geänderten Steuerbescheiden nicht gekommen wäre, wenn es die Prüfungsanordnung des Beklagten nicht gegeben hätte. Das gleiche gilt für den Erweiterungszeitraum.

63

Die Unterlagen über das Pferdegestüt wurden von der Staatsanwaltschaft erst am 7.10.2010 - also nach Erlass der hier angefochtenen Prüfungsanordnung - beschlagnahmt. Auch wenn diesem Verfahren der gegen den Kläger erhobene Vorwurf der Hinterziehung von Umsatzsteuer als faktischer Geschäftsführer einer GmbH zugrunde gelegen haben sollte, handelte es sich im Verhältnis zu der hier strittigen Einkommensteuer des Klägers um einen Zufallsfund. Diese Unterlagen waren ohne weitere Aufklärung der steuerlichen Auswirkungen bedeutungslos. Es ist unstreitig, dass sie alleine keinen Anlass zur Einleitung eines Steuer Strafverfahrens boten. Die Steuerfahndung hat sie erst 17 Monate später - am 22.3.2012 - näher überprüft und dies nur im Rahmen von Vorermittlungen. Erst durch die anschließende Kontaktaufnahme mit der Prüferin des Beklagten und aufgrund der Informationen über den Stand der dort bereits seit über zwei Jahren laufenden Betriebsprüfung ergab sich für die Steuerfahndung eine Grundlage für die Einleitung eines Steuer Strafverfahrens.

64

c) Es ist nicht richtig, dass die Prüferin des Beklagten bis zur Kontaktaufnahme mit der Steuerfahndung keine Prüfungsfeststellungen getroffen hat. Obwohl die Unterlagen in den beiden Bänden der Prüferhandakte nicht durchgehend chronologisch abgeheftet und die Seiten nicht foliiert sind, ist ersichtlich, dass die Prüferin mehrere Anfragen - Gewinnprognose und Einlagewerte der Tiere in 2002 - an den Kläger gerichtet hat. Dass diese nicht beantwortet wurden, spielt keine Rolle. Gerade wenn ein Steuerpflichtiger bei der Durchführung einer Betriebsprüfung ohne nachvollziehbare Gründe nicht mitwirkt, stellt sich die Frage der Einleitung eines Steuer Strafverfahrens und die Durchführung einer Kombiprüfung. Der Beklagte erkennt zudem, dass die Anfragen der Betriebsprüferin im Zusammenhang mit der bereits vorliegenden Prüfungsvorbereitung gesehen werden müssen. Nur auf dieser Grundlage war es der Steuerfahndung möglich, die bereits beschlagnahmten Unterlagen auszuwerten. Die bis dahin vorgenommenen Prüfungshandlungen der Betriebsprüferin verlieren dadurch nicht ihren Wert. Nichts anderes gilt für die Prüfungserweiterung.

65

d) Es kann schließlich keine Rede davon sein, dass der Beklagte seine Prüfung letztlich ergebnislos abgebrochen hat. Das „Ergebnis“ einer Außenprüfung geht aus dem Prüfungsbericht hervor, es besteht aus den für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht sowie den Änderungen der Besteuerungsgrundlagen (§ 202 Abs. 1 Satz 1 AO). Indem der Beklagte seine Prüfung in dem Schreiben an den Kläger vom 23.6.2016 „im Hinblick auf den steuerlichen Bericht der Steuerfahndung“ für beendet erklärt, macht der Beklagte sich zwar diesen Bericht nicht in

66

Gänze zu eigen. Der Senat versteht das Schreiben aber so, dass sich der Beklagte den Ausführungen der Steuerfahndung insoweit anschließt, als seine, des Beklagten, Feststellungen im Rahmen der 2009 angeordneten und begonnenen Betriebsprüfung zur Einleitung des Steuerstraßverfahrens gegen den Kläger sowie zur Erweiterung des Prüfungszeitraums geführt haben. Erst im weiteren Verlauf wurde dann seine, des Beklagten, Prüfung für den ganzen Zeitraum von der Steuerfahndung übernommen und abgeschlossen. Der Beklagte rechtfertigt damit, warum er die von ihm angeordnete und erweiterte Prüfung beim Kläger nicht fortgesetzt bzw. nicht förmlich abgeschlossen hat.

2. Im Falle einer - wie vom Kläger geltend gemacht - rechtswidrigen Prüfungsanordnung und -erweiterung würde sich für den gesamten Prüfungszeitraum ein Verwertungsverbot ergeben. 67

a) Für die Jahre 2002 und 2003 bedarf dies keiner weiteren Voraussetzungen. 68

Die Steuerfestsetzungen für diese Jahre konnte das Finanzamt C am 28.11.2016 nur dann zulasten des Klägers ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt geworden sind, die zu einer höheren Steuer geführt haben (§ 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Solche wären dem Finanzamt ohne eine rechtmäßig angeordnete Betriebsprüfung nicht bekannt geworden. 69

Auf die Vorbehalte der Nachprüfung hätte das Finanzamt die Änderungen nicht stützen können, weil diese gemäß § 164 Abs. 4 Satz 1 AO durch Eintritt der Festsetzungsverjährung mit dem Ablauf der Jahre 2007 und 2008 (§§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) entfallen waren. Vor Ablauf dieser Jahre ist mit keiner Außenprüfung begonnen worden (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO). Die Festsetzungsfristen bei Steuerhinterziehung bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung aus § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ändern am Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung nichts (§ 164 Abs. 4 Satz 2 AO). 70

b) Für die Jahre 2004 bis 2011 hätten die Bescheide am 28.11.2016 gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO geändert werden können, weil die Vorbehalte der Nachprüfung im Zeitpunkt der Änderung der Bescheide noch wirksam gewesen sind. Denn durch den Beginn der Betriebsprüfung in 2009 bzw. die Erweiterung in 2013 wurde der Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 AO gehemmt. Die Hemmung tritt jedoch nicht ein, wenn festgestellt wird, dass die Anordnung und Erweiterung der begonnenen Prüfung rechtswidrig gewesen ist (BFH, Urteile vom 21.4.1993 X R 112/91, BStBl II 1993, 649 und vom 21.6.1994 VIII R 24/92, BFH/NV 1994, 763). 71

Jedenfalls dürfen im Rahmen einer Außenprüfung ermittelte Tatsachen auch bei Änderung eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Steuerbescheides dann nicht verwertet werden, wenn ein sog. qualifiziertes materiell-rechtliches Verwertungsverbot zum Zuge kommt. Das ist der Fall, wenn die Ermittlung der Tatsachen einen verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen verletzt hat. Die auf diese Weise ermittelten Tatsachen sind schlechthin und ohne Ausnahme nicht verwertbar (vgl. BFH, Urteile vom 25.11.1997 VIII R 4/94, BStBl II 1998, 461, vom 4.10.2006 VIII R 53/04, BStBl II 2007, 227 und vom 19.8.2009 I R 106/08, BFH/NV 2010, 5). Wenn man davon ausgeht, dass die Prüfungsanordnung und -erweiterung rechtswidrig gewesen sind, wäre mit der auf dieser Grundlage durchgeführten Durchsuchung der Wohnung des Klägers am 5.11.2013 dessen Grundrecht aus Art. 13 Abs. 1 GG verletzt worden. 72

B. 73

In der Sache hat die Klage keinen Erfolg. Das Gericht kann die gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO beantragte Feststellung nicht aussprechen. Die Prüfungsanordnung und -erweiterung jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen sind nicht rechtswidrig gewesen. Sie sind auch nicht - was der Kläger mit dem Hilfsantrag begehrt - auf die Prüfung seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu beschränken gewesen. Der Antrag auf Feststellung nach § 86 Abs. 3 FGO ist nicht zulässig.

I. Die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 ist nicht rechtswidrig gewesen. 75

1. Gemäß § 193 Abs. 1 AO ist unter anderem bei Steuerpflichtigen, die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, eine Außenprüfung zulässig. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören unter den weiteren Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung. Der Kläger hat für den ganzen Prüfungszeitraum Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus der Zucht von Tieren erklärt. Der Beklagte geht zwar im Ergebnis davon aus, der Kläger unternehme diese Betätigung nicht mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, so dass eine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft nicht vorliegen würde (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die Außenprüfung kann aber auch durchgeführt werden, wenn nicht feststeht und erst geprüft werden soll, ob der Steuerpflichtige einen gewerblichen bzw. einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält (BFH, Urteile vom 11.12.1991 I R 66/90, BStBl II 1992, 595 und vom 23.2.2005 XI R 21/04, BFH/NV 2005, 1218). 76

2. Der Beklagte ist sachlich und örtlich zuständig gewesen. Dabei kann offenbleiben, ob die Zuständigkeit bereits im Zeitpunkt der Prüfungsanordnung am 11.11.2009 gegeben war. Da der Kläger Einspruch eingelegt hatte, musste der Beklagte jedenfalls im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung am 13.12.2013 für die Prüfungsanordnung zuständig sein (§ 367 Abs. 1 Satz 2 AO). Das ist der Fall. 77

Außenprüfungen werden von den für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden durchgeführt (§ 195 Satz 1 AO). Die Außenprüfung ist ein Vorgang des Besteuerungsverfahrens, weshalb sich die örtliche Zuständigkeit grundsätzlich nach den §§ 17 ff. AO richtet (BFH, Urteil vom 25.1.1989 X R 158/87, BStBl II 1989, 483). Für die Besteuerung natürlicher Personen nach dem Einkommen ist nach § 19 Abs. 1 Satz 1 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat (Wohnsitzfinanzamt). Die Bezirke der Finanzämter werden von den für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden bestimmt (§ 17 Abs. 1 FVG). Im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung galt die Finanzamtszuständigkeitsverordnung (FA-ZVO) vom 17.6.2013 (GV. NRW. 2013, 350). Auf ältere oder neuere Bestimmungen über die Zuständigkeit kommt es entgegen der Auffassung des Klägers nicht an. 78

a) Die Zuständigkeit des Beklagten ergibt sich aus § 20 in Verbindung mit § 23 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa FA-ZVO. Danach ist abweichend von der Bezirksgliederung des § 2 bei Betrieben aller Größenklassen der Konzerne im Oberfinanzbezirk F des Wirtschaftsabschnitts „Land- und Forstwirtschaft“ in den Bezirken der Finanzämter M und C das beklagte Prüfungsfinanzamt für die Anordnung von Außenprüfungen zuständig. In diesem Umfang verdrängt die Prüfungszuständigkeit des Beklagten die Zuständigkeit der ihm zugewiesenen Finanzämter. Der in der Stadt B ansässige land- und forstwirtschaftliche Betrieb durfte deshalb weder gemäß der Bezirksgliederung vom Finanzamt M (§ 2 Abs. 2 Nr. 8 FA-ZVO) noch vom Finanzamt C als Schwerpunktfinanzamt für Steuerfälle mit Einkünften aus Land und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b FA-ZVO) geprüft werden. 79

b) Die Zuständigkeit des Beklagten aus § 20 in Verbindung mit § 23 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa FA-ZVO ist nicht, wie der Kläger meint, auf die Prüfung seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beschränkt.

Dazu käme es nur, wenn die Einkünfte des Klägers gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b AO gesondert festzustellen wären, weil das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO) nicht auch für die Steuern vom Einkommen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 AO) zuständig ist. Das ist beim Kläger aber nicht der Fall, da er während des Prüfungszeitraums seinen Wohnsitz und den Sitz seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im A in B hatte. 81

Im Übrigen darf sich eine Prüfung nach § 193 Abs. 1 AO grundsätzlich auch auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erstrecken (BFH, Urteil vom 28.11.1985 IV R 323/84, BStBl II 1986, 437, Beschlüsse vom 21.3.2001 X B 75/00, bei juris, vom 7.5.2003 IV B 206/01, BFH/NV 2003, 1394, vom 11.9.2003 XI B 9/03, bei juris, vom 8.3.2005 IV B 75/03, bei juris und zuletzt vom 14.7.2014 III B 8/14, BFH/NV 2014, 1880). Denn sie dient der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (§ 194 Abs. 1 Satz 1 AO). Ob eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts zweckmäßig wäre, spielt nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO nur für andere als die in § 193 Abs. 1 AO bezeichneten Steuerpflichtigen eine Rolle. Die Formulierungen in der FA-ZVO geben für diese Frage nichts her. Der Kläger muss berücksichtigen, dass das Steuerverfahrensrecht Bundesrecht ist. Das Landesrecht steht im Rang unter dem Bundesrecht (Art. 31 GG). Es ist nur zulässig, wenn und soweit der Bundesgesetzgeber eine entsprechende Ermächtigung ausgesprochen hat. Das ist hier – wie bereits ausgeführt – nur im Rahmen des § 17 Abs. 1 FVG zur Bestimmung der Bezirke der Finanzämter geschehen. 82

3. Der Beklagte hat in Übereinstimmung mit §§ 194 Abs. 1 Satz 1, 196, 197 Abs. 1 Satz 1 AO den Umfang der Außenprüfung in der schriftlich unter dem 11.11.2009 erteilten Prüfungsanordnung mit Rechtsbehelfsbelehrung bestimmt und diese Prüfungsanordnung dem Kläger bekannt gegeben. Als Begründung (§ 121 Abs. 1 AO) reicht die Angabe von § 193 Abs. 1 AO als gesetzliche Grundlage (BFH, Urteil vom 15.6.2016 III R 8/15, BStBl II 2017, 25). Abgesehen von der - noch darzustellenden rechtsfehlerfreien Ermessensausübung (§ 5 AO) - enthalten die §§ 193 ff. AO keine weiteren Voraussetzungen für die Anordnung einer Außenprüfung. 83

4. Nach Auffassung des Klägers ist der Beklagte zum Erlass der Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 nicht berechtigt gewesen, weil er ihn, den Kläger, aufgrund der falschen Anschuldigung eines Dritten der Begehung einer Steuerstraftat verdächtigt und dies pflichtwidrig nicht offenbart habe. Wäre dies geschehen bzw. werde dies im Klageverfahren nachgeholt, könne nachgewiesen werden, dass die Anschuldigung falsch gewesen sei. Selbst wenn der Senat zu Gunsten des Klägers unterstellt, dass der Inhalt der Anschuldigung für die Annahme des Verdachts einer Steuerstraftat ausreiche, wäre der Beklagte trotzdem berechtigt gewesen, die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 wie geschehen zu erlassen. 84

a) Eine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO darf auch dann angeordnet werden, wenn die anzustellenden Ermittlungen ausschließlich im Zusammenhang mit einer Steuerstraftat stehen. Der Senat folgt insoweit der ständigen Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 4.11.1987 II R 102/85, BStBl II 1988, 113; 8.3.1988 VIII R 229/84, juris; 14.7.1989 III R 34/88, juris; 19.8.1998 XI R 37/97, BStBl II 1999, 7; Beschlüsse vom 27.5.2005 VII B 38/04, juris; 27.7.2009 IV B 90/08, BFH/NV 2010, 4; 13.1.2010 X B 113/09, BFH/NV 2010, 600; 29.12.2010 IV B 46/09, BFH/NV 2011, 634 – die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde ist nicht zur Entscheidung angenommen worden, BVerfG, 85

Beschluss vom 9.8.2012 1 BvR 1902/11, juris; zuletzt BFH, Urteil vom 15.6.2016 III R 8/15, BStBl II 2017, 25) und Teilen des Schrifttums (Gosch in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 193 AO Rn. 3, Stand September 2009; Rüsken in Klein, AO – Kommentar, 13. Auflage 2016, § 193 Rn. 21). Der vom überwiegenden Teil der Literatur vertretenen Gegenauffassung, die Außenprüfungen in solchen Fällen für unzulässig hält (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblattausgabe, Vorbemerkungen zu §§ 193–203 Rn. 27, Stand Oktober 2013; Hellmann in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, Kommentar zur AO/FGO, Loseblattsammlung, § 393 AO Rn. 69, Stand Juni 2009; Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, Vor § 193 AO Rn. 205 f., Stand Februar 2011; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Kommentar zur AO/FGO, § 193 AO Rn. 20 f., Stand April 2014; Jesse, DB 2013, 1803; Drüen, DStJG, Band 38, 2015, S. 219; schon Leineweber, DStR 1985, 308; Sauer, StBp 1985, 7 und DStZ 1988, 339), kann der Senat sich nicht anschließen.

Es besteht keine sich gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Außenprüfung und Steuerfahndung. Zwar ist es nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO deren Aufgabe, in den Fällen der Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Durch § 208 Abs. 3 AO wird aber ausdrücklich klargestellt, dass die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden unberührt bleiben. Diese ergeben sich aus § 385 Abs. 1 AO i.V.m. § 152 StPO. Danach hat die Finanzbehörde beim Verdacht einer Steuerstraftat die Strafverfolgung aufzunehmen und ein Verfahren einzuleiten. Gemäß § 386 Abs. 1 Satz 1 AO hat sie beim Verdacht einer Steuerstraftat insbesondere den Sachverhalt zu ermitteln. Da zum Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) u.a. die unterbliebene oder zu niedrige Festsetzung von Steuern gehört, die auf unrichtigen, unvollständigen oder verschwiegenen Angaben über „steuerlich erhebliche Tatsachen“ beruht, ist Gegenstand auch der strafrechtlichen Ermittlungen der Finanzbehörde die Feststellung der tatsächlichen Höhe des Steueranspruchs und damit der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und den Steueranspruch maßgeblich sind. Diese zu prüfen, gehört gemäß § 199 Abs. 1 AO ohne Zweifel zum Aufgabenbereich des Außenprüfers. Dies gilt ferner bezüglich des subjektiven Tatbestandes einer begangenen Steuerstraftat. 86

Es ist deshalb durchaus möglich und zulässig, dass Ermittlungsmaßnahmen des Außenprüfers eine Doppelfunktion haben: die Ermittlung des steuerlichen und die des strafrechtlichen Sachverhalts. Mit welchen Mitteln oder auf welche Weise die Finanzbehörde ihrer Ermittlungspflicht bei dem einer Steuerstraftat nachkommt, ist, weil das Gesetz entsprechende Vorschriften nicht enthält, keine Frage der rechtlichen Zulässigkeit, sondern der Zweckmäßigkeit und Praktikabilität. 87

In diesem Zusammenhang ist noch auf die Regelung in § 201 AO hinzuweisen. Sie betrifft die Schlussbesprechung, die über das Ergebnis der Außenprüfung abzuhalten ist und in der insbesondere die strittigen Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen zu erörtern sind. Nach § 201 Abs. 2 AO soll der Steuerpflichtige dabei darauf hingewiesen werden, wenn die Möglichkeit besteht, dass aufgrund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt. 88

b) Der Gegenmeinung ist insoweit zuzustimmen, dass durch die Anordnung einer Außenprüfung im Zusammenhang mit der Ermittlung einer Steuerstraftat nicht die Selbstbelastungsfreiheit (sog. Nemo-Tenetur-Grundsatz) des Betroffenen unterlaufen werden darf. Dem ist durch eine entsprechende Ausgestaltung des Ablaufes der Außenprüfung 89

Rechnung zu tragen. Durchschlagende Gründe, warum bereits die Anordnung der Außenprüfung unzulässig sein soll, ergeben sich daraus jedoch nicht.

aa) Die Selbstbelastungsfreiheit des Steuerpflichtigen wird aus Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG abgeleitet und besagt, dass im Rahmen eines Strafverfahrens niemand gezwungen werden darf, sich durch seine eigene Aussage einer Straftat zu bezichtigen oder zu seiner Überführung aktiv beizutragen (BVerfG, Beschlüsse vom 13.1.1981 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37; vom 7.7.1995 2 BvR 326/92, NStZ 1995, 555 und zuletzt vom 6.9.2016 2 BvR 890/16, JZ 2016, 1113). Der Beschuldigte ist bereits bei Beginn seiner ersten Vernehmung darauf hinzuweisen, dass es ihm nach dem Gesetz freistehe, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen (§§ 136 Abs. 1 Satz 2, 163a Abs. 4 Satz 2 StPO). Diese Belehrungspflicht gilt auch, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen in einem Steuerstraßverfahren vernimmt (§§ 385 Abs. 1, 393 Abs. 1 Satz 1 AO). Dass gegen den Steuerpflichtigen das Strafverfahren eingeleitet worden ist, ist ihm spätestens mitzuteilen, wenn er dazu aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die in Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtig ist (§ 397 Abs. 3 AO).

90

bb) Die Pflichten des Steuerpflichtigen in dem - parallel zum Steuerstraßverfahren laufenden - Besteuerungsverfahren bleiben dagegen bestehen (vgl. § 393 Abs. 1 Satz 1 AO). Während einer Außenprüfung trifft den Steuerpflichtigen eine besonders weitreichende Pflicht zur Mitwirkung bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können (§ 200 AO). Bei deren Verletzung ist die Außenprüfung dem Grunde nach durch § 162 Abs. 2 AO zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt. Dass gegen den Steuerpflichtigen ein Steuerstraßverfahren eingeleitet worden ist, steht dem nicht entgegen (BFH, Beschluss vom 19.9.2001 XI B 6/01, BStBl II 2002, 4). Nur die Möglichkeit nach § 328 AO, einen Verwaltungsakt, der auf Vornahme einer Handlung gerichtet ist, mit Zwangsmitteln durchzusetzen, ist im Besteuerungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat (oder Steuerordnungswidrigkeit) zu belasten (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Das gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist (§ 393 Abs. 1 Satz 3 AO). Auch hierüber ist der Steuerpflichtige zu belehren, soweit dazu Anlass besteht (§ 393 Abs. 1 Satz 4 AO).

91

Speziell für die Außenprüfung gilt in solchen Fällen die Regelung in § 10 Abs. 1 BpO 2000 (Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung vom 15.3.2000). Diese ergänzt die bereits dargestellten gesetzlichen Bestimmungen durch Anweisungen zum Verfahrensablauf. Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, so ist gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 BpO 2000 die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Dies gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss. Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen (§ 194 AO) bei ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist (§ 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000).

92

cc) Aus den zitierten Bestimmungen lässt sich nicht ableiten, dass ein Verstoß gegen die Belehrungspflichten zur Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung führt. Die Regelung in § 393 Abs. 1 Satz 1 AO, dass sich die Rechte und Pflichten im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften richten, gilt auch für die Finanzbehörde. Diese hat das Recht, nach §§ 193 ff. AO beim Steuerpflichtigen

93

eine Außenprüfung anzuordnen und nach §§ 385 ff. AO gegen ihn ein Steuerstrafverfahren durchzuführen. Die Finanzbehörde hat die Pflicht, im ersten Fall dem Steuerpflichtigen eine schriftliche Prüfungsanordnung bekanntzugeben (§§ 196, 197 AO) und im zweiten Fall dem Beschuldigten (formlos) mitzuteilen, dass sie gegen ihn ein - in ihrem Akten vermerktes - Strafverfahren eingeleitet hat (§ 397 Abs. 3 AO). Verstößt die Finanzbehörde gegen eine dieser Pflichten, kann sich dies nach § 393 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich nur auf „das jeweilige Verfahren“ auswirken. Die vom Kläger vertretene Auffassung, ein Rechtsverstoß im Strafverfahren müsse sogleich auf die Rechtmäßigkeit des Besteuerungsverfahrens - hier auf die Prüfungsanordnung - „durchschlagen“, findet in § 393 Abs. 1 Satz 1 AO jedenfalls keine Stütze.

Die Wirkungen von Verstößen dürften erst relevant werden, wenn es um die Verwertung der gefundenen Ergebnisse im Besteuerungsverfahren geht. Ist zum Beispiel der Hinweis auf das Recht zu schweigen (§§ 136 Abs. 1 Satz 2, 163a Abs. 4 Satz 2 StPO) nicht erteilt worden, hat der Beschuldigte außerdem sein Recht zu schweigen ohne Belehrung nicht gekannt und macht er dies schließlich in der Hauptverhandlung unter Beachtung des dort relevanten Zeitraums geltend, dürfen die Äußerungen, die er in dieser Vernehmung gemacht hat, nicht verwertet werden (so für die Vernehmung durch die Polizei, vgl. BGH, Urteil vom 27.2.1992 5 StR 190/91, BGHSt 38, 214). Im Besteuerungsverfahren dürfen Erkenntnisse der Finanzbehörde oder der Staatsanwaltschaft aus strafrechtlichen Ermittlungen nach § 393 Abs. 3 AO verwertet werden, wenn diese sie „rechtmäßig ... gewonnen“ haben. Daraus folgt aber nicht der Umkehrschluss, dass Erkenntnisse, die - wegen Verstoßes gegen §§ 136 Abs. 1 Satz 2, 163a Abs. 4 Satz 2 StPO - nicht rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen wurden, deshalb im Besteuerungsverfahren nicht verwertet werden dürfen (vgl. Jäger in Klein, AO, 13. Auflage 2016, § 393 Rn. 60 ff.) Der Senat braucht dem nicht nachzugehen, weil es hier nicht um das Besteuerungsverfahren geht.

dd) Der BFH hat die zitierte Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Verfolgung von Steuerstraftaten durch die Außenprüfung bisher – soweit ersichtlich – nur aufgrund von Fällen entwickelt, in denen um eine Erweiterung des Prüfungszeitraums gestritten wurde und sich die Anhaltspunkte über das Vorliegen einer Steuerstraftat im Rahmen der bereits laufenden Außenprüfung ergeben hatten. Lediglich in dem jüngst ergangenen Urteil vom 15.6.2016 (III R 8/15, BStBl II 2017, 25) war über die Anordnung einer zweiten Anschlussprüfung zu entscheiden. Selbst dabei hatte es aber insoweit einen „Vorlauf“ gegeben, als die ursprüngliche Prüfungsanordnung während des Klageverfahrens durch eine neue ersetzt worden war. Das Finanzgericht hatte die Aufhebung unter anderem darauf gestützt, dass nicht auszuschließen sei, dass der Anfangsverdacht einer Steuerstraftat gegen den Kläger bestehe und daher mit der Prüfungsanordnung die §§ 393 Abs. 1, 397 Abs. 3 AO, der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit sowie § 10 BpO unterlaufen werden sollte. Diese Würdigung war jedoch nicht auf entsprechendes Vorbringen des dortigen Klägers oder auf den Akten zu entnehmende Tatsachenfeststellungen gestützt, was der BFH auch so festgestellt hat („Anfangsverdacht einer Steuerstraftat ... für den Senat nicht ersichtlich“). Der hier zu entscheidende Sachverhalt liegt aber anders. Hier unterstellt der Senat, dass die zureichenden Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat dem Beklagten bereits bei Erlass der Prüfungsanordnung über den ursprünglichen Prüfungszeitraum bekannt waren und der Kläger im Wesentlichen darauf seine Klagebegründung stützt.

Der Senat ist der Auffassung, dass die Lösung des Falles bei einer erstmaligen Prüfungsanordnung keine andere sein kann wie bei einer Prüfungserweiterung. Nur ein Wahlrecht der Finanzbehörde wird dem Sinn und Zweck der Vorschriften gerecht. Die Vorschriften über das Steuerstrafverfahren (§§ 385 ff. AO) gelten für alle Abschnitte des

Besteuerungsverfahrens. Sie sind nicht auf die Besonderheiten der Außenprüfung zugeschnitten. Deren primäre Aufgabe ist nicht die Verfolgung von Steuerstraftaten. Hierfür ist die Steuerfahndung ohne Zweifel besser geeignet. Das Problem besteht darin, dass Steuerstraftaten von ganz unterschiedlicher Art und Schwere sein können. Geht es beispielsweise darum, dass bereits bei der Prüfungsvorbereitung durch eine Kontrollmitteilung festgestellt wird, dass ein gewerblich tätiger Steuerpflichtiger unbare Erlöse in überschaubarem Umfang über das Konto seiner Ehefrau vereinnahmt und in seiner Gewinnermittlung verschwiegen hat, dürfte es sich nicht um einen für die Steuerfahndung geeigneten Fall handeln. Die Außenprüfung ist nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ohne weiteres in der Lage, die Prüfung anzuordnen, wegen dieser Steuerstraftat durch Aktenvermerk das Strafverfahren einzuleiten, dies dem Steuerpflichtigen sofort bei Beginn der Prüfung mitzuteilen und diesbezüglich die strafrechtliche Ahndung in die Wege zu leiten. Sodann kann die Außenprüfung regulär fortgesetzt werden. Handelt es sich jedoch um einen bargeldintensiven Betrieb mit amtsbekannt erheblichen Umsätzen, der über keine Geschäftskonten verfügt und für den über Jahre hinweg trotz wiederholter Aufforderungen und Androhung von Zwangsgeldern keine Steuererklärungen abgegeben worden sind, wird es der Außenprüfung mit ihren Mitteln kaum gelingen, den Sachverhalt auch nur annähernd aufzuklären. Die Steuerfahndung ist dazu unter Einsatz strafprozessualer Zwangsmaßnahmen - Durchsuchung des Betriebs sowie der Privatwohnung des Inhabers, Beschlagnahme aller aufgefundenen Geschäftsunterlagen, Vernehmung der Mitarbeiter und dergleichen - sehr wohl in der Lage. Der Senat geht davon aus, dass die Finanzverwaltung schon im eigenen Interesse von der Möglichkeit, Steuerstraftaten unter Einsatz der Außenprüfung zu verfolgen, nur in wirklich geeigneten Fällen Gebrauch machen wird.

c) Dem Antrag des Klägers, der BFH solle gemäß § 86 Abs. 3 Satz 1 FGO die Rechtswidrigkeit der Weigerung des Beklagten, den/die Aktenvermerk(e) vorzulegen, feststellen, kann der Senat nicht entsprechen. 97

§ 86 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 FGO greift ein, wenn eine Behörde die Vorlage einer Urkunde verweigert, zu deren Vorlage sie verpflichtet ist, soweit nicht durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) geschützte Verhältnisse Dritter unbefugt offenbart werden. Dies setzt aber voraus, dass der Verweigerung die Anordnung der Vorlage durch das FG vorangegangen ist und das FG im Zeitpunkt der Antragstellung des Beteiligten an dieser Anordnung noch festhält. Lässt das FG dagegen erkennen, dass ihm an den von der Behörde nicht vorgelegten Unterlagen nicht oder nicht mehr gelegen ist, besteht für ein entsprechendes Feststellungsbegehren eines Beteiligten keine Veranlassung mehr (BFH, Beschluss vom 18.9.2007 III S 31/07, BFH/NV 2008, 83; Frotscher, FGO, § 86 Rn. 25 f.; Nöcker, AO-StB 2009, 214). Diese Regelung verfolgt keinen Selbstzweck. Sie konkretisiert den Grundsatz der Amtshilfe nach § 13 FGO und ist ein dem FG zur Verfügung stehendes Mittel zur Erforschung des Sachverhalts (§ 76 FGO). Hält das FG insoweit eine Sachaufklärung nicht mehr für erforderlich, ist die Durchsetzung der Amtshilfe nicht geboten. Das rein subjektive Interesse eines Beteiligten, vom Inhalt der Urkunde Kenntnis zu nehmen, reicht für das Verfahren nach § 86 Abs. 3 Satz 1 FGO nicht aus, wenn es darauf für die Entscheidung über das Klagebegehren nicht ankommt. 98

Der Senat hatte den Beschluss, die Prüferin und den Sachgebietsleiter des Beklagten als Zeugen zu vernehmen, noch vor der mündlichen Verhandlung aufgehoben. Der Vorsitzende hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten erörtert und darauf hingewiesen, dass der Senat erst im Urteil entscheiden könne, ob es auf den Inhalt des/der Vermerk(e) für die Entscheidung über die Klage ankomme oder ob das nicht der Fall sei. Damit waren auch die vorangegangenen Verfügungen des Berichtstatters, der Beklagte möge den/die Vermerk(e) 99

dem Gericht vorlegen, gegenstandslos.

Der Senat kann nachvollziehen, dass der Kläger ein Interesse daran hat zu erfahren, wer gegen ihn welche Anschuldigung erhoben hat, wenn er sich nichts hat zu Schulden kommen lassen. Dieses Interesse muss jedoch im richtigen Verfahren geltend gemacht werden. Darauf hat der Beklagte zu Recht hingewiesen. 100

5. Die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 ist schließlich nicht wegen fehlerhafter Ermessensausübung durch den Beklagten rechtswidrig. 101

a) Über den Umfang der Außenprüfung verhält sich § 194 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach die Außenprüfung eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken kann. Insoweit ist die Finanzbehörde im Sinne des § 5 AO ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln. Sie hat ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Die Entscheidung über den Umfang der Außenprüfung trifft die Finanzbehörde in der Prüfungsanordnung (§ 196 AO). Das Finanzgericht prüft insoweit nur, ob dieser Verwaltungsakt rechtswidrig ist bzw. im Fall des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO, ob er rechtswidrig gewesen ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist (§ 102 Satz 1 FGO). Die Entscheidung des Beklagten vom 11.11.2009, beim Kläger eine Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 anzuordnen, und diese gemäß der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2013 aufrechtzuerhalten, lässt keine Ermessensfehler erkennen. 102

b) Soweit es das Ermessen des Beklagten betrifft, hat der Kläger mit dem Einspruch lediglich gerügt, dass der Beklagte die Einkommen- und Umsatzsteuer 2003 sowie das Wirtschaftsjahr 1.7.2002 bis 30.6.2003 in die Prüfung einbezogen hat. Zur Begründung hat er auf die insoweit offenkundig eingetretene Festsetzungsverjährung hingewiesen. 103

Wie bereits im Zusammenhang mit dem Feststellungsinteresse des Klägers ausgeführt, ist für die Einkommen- und Umsatzsteuer 2003 mit Ablauf des Jahres 2008 und damit vor Beginn der Betriebsprüfung Festsetzungsverjährung eingetreten, wenn man die regelmäßige Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) zugrunde legt. Es ist jedoch nicht grundsätzlich ausgeschlossen, eine Prüfung für solche Steuern ermessensfehlerfrei anzuordnen, für die Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Denn die Frage der Verjährung lässt sich vielfach erst nach der Klärung des Sachverhalts durch die Außenprüfung zuverlässig beantworten (BFH-Urteil vom 23.7.1985 VIII R 48/85, BStBl II 1986, 433). Es ist nicht sinnvoll, die Ermittlungstätigkeiten der Betriebsprüfung mit Erwägungen zu erschweren, welche die Verwertung der erst zu findenden Ermittlungsergebnisse betreffen. Anders verhält es sich nur, wenn der Eintritt der Festsetzungsverjährung auf der Hand liegt bzw. es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Festsetzungsfrist ausnahmsweise noch nicht abgelaufen sein könnte (vgl. BFH, Urteil vom 3.7.1986 IV R 258/84, BFH/NV 1987, 685 und Beschluss vom 29.5.2001 VIII B 1/01, BFH/NV 2001, 1569). Maßgeblich muss alleine sein, ob die Außenprüfung etwas zur Klärung des Verjährungseintritts beitragen könnte (BFH, Urteil vom 10.4.2003 IV R 30/01, BStBl II 2003, 827; Beschlüsse vom 13.3.2002 XI B 122/01, BFH/NV 2002, 1012; vom 3.3.2006 IV B 39/04, BFH/NV 2006, 1250 und 13.1.2010 X B 113/09, BFH/NV 2010, 600; Urteil vom 28.9.2011 VIII R 8/09, BStBl II 2012, 395; Seer in Tipke/Kruse, § 194 AO Rn. 16 Stand Oktober 2013). 104

Der Beklagte hat dem Einwand des Klägers bereits mit Schreiben vom 14.12.2011 entgegengehalten, dass bei der Entscheidung über den zeitlichen Umfang der Prüfung 105

gerade nicht eindeutig klar gewesen sei, ob bereits endgültig eine Festsetzungsverjährung eingetreten sei oder ob unter dem Gesichtspunkt vorsätzlicher oder leichtfertiger Steuerverkürzung durchaus eine Änderbarkeit in Betracht komme, ohne dass bereits zu diesem Zeitpunkt ein konkreter Anfangsverdacht vorgelegen habe. Diese Erwägungen hat der Beklagte zulässigerweise in der Einspruchsentscheidung näher ausgeführt. Er sei sich durchaus bewusst gewesen, dass die regelmäßige Festsetzungsfrist für das Kalenderjahr 2003 bereits abgelaufen und eine gegebenenfalls notwendige Änderung dieser Steuerbescheide nur unter besonderen Voraussetzungen möglich gewesen sei. Bereits die interne Prüfungsvorbereitung habe jedoch konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, dass im Wirtschaftsjahr 1.7.2003 bis 30.6.2004 möglicherweise zu Unrecht Tiereinkäufe in Höhe eines etwa 6-stelligen Betrags als Betriebsausgaben verbucht worden seien. Ob und in welcher Höhe es sich dabei um Anlage- oder Umlaufvermögen gehandelt habe, habe die anzuordnende Betriebsprüfung klären sollen. Auch die Problematik, ob die von dem branchenfremden Kläger betriebene Tierzucht eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei gewesen sei, habe die Prüfung eines längeren Zeitraumes als drei Jahre notwendig gemacht.

Mit dieser substantiierten Begründung des Beklagten hat sich der Kläger im Klageverfahren nicht mehr auseinandergesetzt, sondern lediglich seinen ursprünglichen Einwand aufrechterhalten. Der Senat geht davon aus, dass die Entscheidung des Beklagten, die Einkommen- und Umsatzsteuer für 2003 in die Prüfungsanordnung vom 11.11.2009 einzubeziehen, ermessensfehlerfrei zustande gekommen ist. 106

II. Dass die Anordnung des Beklagten vom 29.10.2013 und deren Bestätigung durch die Einspruchsentscheidung vom 13.12.2013, die Prüfung auf die Einkommen- und Umsatzsteuer auf die Jahre 2002 sowie 2007 bis 2011 und bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auf die Zeiträume vom 1.7.2002 bis 30.6.2003 sowie 1.7.2007 bis 30.6.2012 zu erweitern, im Sinne des §§ 100 Abs. 1 Satz 1, 102 Satz 1 FGO nicht rechtswidrig gewesen sind, steht für das Gericht außer Frage. 107

1. Dem Gericht ist die Praxis der Finanzverwaltung bekannt, unter Beteiligung der Betriebsprüfung und der Steuerfahndung „Kombiprüfungen“ durchzuführen bzw. die Steuerfahndung als „Flankenschutz“ der Betriebsprüfung heranzuziehen. 108

a) Werden im Rahmen einer laufenden Betriebsprüfung beim Steuerpflichtigen angeforderte und für die Prüfung bedeutsame Unterlagen von diesem ohne Angabe von Gründen nicht herausgegeben, veranlasst die Betriebsprüfung unter Hinweis darauf bei der Steuerfahndung die Einleitung eines Steuerstraßverfahrens. Nachdem die erforderlichen Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse erteilt worden sind, werden sie von der Steuerfahndung vollzogen. Gleichzeitig werden dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Steuerstraßverfahrens mitgeteilt und er über die Selbstbelastungsfreiheit belehrt. Ferner wird ihm die Prüfungserweiterung bekannt gegeben, die mit dem Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit begründet wird (§ 4 Abs. 3 Satz 2 BpO 2000). Die Auswertung der von der Steuerfahndung beschlagnahmten Unterlagen erfolgt dann durch die Betriebsprüfung nach Maßgabe der §§ 193 ff. AO. Die Betriebsprüfung erstellt den Bericht über die steuerlichen Feststellungen. Daran anknüpfend fertigt die Steuerfahndung den Bericht über die strafrechtlichen Feststellungen. Über die Zulässigkeit dieses Vorgehens besteht im Grundsatz kein Streit (Stahl in Vogelsang/Stahl, BP-Handbuch, 2008, S. 450; Rolletschke, DStZ 1999, 444, anders Jesse, DB 2013, 1803). Es handelt sich dabei sogar um den „klassischen“ Fall, dass die Außenprüfung Ermittlungen ausschließlich im Zusammenhang mit einer Steuerstraftat durchführt. 109

b) Das Gericht hat keine Zweifel, dass die Durchführung einer Kombiprüfung in dem dafür maßgebenden Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2013 tatsächlich beabsichtigt war. Die Prüferin der Steuerfahndung hat nämlich die kurz zuvor beim Kläger beschlagnahmten Unterlagen sogleich dem Beklagten zur Auswertung übersandt. Die Entscheidung, von weiteren Prüfungshandlungen abzusehen und die Sachaufklärung insgesamt der Steuerfahndung zu überlassen, ist offensichtlich erst später getroffen worden und für die Rechtmäßigkeit der Prüfungserweiterung nicht mehr von Belang. 110

2. Die Ausübung des Ermessens, die bereits mit Ablauf des Jahres 2007 regelverjährten Einkommen- und Umsatzsteuer 2002 sowie die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Wirtschaftsjahr 1.7.2002 bis 30.6.2003 in die Prüfungserweiterung einzubeziehen, konnte der Beklagte in der Prüfungsanordnung vom 29.10.2013 und der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2013 ohne Weiteres darauf stützen, „dass nunmehr auch der konkrete Tatverdacht der Steuerhinterziehung begründet war“. 111

C. 112

I. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Da der Kläger keinen Anspruch auf Erstattung seiner außergerichtlichen Aufwendungen hat, kann das Gericht die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren nicht für notwendig erklären (§ 139 Abs. 4 Satz 3 FGO). 113

II. Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu, da er der Frage, ob die für eine Prüfungserweiterung entwickelte Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Ermittlungen im Zusammenhang mit einem Steuerstrafverfahren unverändert auf die erstmalige Anordnung einer Außenprüfung übertragen werden kann, grundsätzliche Bedeutung beimisst. 114