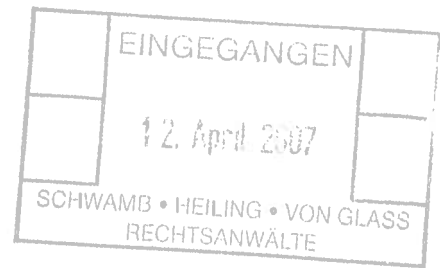


Az.: 5 K 4456/06



Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

GERICHTSBESCHEID

In der Streitsache

Kläger

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwälte
Dr. Schwamb, Heiling, von Glass
Fürstenfelder Straße 7
80331 München

gegen

Finanzamt München IV
vertreten durch den Amtsleiter
Deroystr. 4
80335 München
Az./StNr.: 145/305/18233

Beklagter

wegen

Prüfungsanordnung vom 26.04.2006

hat der 5. Senat des Finanzgerichts München unter Mitwirkung des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht Groh, der Richterin am Finanzgericht Dr. Kunze und der Richterin am Finanzgericht Dr. Bäumler-Holley ohne mündliche Verhandlung am 4. April 2007 für Recht erkannt:

1. Die Einspruchsentscheidung vom 23.10.2006 wird aufgehoben.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Gerichtsbescheid können die Beteiligten mündliche Verhandlung beantragen. Wird der Antrag auf mündliche Verhandlung rechtzeitig gestellt, so gilt der Gerichtsbescheid als nicht ergangen. Die Beteiligten können gegen den Gerichtsbescheid auch Revision einlegen. Wird neben dem Antrag auf mündliche Verhandlung Revision eingelegt, so findet mündliche Verhandlung statt.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

1. Der Antrag auf mündliche Verhandlung ist beim Finanzgericht innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Gerichtsbescheides schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu stellen.

Das Finanzgericht hat die Postanschrift: Finanzgericht München, Postfach 86 03 60, 81630 München, die Hausanschrift: Ismaninger Str. 95, 81675 München, und den Telefax-Anschluss: 089 / 9 29 89-300, oder Außensenate Augsburg, Postanschrift: Postfach 10 16 61, 86006 Augsburg, Hausanschrift: Frohsinnstr. 21, 86150 Augsburg, Telefax-Anschluss: 0821 / 3 46 27-100.

2. Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Gerichtsbescheides schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss den angefochtenen Gerichtsbescheid bezeichnen. Ihr soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Gerichtsbescheides beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Gerichtsbescheides zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31 - 201.

Gründe

I.

Der Beklagte wurde vom Finanzamt München III mit der Durchführung einer Außenprüfung beim Kläger gemäß § 195 Satz 2 Abgabenordnung (AO) beauftragt und erließ am 25.07.2005 eine Prüfungsanordnung unter Hinweis auf die §§ 193 Abs. 2 Nr. 2 und § 194 Abs. 2 AO. Die Anordnung erstreckte sich auf die Einkommensteuer (ESt) 2000 bis 2002 sowie die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur ESt auf den 31.12.2000, 31.12.2001 und 31.12.2002. Mit Prüfungsanordnung vom 20.09.2005 bzw. vom 09.11.2005 wurde die Außenprüfung wegen des Verdachts einer Steuerstraftat auf die ESt 1994 bis 2003 sowie die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur ESt auf den 31.12.1994 bis 31.12.2003 erweitert und die Vermögensteuer auf den 01.01.1994, 01.01.1995 und 01.01.1996 in den Prüfungsumfang mit einbezogen.

Mit Prüfungsanordnung vom 26.04.2006 bezog der Beklagte auch die Schenkungssteuer mit ein, nachdem er insoweit vom Finanzamt Kaufbeuren ebenfalls gemäß § 195 Satz 2 AO 1977 beauftragt worden war.

Gegen die Prüfungsanordnung vom 26.04.2006 legte der Kläger Einspruch ein.

Diesen Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 23.10.2006 als unbegründet zurück.

Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Klage. Er hat zunächst weiterhin die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Prüfungsanordnung gerügt und die Beiziehung (auch) der Prüferhandakten beantragt. Auf den richterlichen Hinweis, der Beklagte sei für die Entscheidung über die Einsprüche nicht zuständig gewesen, begehrt er nun in erster Linie, die Einspruchsentscheidung isoliert aufzuheben.

Der Kläger beantragt,

die Einspruchsentscheidung vom 23.10.2006 aufzuheben,
hilfsweise für den Fall, dass der Beklagte für den Erlass der Einspruchsentscheidung zuständig war, die Prüfungsanordnung vom 26.04.2006 sowie die Einspruchsentscheidung vom 23.10.2006 aufzuheben,
wiederum hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt

Klageabweisung.

Zur Ergänzung des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird Bezug genommen auf die Schreiben des Betriebsprüfers 02.05.2006 und 14.10.2006 sowie die eingereichten Schriftsätze.

II.

Die Klage ist begründet.

Der Beklagte war zum Erlass der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2006 örtlich nicht zuständig. Die Einspruchsentscheidung ist daher isoliert aufzuheben, damit das zuständige Finanzamt Kaufbeuren gem. § 367 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 über den Einspruch des Klägers gegen die Prüfungsanordnung des Beklagten vom 26.04.2006 entscheiden kann.

1. Der Kläger hat seinen Einspruch zutreffend gegen den Beklagten gerichtet, weil dieser die Prüfungsanordnung vom 26.04.2006 erlassen hat (§ 357 Abs. 2 Satz 1 und Satz 3 AO 1977).
2. Der Beklagte war jedoch nicht für die Entscheidung über den bei ihm eingelegten Einspruch zuständig.

Gemäß § 367 Abs. 1 AO 1977 entscheidet zwar über den Einspruch grundsätzlich die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat. Richtet sich der Einspruch indes gegen einen Verwaltungsakt, den eine Behörde auf Grund gesetzlicher Vorschrift für die zuständige Finanzbehörde erlassen hat, so entscheidet gem. § 367 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 die zuständige Finanzbehörde über den Einspruch. Das Merkmal „aufgrund gesetzlicher Vorschrift“ ist allerdings auslegungsbedürftig. Es kann sowohl auf eine unmittelbare gesetzliche Ermächtigung beschränkt sein, als auch die im Ermessen der zuständigen Behörde liegende Beauftragung einer anderen Behörde, z.B. nach § 195 Abs. 2 AO 1977, mit umfassen (Beschluss des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 27.03.2006 VIII B 21/05, BFH/NV 2006, 1256).

2.1 Nach einer Auffassung ist die Beauftragung mit einer Außenprüfung gerade kein Fall des § 367 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 (bzw. des nach seinem Wortlaut und Sinn identischen § 63 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung - FGO -), weil das mit einer Außenprüfung beauftragte Fi-

nanzamt nicht unmittelbar aufgrund gesetzlicher Vorschrift, sondern erst aufgrund eines nach Ermessen des örtlich zuständigen Finanzamts erteilten Auftrags tätig wird (Urteil des Finanzgerichts München vom 29.07.2003 13 K 2190/99 [rechtskräftig durch Rücknahme der Revision], Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2003, 1589; von Wedel in Beer-mann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 367 AO Rz. 8; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 63 FGO Rz. 55).

2.2 Nach anderer (und wohl herrschender) Meinung ist § 367 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 auch im Fall des § 195 Satz 2 AO 1977 einschlägig (Urteil des Finanzgerichts München vom 30.11.2004 2 K 1749/01, EFG 2005, 579, Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig verworfen durch BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1256; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 367 AO Rz. 43; Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 195 AO Rz. 37; Kühn/Hofmann, Kommentar zur Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze, 17. Aufl., § 367 AO Tz. 3 und § 195 Tz. 3, 3. Absatz; Tipke/Kruse, a.a.O., § 367 AO Rz. 9; Koch/Scholtz, Kommentar zur Abgabenordnung, 5. Aufl., § 367 AO Rz. 5/1; Schöll, Leopold, Madle, Rader, AO-Praktikerkommentar, § 367 Rz. 1 letzter Absatz und § 195 Rz. 4; so wohl auch Dumke in Schwarz, Kommentar zur Abgabenordnung, § 367 Rz. 4; Pump/Leibner, Kommentar zur Abgabenordnung, § 367 Rz. 12,13; Romeis, Der Prüfungsauftrag nach § 195 Satz 2 AO 1977, in: Die steuerliche Außenprüfung 2006, 361, 363).

2.3 Der erkennende Senat schließt sich der - auch im Urteil des Finanzgerichts München vom 30.11.2004 in EFG 2005, 579, vertretenen - herrschenden Rechtsauffassung an.

Die Gesetzesbegründung enthält keine ausdrücklichen Angaben (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung AO 1974, BT-Drucks. 6/1982, 79 und 192 zu § 350 AO, der allerdings nicht vollständig dem späteren § 367 AO 1977 entspricht). Die Tatsache, dass die Beauftragung einer anderen Finanzbehörde mit einer Außenprüfung erstmals in der AO 1977 gesetzlich geregelt wurde (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zur AO 1974, BT-Drucks. 6/1982, 51 und 162 zu § 176 AO, der dem späteren § 195 AO 1977 entspricht, BT-Drucks. 7/4292 zu § 195 und § 367 AO 1977), spricht allerdings dafür, dass unter gesetzlicher Vorschrift im Sinne des § 367 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 auch die Einzelbeauftragung mit einer Außenprüfung durch das zuständige Finanzamt nach § 195 Satz 2 AO 1977 fällt. Da in § 350 Abs. 3 und 4 des Gesetzesentwurfs zur AO 1977 die Entscheidungsbefugnis über den Einspruch bei Übertragung der Zuständigkeit geregelt war und sich dabei nur Abs. 4 mit dem Fall der generellen gesetzlichen Beauftragung befasste (Abs. 3 betrifft den Fall, dass sich der Einspruch gegen einen Verwaltungsakt einer Hilfsstelle richtet, Abs. 4 den Fall, dass eine Zoll-

stelle oder Gesetzeskontrollstelle für ein Finanzamt handelt), ist der Schluss durchaus zu rechtfertigen, dass der spätere § 367 Abs. 3 AO 1977 - der nach der Gesetzesbegründung beide Absätze des § 350 zusammenfasst - tatsächlich mehr als nur die Fälle der unmittelbaren gesetzlichen Beauftragung regeln wollte.

Nach Sinn und Zweck der Vorschrift des § 367 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 - gerade für den Fall, dass das beauftragte Finanzamt dem Einspruch nicht abhelfen will - und bei verfassungskonformer Auslegung des § 195 Satz 2 AO 1977 erscheint es sinnvoll und zweckmäßig, dass nur das beauftragende Finanzamt über den Einspruch entscheiden darf. Art. 80 Abs. 1 Satz 2 Grundgesetz (GG), wonach sich Inhalt, Zweck und Ausmaß einer Ermächtigung aus dem formellen Gesetz ergeben müssen, und das im Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Gebot, die Befugnisse der Verwaltung im Gesetz, hier in § 195 Satz 2 AO 1977, für den Bürger hinreichend zum Ausdruck zu bringen, verpflichten die an sich zuständige Finanzbehörde, ihre Zuständigkeit nicht voraussetzungslos auf eine andere Behörde zu übertragen, sondern nach pflichtgemäßem Ermessen über deren Beauftragung zu entscheiden. In dieser Ermessensentscheidung hat die beauftragende Finanzbehörde sowohl die Rechtsgrundlagen als auch den sachlichen und zeitlichen Umfang der Prüfung zu bestimmen (vgl. dazu Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 195 AO Rz. 23 ff.; BFH-Urteil vom 10.12.1987 IV R 77/86, BFHE 152, 24, BStBl II 1988, 322; Anwendungserlass zur Abgabenordnung - AEAO - zu § 195). Dies gilt auch für die Erweiterung des Prüfungsumfangs. Die zuständige Behörde hat nach eigenem Ermessen zu entscheiden, ob eine Außenprüfung zulässig und zweckmäßig ist. Erst danach kann sie entscheiden, ob es sachgerecht ist, eine andere Behörde zu beauftragen. Dies bedeutet, dass dem beauftragten Finanzamt nicht die Entscheidung überlassen werden kann, ob und in welchem Umfang eine Außenprüfung durchgeführt wird (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1987 IV R 77/86, BFHE 152, 24, BStBl II 1988, 322). Das beauftragte Finanzamt hat nur über Maßnahmen zur Erledigung des Auftrags - wie Festlegung von Prüfungsort und -beginn, Anforderung von Unterlagen - zu entscheiden.

Der beauftragenden Behörde muss deshalb die Überprüfung ihrer Ermessenentscheidung bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens eröffnet sein. Bei verfassungskonformer Auslegung des § 195 AO 1977 kann im Fall einer vom beauftragten Finanzamt erlassenen Prüfungsanordnung - zumal bei Erweiterung des Prüfungsumfangs - nur die örtlich zuständige Finanzbehörde die Einspruchsentscheidung erlassen, weil allein ihre pflichtgemäße Ermessensausübung für die Frage der Rechtmäßigkeit der Beauftragung und des Prüfungsumfangs entscheidungserheblich ist. Auch wenn es sich bei § 195 Satz 2 AO 1977 um eine gesetzliche Zuständigkeitsregelung für den Einzelfall handelt, muss, gerade weil zur gesetzli-

chen Ermächtigung noch die pflichtgemäße Ermessensausübung hinzukommt, das beauftragende Finanzamt über den Einspruch gegen die Prüfungsanordnung und (inzident) die Rechtmäßigkeit des Prüfungsauftrags entscheiden. Wenn schon bei unmittelbarer gesetzlicher Ermächtigung die örtliche Zuständigkeit im Einspruchsverfahren wiederhergestellt wird, muss dies erst recht geschehen, wenn die Übertragung auf einer Ermessensentscheidung der zuständigen Behörde beruht.

Liegt kein wirksamer Auftrag vor und prüft ein unzuständiges Finanzamt, so wird, weil die Beauftragung Ermessensentscheidung ist, der Fehler nicht nach § 127 AO 1977 geheilt (Tipke/Kruse, a.a.O., § 195 AO Rz. 14). Eine von einem örtlich unzuständigen Finanzamt erlassene Prüfungsanordnung ist in der Regel als rechtswidrig aufzuheben (BFH-Urteil vom 25. Januar 1989, X R 158/87, BFHE 156, 18, BStBl II 1989, 483). Es liegt im Wesen der Ermessensentscheidung, dass sie bei Erlass durch die zuständige statt durch die unzuständige Behörde anders hätte ausfallen können (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1998 V R 77/97, BFH/NV 1999, 585). Eine fehlerhafte Ermessensentscheidung kann zudem noch durch die Rechtsbehelfsentscheidung geheilt werden (BFH-Beschluss vom 27.03.2002 XI B 49/00, BFH/NV 2002, 1013). Dem beauftragten Finanzamt kann aber nicht die Entscheidung über den Ermessensgebrauch des örtlich zuständigen Finanzamts überlassen bleiben. Dies gilt auch für das finanzgerichtliche Verfahren; denn die Nichtanwendung von § 63 Abs. 3 FGO auf Fälle des § 195 Satz 2 AO 1977 würde nach § 102 FGO dazu führen, dass das beauftragte Finanzamt auch noch im Klageverfahren im Bereich des vom örtlich zuständigen Finanzamt auszuübenden Ermessens tätig werden könnte.

3. Weitere Akten des Finanzamts, insbesondere die Handakten des Prüfers, waren nicht beizuziehen, weil deren Inhalt für die Entscheidung, welches Finanzamt für den Erlass der Einspruchsentscheidung zuständig ist, nicht erheblich ist (BFH-Beschluss vom 23.11.2000 III B 44/00, juris).


4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz auf § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung, die Entscheidung durch Gerichtsbescheid auf § 90a FGO und die Zulassung der Revision auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO.

Groh

Dr. Kunze

Dr. Bäuml-Holley



Ausgefertigt
Geschäftsstelle 
München, den 05.04.07
stellvertretende Urkundsbeamtin

