

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 6 K 205/14

Urteil des Senats vom 25.11.2015

Rechtskraft: rechtskräftig

Normen: Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c) bzw. MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. c, UStG § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1, AO § 124 Abs. 3, AO § 125 Abs. 1

Leitsatz: Die beratende Tätigkeit eines Arztes für die Abteilung für medizinische Grundsatzfragen einer privaten Krankenversicherung ist nicht umsatzsteuerfrei.

Überschrift: Umsatzsteuer: Grenzen der Umsatzsteuerfreiheit ärztlicher Leistungen

Tatbestand:

Der Kläger ist Arzt für XX und betrieb in den Streitjahren eine Einzelpraxis. Von 1986 bis zum ... 2009 war er für die Firma Versicherung A auf Gegenseitigkeit (im Folgenden: A) beratend tätig (Vereinbarung vom ... 1986). Die Beratung erfolgte zweimal wöchentlich für jeweils ca. 2 Stunden in den Geschäftsräumen des Unternehmens gegenüber Mitarbeitern der Abteilung für medizinische Grundsatzfragen. Innerhalb dieser beiden Stunden erhielt der Kläger 30 bis 40 Versicherungsakten vorgelegt. Der Kläger beurteilte für die Mitarbeiter der A, ob Diagnostik- und Behandlungsmethoden dem Grunde und der Höhe nach medizinisch notwendig waren und hinsichtlich beantragter Heil- und Hilfsmittel sowie Therapieprognosen und -empfehlungen schulmedizinischen Standards entsprachen. Dabei war für die Krankenversicherung von Bedeutung, ob es sich um eine übermäßige oder wissenschaftlich anerkannte Maßnahme handelte. Es erfolgte von Seiten des Klägers regelhaft eine mündliche Empfehlung zur medizinischen Einschätzung der entsprechenden Sachverhalte. Kontakt zu Patienten selbst hatte der Kläger nicht.

Der Kläger erhielt in den Streitjahren für diese Tätigkeit eine monatliche Pauschale von 3.100 € (bis 03/2007) bzw. 3.400 € (ab 04/2007).

Mit Steueranmeldungen vom 11.04.2008 für 2006, vom 02.03.2009 für 2007, vom 01.04.2010 für 2008 und vom 15.12.2010 für 2009 wurde die Umsatzsteuer jeweils auf 0 € festgesetzt.

Aufgrund der Prüfungsanordnung vom 16.06.2011 wurde beim Kläger eine Außenprüfung für die Zeiträume 2007 bis 2009 und aufgrund erweiterter Prüfungsanordnung vom 12.11.2012 für den Zeitraum 2006 durchgeführt. Diese Außenprüfung erstreckte sich u. a. auf die Umsatzsteuer und fand in der Zeit vom ...06.2011 (vom ...12.2012 für 2006) bis zum ...03.2013 statt.

Am 31.08.2012 verfasste die Außenprüferin einen Telefonvermerk, der unter anderem wie folgt lautet:

„Einzelne Punkte des Schreibens v. 08.08.2012 mit Hrn. B besprochen.
Erweiterung des PZ (wohl: Prüfungszeitraum) angekündigt und erläutert.“

Wenn er Möglichkeit für Erzielung von Übereinstimmung in Rechtsauffassung bei den jew. einzelnen Punkten sieht, angeboten auf Erweiterung zu verzichten.
StB sieht Möglichkeit für Übereinstimmung, wenn PF (wohl: Prüfungsfeststellung) zu A fallen gelassen werden.

Dann würde sich auch die PF zu Gutachten erledigen, da dann § 19 UStG.

Habe mitgeteilt, dass Rechtslage in diesem Punkt zu eindeutig ist, gegebenenfalls jedoch Einigung bei Gutachten mögl., kommt auf Unterl. (Wohl: Unterlagen) an.

Wenn PF zu Gutachten und A aufrechterhalten wird, lt. StB auch keine Einigung in den anderen Punkten, Gerichtsverfahren vom StB angekündigt.“

Die Prüferin beurteilte die Umsätze aus der Tätigkeit des Klägers bei der A als umsatzsteuerpflichtige Leistungen, die insbesondere nicht der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterfallen (siehe Prüfungsbericht vom 11.03.2013, Tz. 2.2.1). Entsprechend änderte der Beklagte die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2006 bis 2009 mit Bescheiden vom 19.07.2013 und setzte die Umsatzsteuer für 2006 bis 2009 wie folgt fest:

2006	5.867,96 €
2007	6.698,58 €
2008	6.202,29 €
2009	2.102,36 €

Gegen diese Änderungsbescheide legte der Kläger mit Schreiben vom 29.07.2013, eingegangen am 30.07.2013, Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 11.09.2014 als unbegründet zurückwies. Zur Begründung führte er aus:

Die Tätigkeit des Klägers für die A sei nicht vorrangig auf ein therapeutisches Ziel gerichtet gewesen. Vielmehr habe die Unterstützung der Versicherung bei der Entscheidungsfindung über eine mögliche Kostenübernahme von Therapieleistungen im Vordergrund gestanden. Hierfür sei der Kläger laut Schreiben der Versicherung vom 10.03.1986, 19.03.2009 und 28.02.2013 bezahlt worden. Die vom Kläger erbrachten Leistungen seien in der Zielrichtung „Unterstützung der Versicherung“ einzuordnen und stellen damit steuerpflichtige Leistungen dar. Die Tätigkeit des Klägers sei auch nicht unter die Steuerbefreiung für andere Heilberufe zu fassen. Auch soweit ein direkter Bezug auf Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs (zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG) zu prüfen wäre, führte dies zu keinem anderen Ergebnis; die zwischen der A und dem Kläger abgeschlossene Vereinbarung und die Tätigkeitsbeschreibung ließen eine Subsumtion des Sachverhaltes unter diese Vorschrift nicht zu.

Hiergegen erhob der Kläger mit Schreiben vom 06.10.2014, beim Finanzgericht eingegangen am 08.10.2014, Klage.

Zur Begründung trägt der Kläger vor, er habe die für die A erbrachten Leistungen als Arzt erbracht. Diese Leistungen fielen unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG. Entgegen der Darstellungen im Prüfungsbericht hätten das Wohl des Patienten und der Therapieerfolg im Mittelpunkt seiner Tätigkeit gestanden.

Seine Aufgabe sei es gewesen zu überprüfen, ob die bisher angewandten Therapien sinnvoll und zielführend gewesen und damit geeignet gewesen seien, bei dem Patienten zu einer Verbesserung seines Gesundheitszustands zu führen. Wenn dies

nicht der Fall gewesen sei, habe er alternative Behandlungsmöglichkeiten aufgezeigt. Die A sei natürlich daran interessiert gewesen, nur die Behandlungen zu bezahlen, die zielführend gewesen seien. Die Patienten hätten bestmöglich therapiert werden sollen, damit die Patienten gesunden konnten und so keine Kosten mehr verursachen würden. Er, der Kläger, sei nicht damit beauftragt worden, die Behandlungsmethoden im Hinblick auf die dadurch verursachten Kosten zu beurteilen. Er habe keine Gutachten erstellt, sondern Behandlungsempfehlungen erteilt.

Laut Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 09.02.2012 (S 7170 A - 63 - St 112) seien Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen (Aussagen zu Rehabilitationsbedürftigkeit, -fähigkeit, -prognose und Therapieempfehlung) umsatzsteuerfrei. Dies beschreibe seine, des Klägers, Tätigkeit für die A recht gut. Es sei bei seiner Tätigkeit immer um die richtige Behandlung und nicht um Fragen der Kostenerstattung oder darum gegangen, ob Versicherungsverträge abgeschlossen werden sollten. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt habe sich in ihrer neusten Verfügung zum Thema heilberufliche Tätigkeit vom 10.04.2014 (S 7170 A - 59 - St 16) auch noch mit den einem Katalogberuf ähnlichen Tätigkeiten befasst, die unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG fielen. Hierfür werde eine Vergleichbarkeit der Tätigkeit, der Ausbildung und der berufsrechtlichen Regelung über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie der staatlichen Erlaubnis und Überwachung der Berufsausbildung gefordert. Dies alles sei beim Kläger gegeben. Eine Tätigkeit direkt am Patienten werde für die Steuerfreiheit nicht gefordert. Entscheidend für die Frage, ob der therapeutische Zweck im Mittelpunkt der Leistung stehe, sei letztendlich nur die Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Was die Versicherung daraus mache, sei unerheblich. Für den Kläger habe immer das therapeutische Ziel im Mittelpunkt seiner Tätigkeit gestanden.

Ohne die Einnahmen von der A würden alle anderen umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen unter der Grenze von 17.500 € liegen, so dass die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG anzuwenden und die Umsatzsteuer insgesamt mit 0 € festzusetzen sei.

Des Weiteren werde angemerkt, dass es zu einer nicht zulässigen Erweiterung des Prüfungszeitraumes gekommen sei. Es habe eine inakzeptable Nötigung durch die Betriebsprüferin mit Billigung des Sachgebietsleiters stattgefunden, indem er, der Kläger, vor die Alternative gestellt worden sei, entweder die umsatzsteuerrechtlichen Feststellungen zu akzeptieren, oder der Prüfungszeitraum würde auf 2006 erweitert werden. Ein solches Vorgehen sei im keiner Weise akzeptabel gewesen. Insofern sei darüber nachzudenken, ob für das Jahr 2006 ein Verwertungsverbot bestehe und der Beklagte mit seinem Vorgehen seine Rechte auf die Auswertung des Sachverhaltes für das Jahr 2006 verwirkt habe.

Der Kläger beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide für 2006 bis 2009, jeweils vom 19.07.2013 und in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 11.09.2014, aufzuheben;

hilfsweise,

den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 19.07.2013 und in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 11.09.2014 für nichtig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält die Klage für unbegründet und weist insofern auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Die Prüfungserweiterung sei rechtmäßig gewesen (§ 193 Abs. 1 Abgabenordnung - AO - i. V. m. § 4 Abs. 3 Satz 2 Betriebsprüfungsordnung - BpO -), da mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen zu rechnen gewesen sei. Da die Prüfungsanordnung 2006 nicht angefochten worden sei, sei sie zudem formell und materiell bestandskräftig.

Am 22.04.2015 hat ein Erörterungstermin und am 24.11.2015 eine mündliche Verhandlung stattgefunden; auf die Niederschriften über diese Termine wird Bezug genommen.

Dem Senat liegen die Rechtsbehelfsakten Bd. I, die Umsatzsteuerakten Bd. II und die Betriebsprüfungsakten Bd. I und II, jeweils zur St.-Nr.: .../.../... vor.

Entscheidungsgründe:

I.

Die Klage ist zulässig, bleibt in der Sache jedoch ohne Erfolg.

Die geänderten Umsatzsteuerbescheide vom 19.07.2013 für 2006 bis 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 11.09.2014 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Beklagte hat zu Recht die Leistungen, die der Kläger für die A erbracht hat, der Umsatzbesteuerung unterworfen.

1. Diese Leistungen sind nicht gemäß § 4 Nr. 14 UStG in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung (UStG a. F.) bzw. gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG in der ab dem 01.01.2009 geltenden Fassung (UStG n. F.) umsatzsteuerfrei.

Gemäß § 4 Nr. 14 UStG a. F., der mit dem Jahressteuergesetz 2009 in § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG n. F. fortgeführt wurde, sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden, steuerfrei.

Diesen Regelungen liegt mit Wirkung bis zum 31.12.2006 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der 6. Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) zu Grunde, wonach die Mitgliedstaaten die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von den betreffenden Mitgliedstaaten definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, von der Steuer befreien. Mit Wirkung ab dem 01.01.2007 ist gemeinschaftsrechtliche Grundlage für § 4 Nr. 14 UStG a. F. bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG n. F. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) mit entsprechender Regelung.

Der durch Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL gezogene gemeinschaftsrechtliche Rahmen ist bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung von § 4 Nr. 14 UStG a. F. bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG n. F. zu beachten (vgl. BFH Urteil vom 12.08.2004 V R 18/02, BFH/NV 2005, 313; Beschluss vom 31.07.2007 V B 98/06, BFHE 217, 94, BStBl II 2008, 35).

Danach werden nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL nicht sämtliche Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher Berufe erbracht werden können, von der Steuer befreit, sondern nur die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin. Im Sinne dieser Richtlinien sind Heilbehandlungen ärztliche Maßnahmen, die zum Zweck der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen werden (vgl. EuGH Urteil vom 20.11.2003, Margarete Unterpertinger, C-212/01; BFH Urteil vom 12.08.2004 V R 18/02, BFH/NV 2005, 313).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet also nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 132 verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (vgl. EuGH Urteil vom 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11; vom 28.11.2013, Minister Finansów, C-319/12).

Für die Vorschriften der Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL gilt deshalb, dass wenn die „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ auch einen therapeutischen Zweck haben müssen, daraus doch nicht zwangsläufig folgt, dass dieser Begriff eine besonders enge Auslegung verlangt. Demgegenüber kommen die ärztlichen Leistungen, die zu einem anderen Zweck als dem des Schutzes einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, nach der Rechtsprechung des EuGH für eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL nicht in Betracht. Die Belastung dieser Leistungen mit der Mehrwertsteuer steht nämlich im Hinblick auf das Ziel dieser Leistungen nicht im Widerspruch zu dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken und

den Einzelnen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern (vgl. EuGH Urteil vom 20.11.2003, Margarete Unterpertinger, C-212/01).

Daraus folgt, dass das Ziel einer ärztlichen Leistung dafür ausschlaggebend ist, ob diese von der Umsatzsteuer zu befreien ist. Wird eine ärztliche Leistungen daher in einem Zusammenhang erbracht, die die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung einer gutachterlichen Stellungnahme oder eine Beratungsleistung ist, die dazu dient, eine Entscheidung zu treffen, die Rechtswirkungen erzeugt, so findet die Steuerbefreiungsregelung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL auf diese Leistung keine Anwendung. Besteht nämlich die Leistung in einer gutachterlichen Stellungnahme oder einer Beratungsleistung, ist das Hauptziel, auch wenn die Erbringung der Leistung Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Erbringers stellt - was bei ärztlichen Stellungnahmen stets der Fall ist - und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die Prüfung seiner Krankengeschichte umfassen kann, nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, zu der die gutachterliche Stellungnahme oder die Beratungsleistung erfolgt. Eine solche Leistung, die die von einem Dritten als Auftraggeber gestellten Fragen beantworten soll, soll diesem vielmehr den Erlass einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt (vgl. EuGH Urteil vom 20.11.2003, Margarete Unterpertinger, C-212/01).

2. Von diesen Grundsätzen ausgehend, kann der Kläger für die Erbringung der streitgegenständlichen Beratungsleistungen gegenüber Mitarbeitern der Abteilung für medizinische Grundsatzfragen der A keine Umsatzsteuerbefreiung beanspruchen. Anlass der hier zu beurteilenden Beratungsleistungen für die Krankenversicherung sind die Anträge von Versicherten der A auf Kostenübernahme für bereits erbrachte oder zukünftige ärztliche oder medizinische Leistungen zu Gunsten dieser Versicherten. Nur Unterlagen über die vorausgehenden Behandlungen oder Diagnosen waren dem Kläger zugänglich; weder untersuchte er die Versicherten selbst noch hatte er persönlichen Kontakt zu ihnen. Dass der Kläger dabei keine grundlegende ärztliche Tätigkeit ausübte, zeigt auch der zeitliche Aufwand. So wendete er nach eigenem Bekunden etwa 3 bis 4 Minuten pro Fall auf (30 bis 40 Fälle in ca. 2 Stunden) und äußerte sich gegenüber dem Mitarbeiter der Versicherung in der Regel mündlich.

Hauptzweck seiner Beratungsleistung war daher, der Krankenversicherung - hier der A - eine Entscheidung darüber zu ermöglichen, ob der Versicherte gemäß den krankenversicherungsvertraglichen Voraussetzungen Anspruch auf Kostenersatz hatte. Denn die in dem Beratungsgespräch gegenüber den Mitarbeitern der Versicherung geäußerten Feststellungen und Bewertungen des Klägers wurden den Entscheidungen des Versicherungsträgers zu Grunde gelegt.

Nach seinen eigenen Bekundungen gab der Kläger nach Einsichtnahme in ärztliche Atteste, Rezepte, Krankenhausunterlagen und auch ärztliche Rechnungen Beurteilungen - in der Regel mündlich - darüber ab, inwieweit die für die Versicherten erbrachten ärztlichen Leistungen dem jeweiligen ärztlichen Standard entsprochen haben und erteilte entsprechenden Rat. Der Kläger griff durch diese Tätigkeit weder durch eigene Verordnung von Heil- oder Vorsorgemaßnahmen noch durch Empfehlungen bestimmter Heil- oder Vorsorgemaßnahmen in die Heilbehandlung

eines Versicherten ein. Die Beurteilung des Klägers diene auch insbesondere nicht dazu, den körperlichen und gesundheitlichen Zustand eines Versicherten zu bewerten. Dem Leistungsverhältnis zwischen dem Kläger und der A lag nach alledem keine Tätigkeit des Klägers im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung zu Grunde. Der Hauptzweck der Leistungen des Klägers als Arzt diene somit lediglich der Entscheidung der Versicherung über den seitens der Versicherten geltend gemachten Kostenersatzanspruch, aber weder der Gesundheit der Versicherten noch stand deren ärztliche Behandlung im Vordergrund.

Dementsprechend widerspricht die Steuerpflicht der gutachterlichen Beratungstätigkeit auch nicht dem Zweck der Steuerbefreiungsregelung, gemäß § 4 Nr. 14 UStG a. F. bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG und Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL die Kosten ärztlicher Heilbehandlung zu senken.

3. Entgegen dem Vorbringen des Klägers steht der Auswertung des Prüfungsberichts im angefochtenen Bescheid über Umsatzsteuer für 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung auch nicht etwa ein Verwertungsverbot entgegen. Auch der Hilfsantrag des Klägers bleibt ohne Erfolg. Der Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 19.03.2013 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 11.09.2014 ist nicht nichtig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

Die erweiterte Prüfungsanordnung vom 12.11.2012 stellt hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2006 einen eigenständigen Verwaltungsakt dar (BFH Urteil vom 19.03.2009 IV R 26/08, BFH/NV 2009, 1405).

a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Steuerpflichtiger gehalten, die behauptete Rechtswidrigkeit einer Prüfungsanordnung bzw. deren Erweiterung durch Anfechtungsklage bzw. Fortsetzungsfeststellungsklage geltend zu machen, um zu verhindern, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Steuerfestsetzung verwertet werden. Auf ein Verwertungsverbot kann er sich nicht berufen, solange die Prüfungsanordnung nicht aufgehoben oder ihre Rechtswidrigkeit im Wege der Fortsetzungsfeststellungsklage festgestellt ist.

Dies gilt auch dann, wenn die aufgrund der fraglichen Prüfungsanordnung durchgeführte Prüfung abgeschlossen und die Feststellungen der Betriebsprüfung in Steuerbescheiden oder Feststellungsbescheiden ausgewertet sind (vgl. BFH Urteil vom 20.02.1990 IX R 83/88, BFHE 160, 391, BStBI II 1990, 789).

Die Aufhebung der Prüfungsanordnung oder die Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit in einem besonderen Verfahren ist erforderlich, weil der Steuerpflichtige sich auf die Rechtswidrigkeit nicht berufen kann, solange die fragliche Prüfungsanordnung - hier die Erweiterung auf 2006 – wirksam ist oder ihre Rechtswidrigkeit nach Erledigung nicht festgestellt wurde.

Der Kläger hat jedoch die Prüfungsanordnung vom 12.11.2012, mit der der Prüfungszeitraum auf 2006 erweitert wurde, bestandskräftig werden lassen.

b) Eines besonderen Verfahrens zur Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsmaßnahme mit der Folge eines Verwertungsverbotes bedarf es ausnahmsweise dann nicht, wenn die Unwirksamkeit bzw. Nichtigkeit einer Prüfungsanordnung geltend gemacht wird. In diesen Fällen kann das

Verwertungsverbot unmittelbar im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid insbesondere im Hinblick darauf geltend gemacht werden, dass nach der Rechtsprechung des BFH bei nichtiger Prüfungsanordnung keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 S. 1 AO eintritt (BFH Urteil vom 10.04.1987 III R 202/83, BFHE 150, 1, BStBl II 1988, 165). Alle Einwendungen gegen die Wirksamkeit der Prüfungsanordnung können dann im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens gegen den Steuerbescheid geprüft werden. Ein weiteres Verfahren ist unter prozessökonomischen Gesichtspunkten nicht zu rechtfertigen.

Ein Verwaltungsakt ist nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO).

Ein Verwaltungsakt leidet insbesondere dann an einem besonders schwerwiegenden Fehler, wenn für ihn auf keine vertretbare Weise eine gesetzliche Grundlage oder eine gesetzliche Begründung gefunden werden kann, wenn durch ihn etwas Strafbares, Ordnungswidriges oder Sittenwidriges verlangt wird, wenn sich aus dem Verwaltungsakt gar nicht oder nicht hinreichend bestimmt ergibt, was von wem verlangt, was wem gewährt oder was wem gegenüber festgestellt wird, wenn der Verwaltungsakt etwas rechtlich Unmögliches verlangt oder wenn er in einer Weise gegen Vorschriften über die sachliche Zuständigkeit verstößt, die die Kompetenz der Behörde berührt (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 125 AO, Rn. 5).

Ein solcher Fall liegt indes beim Kläger nicht vor. Die Erweiterung des Prüfungszeitraumes zur Umsatzsteuer 2006 wurde mit einer formell korrekten Prüfungsanordnung vom 12.11.2012 angeordnet, ohne dass einer der oben genannten besonders schwerwiegenden Fehler vorliegen würde, und beruhte damit auf einem wirksamen Verwaltungsakt. Dass am 31.08.2012 zwischen der Prüferin und dem Prozessbevollmächtigten ein Gespräch darüber stattgefunden hat, unter welchen Voraussetzungen man zu einer Beendigung der Außenprüfung kommen könnte, ändert nichts an dem wirksamen Inhalt der erweiterten Prüfungsanordnung vom 12.11.2012.

Weitere Gründe, die zur Nichtigkeit führen könnten, hat der Kläger weder vorgetragen, noch sind solche sonst aus den vorliegenden Steuerakten und Unterlagen ersichtlich.

II.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO. Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen von § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.