

---

**Datum:** 24.04.2002  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 2595/99  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2002:0424.10K2595.99.00

---

**Tenor:**

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

---

**Tatbestand:**

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Erweiterung des Prüfungszeitraums auf das Jahr 1993.

2

Der Kläger betreibt ein kaufmännisches gewerbliches Unternehmen. Gegenstand des 1988 errichteten Gewerbebetriebs sind

3

- Vermögensanlage für fremde Rechnung

4

- Beratung in Finanz- und Vermögensangelegenheiten

5

- Vermögensanlage für eigene Rechnung

6

In den ersten Geschäftsjahren machte der Kläger laufend hohe Verluste. Eine im März des Jahres 1991 für die Jahre 1988 und 1989 durchgeführte Betriebsprüfung führte allerdings zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 ergingen vorläufig, weil das Merkmal der Einkunftserzielungsabsicht nach Ansicht des Beklagten nicht feststand. Ab 1994 wurden gewerbliche Gewinne erzielt.

7

Mit Bescheid vom 20. Mai 1998 ordnete der Beklagte beim Kläger auf der Grundlage von § 193 Abs. 1 AO 1977 eine Außenprüfung an, die sich auf Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Vermögensteuer der Jahre 1994 bis 1996 sowie den Einheitswert des Betriebsvermögens und die Feststellung der vortragsfähigen Fehlbeträge nach § 10a GewStG auf den 31. Dezember 1994, den 31. Dezember 1995 und den 31. Dezember 1996 erstrecken sollte. Die Außenprüfung fand in der Zeit vom 7. bis zum 13. Juli 1998 in den Geschäftsräumen des Klägers statt. Sachlicher und zeitlicher Schwerpunkt der Prüfung und

8

der Gespräche zwischen Prüfer und Kläger war immer wieder die Frage der Anerkennung eines Gewerbebetriebs wegen Zweifeln am Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht.

Die Prüfung der Jahre 1994 bis 1996 ergab nach Ansicht des Beklagten, dass der Kläger die Anteile für die private Pkw-Nutzung unzutreffend ermittelt hatte. Des Weiteren seien Fehler bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der Hauskosten und Abgrenzungsfehler hinsichtlich der Zuordnung von Darlehen für den betrieblichen und den privaten Bereich gemacht worden. Die Umsatzsteuererhöhung aus den aufgeführten Sachverhalten belaufe sich für 1994 auf 944,92 DM, für 1995 auf

2.040,24 DM und für 1996 auf 1.941,51 DM. Ertragsteuerlich ergebe sich nach Abzug der gegenzurechnenden Werbungskosten aus der Nutzungswertbesteuerung eine Erhöhung des zu versteuernden Einkommens für das Jahr 1994 in Höhe von 2.839,47 DM, für 1995 in Höhe von 2.425,05 DM und für 1996 in Höhe von 11.958,33 DM. Durch die Kürzung des Verlustabzugs betrage die Einkommensteuererhöhung 1.505 DM für 1994, 1.285 DM für 1995 und 6.338 DM für 1996. Das Mehrergebnis pro Jahr allein auf Grund dieser Sachverhalte betrage somit im Durchschnitt 4.718 DM. Dabei nicht berücksichtigt sei die steuerliche Auswirkung bezüglich der Nichtanerkennung der im Gewerbebetrieb durchgeführten Eigengeschäfte, die im Prüfungszeitraums 1994 bis 1996 nochmals zu Mehrsteuern in Höhe von mehr als 100.000 DM geführt habe und die in den Vorjahren in ähnlicher Höhe getätigt worden seien.

Nach Angaben des Klägers hat der Prüfer ihn am vorletzten Tag der Prüfung, also am 12. Juli 1998 darum gebeten, auch Einblick in die Unterlagen des Jahres 1993 nehmen zu können, um die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen zu prüfen, die in den Jahren 1994 bis 1996 gebucht worden waren. Der Kläger ist dieser Bitte nachgekommen. Nach Abschluss der Sachverhaltsfeststellungen im Betrieb am 13. Juli 1998 verblieben die Geschäftsunterlagen für 1993 ebenso wie die übrigen Geschäftsunterlagen beim Kläger.

Am 18. August 1998 erließ der Beklagte eine Erweiterungs-Anordnung für Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Vermögensteuer des Jahres 1993 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1993 und Feststellung der vortragsfähigen Fehlbeträge nach § 10a GewStG auf den 31. Dezember 1993. Die Prüfungserweiterung wurde auf § 193 Abs. 1 AO 1977 und § 4 Abs. 3 BpO gestützt, mit dem Hinweis, es sei mit nicht unerheblichen Mehrsteuern zu rechnen. Eine weitere Prüfung der Unterlagen des Jahres 1993 vor Ort fand allerdings nicht statt, weil der Prüfer die Feststellungen für das Jahr 1993 bereits im Rahmen der vom Kläger gewährten Einsicht in die Unterlagen getroffen hatte.

Das vorläufige Ergebnis der Außenprüfung wurde in einem Berichtsentwurf vom

2. September 1998 dargestellt. Im Berichtsentwurf waren auch die Ergebnisse betreffend das Jahr 1993 enthalten, ohne dass die Erweiterungsanordnung erwähnt wurde.

Mit seinem Einspruch vom 10. September 1998 (Prüfer-Handakte Bl. a.E.) gegen die Prüfungserweiterung machte der Kläger geltend, im Rahmen der Betriebsprüfung seien keine Tatsachen festgestellt worden, die die Annahme nicht unerheblicher Mehrsteuern rechtfertigten. In seiner Stellungnahme zum Entwurf des Prüfungsberichts führte der Kläger u.a. aus: "Wenn ... der Begriff Prüfungszeitraum verwendet wird, so sind darunter nur die Jahre 1994 bis 1996 zu verstehen. Die Zahlenangaben für das Jahr 1993 habe ich nicht kontrolliert." Am 15. Oktober 1998 fand in den Räumen des Beklagten die Schlussbesprechung statt. Auf den Protest des Klägers gegen die Erweiterung des Prüfungszeitraums auf das Jahr 1993 führte der Prüfer aus, die Änderungen betreffend das

Jahr 1993 könnten auch ohne Prüfungserweiterung vorgenommen werden und im Rahmen der Veranlagungstätigkeit erfolgen. Der endgültige Prüfungsbericht datiert vom 7. Dezember 1998 und umfasst die Jahre 1993 bis 1996.

Der Einspruch gegen die Erweiterungsanordnung hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 31. März 1999 aus, der Eigenverbrauch bezüglich des betrieblichen Pkw sei nicht zutreffend ermittelt und der Umsatzsteuer unterworfen worden. Auch der Eigenverbrauch bezüglich der privaten Hauskosten und der betriebliche Anteil der Zinsaufwendungen bezüglich des Darlehens "Dr. L" seien unzutreffend ermittelt worden. Die getätigten eigenen Differenzgeschäfte könnten schließlich nicht dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden. Die Prüfungserweiterung auf Grund dieser Sachverhalte sei ermessensgerecht, weil wegen ähnlicher Sachverhaltsgestaltung in der Vergangenheit mit Mehrsteuern für 1993 zu rechnen sei, die den Betrag von 3.000 DM überschritten. Nach Auswertung des Betriebsprüfungsberichts stünden für 1993 derzeit Mehrsteuern in Höhe von 22.701 DM (816 DM Umsatzsteuer, 21.885 DM Einkommensteuer) im Raum. Darin seien die Steuererhöhungen auf Grund der Reduzierung der Verlustvorträge für die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer noch nicht berücksichtigt. 16

Der Kläger macht geltend, die Unterlagen für 1993 zum Zwecke der Prüfung von Zinsaufwendungen der Jahre 1994 bis 1996 für ein in 1993 aufgenommenes Darlehen zur Verfügung gestellt zu haben. Mit einer vollständigen Ausdehnung der Prüfung auf 1993 sei er nicht einverstanden gewesen. Der Prüfer habe den Kläger erst nach vollständiger Durchführung der Prüfung für 1993 über die Erweiterung aufgeklärt. Die Prüfungshandlungen betreffend das Jahr 1993 seien deshalb rechtswidrig gewesen. Der Beklagte habe gleichwohl einen Änderungsbescheid auch für 1993 erlassen und die Einwendungen des Klägers betreffend die Erweiterungsanordnung einfach ignoriert. Ausdrücklich bestritten werde die Behauptung des Beklagten, der Kläger habe einer Erweiterung der Prüfung auf 1993 von Anfang an zugestimmt. Selbst aus den Prüferhandakten ergäben sich keine Hinweise für eine solche Zustimmung. Unwahr sei auch die Behauptung, die Feststellungen betreffend das Jahr 1993 seinen Gegenstand der Schlussbesprechung gewesen. So habe der Kläger in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 12. Oktober 1998 zum Entwurf des Betriebsprüfungsberichts ausdrücklich ausgeführt, er habe nur die Zahlenangaben betreffend die Jahre 1994 bis 1996 kontrolliert. 17

Die Erweiterungsanordnung sei nichtig, weil sie nicht vor Beginn der Prüfung, sondern mehr als 5 Wochen nach bereits erfolgter Prüfung bekannt gegeben worden und es in der Folgezeit nicht mehr zu Prüfungshandlungen gekommen sei. Die Erweiterungsanordnung habe lediglich dazu gedient, die jedenfalls im Zeitpunkt der Prüfung rechtswidrigen Prüfungshandlungen zu "vertuschen". 18

Der Kläger beantragt, die Nichtigkeit der Anordnung der Erweiterung des Prüfungszeitraums auf das Jahr 1993 vom 18. August 1998 festzustellen, hilfsweise festzustellen, dass die Anordnung der Erweiterung des Prüfungszeitraums auf das Jahr 1993 vom 18. August 1998 in Form der Einspruchsentscheidung vom 31. März 1999 rechtswidrig gewesen ist. 19

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 20

Die Erweiterungsanordnung sei zulässig gewesen, weil sie gemäß § 4 Abs. 3 BpO bis zur Beendigung der Betriebsprüfung erfolgen könne. Diese ende nicht mit dem Abschluss der Ermittlung des Sachverhalts im Betrieb, sondern mit Ergehen des Berichts. Die Ermittlungen können später an Amtsstelle aus bereits überlassenen Unterlagen erfolgen. 21

## Entscheidungsgründe:

- Die Klage ist unbegründet. 23
1. Die Prüfungserweiterung ist nicht richtig. 24
- Nach § 125 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Aus § 126 Abs. 1 AO 1977 folgt, dass eine Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften ein Verwaltungsakt nur ausnahmsweise nichtig macht. Eine besonders schwerwiegende Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt nur vor, wenn er die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so hohen Maße verletzt, dass von Niemandem erwartet werden kann, den ergangenen Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen (BFH-Urteil vom 7. Februar 2002 VI R 80/00, BFH/NV 2002, 719). Davon kann bei einer Prüfungsanordnung, die zwar erst nach Abschluss der eigentlichen Prüfungshandlungen, aber noch vor Erlass des Prüfungsberichts ergeht, keine Rede sein (BFH-Urteil vom 2. Februar 1997 IR 57/93, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377). 25
2. Die Fortsetzungsfeststellungsklage, mit der der Kläger die Rechtswidrigkeit der Erweiterungsanordnung geltend macht, ist ebenfalls unbegründet. 26
- a) Die Fortsetzungsfeststellungsklage, mit der der Kläger sein Begehren verfolgt, nachdem sich die Erweiterungsanordnung durch Abschluss der Betriebsprüfung erledigt hat, ist zulässig. 27
- aa) Eine Erweiterungsanordnung ist ein Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO 1977, der dem betroffenen Steuerpflichtigen aufgibt, die Außenprüfung in dem in der Anordnung näher umschriebenen Umfang zu dulden. Die Rechtswidrigkeit einer Prüfungsanordnung kann daher grundsätzlich im Wege der Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) gegen die Prüfungsanordnung geltend gemacht werden. Das Rechtsschutzinteresse für eine Anfechtungsklage ist jedoch insbesondere dann nicht gegeben, wenn sich der angefochtene Verwaltungsakt vor der Entscheidung durch das FG in der Hauptsache erledigt hat (BFH-Urteil vom 17. Juli 1985 I R 214/82, BFHE 144, 333, BStBl II 1986, 21). 28
- bb) Die sich aus der Anordnung ergebende Duldungspflicht des Steuerpflichtigen endet mit dem Abschluss der Außenprüfung. In der Regel kann die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichts als abgeschlossen angesehen werden (s.o.). Spätestens zu diesem Zeitpunkt erledigt sich deshalb die Prüfungsanordnung als Verwaltungsakt in der Hauptsache. In einem solchen Fall ist der Kläger gehalten, eine sog. Fortsetzungsfeststellungsklage im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO mit dem Ziel zu erheben, die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung feststellen zu lassen (BFH-Urteil vom 17. Juli 1985 I R 214/82, BFHE 144, 333, BStBl II 1986, 21; ferner BFH-Urteil vom 16. März 1989 IV R 6/88, BFH/NV 1990, 139 m.w.N.). 29
- cc) Die Erhebung einer Fortsetzungsfeststellungsklage setzt weiter voraus, dass die Außenprüfung durch Verwaltungsakt angeordnet wurde. Die Fortsetzungsfeststellungsklage hat nämlich die Feststellung der Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsakts zum Ziel (BFH-Urteil vom 14. August 1985 I R 188/82, BFHE 144, 339, 341, BStBl II 1986, 2). Beruht die Prüfungsmaßnahme hingegen nicht auf einem eigenständig anfechtbaren Verwaltungsakt (Prüfungsanordnung), etwa weil der Prüfer den Prüfungszeitraum ohne entsprechende Erweiterung der Prüfungsanordnung (vgl. §§ 196, 194 Abs. 1 Satz 2 AO 1977) ausgedehnt 30

hat, so kann die Rechtswidrigkeit (nur) unmittelbar im Verfahren gegen die auf den Ergebnissen der Prüfung beruhenden Steuerfestsetzungen geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 25. November 1997 VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461 für einen anlässlich einer Außenprüfung für die Jahre 1981 bis 1983 als Sammelbescheid erlassenen Feststellungsbescheid für 1980 bis 1983 nach § 164 Abs. 2 AO 1977; BFH-Urteile vom 24. November 1988 IV R 150/86, BFH/NV 1989, 416, vom 28. August 1987 III R 189/84, BFHE 150, 506, BStBl II 1988, 2; vom 1. Dezember 1992 VII R 53/92, BFH/NV 1993, 515, 516; vom 20. Februar 1990 IX R 83/88, BFHE 160, 391, BStBl II 1990, 789 jeweils m.w.N.). Eine als Fortsetzungsfeststellungsklage erhobene Klage wäre unzulässig.

dd) Im Streitfall beruht die Prüfung des Veranlagungszeitraums 1993 auf einer Prüfungsanordnung; daran ändert sich entgegen der Ansicht des Klägers nichts dadurch, dass die Erweiterungsanordnung im Streitfall erst im Anschluss an die eigentlichen Prüfungshandlungen erging und dass nach Erlass der Erweiterungsanordnung keine weiteren, für den Kläger erkennbaren Prüfungshandlungen mehr durchgeführt wurden. Denn eine Prüfungsanordnung kann noch bis zum Abschluss des Prüfungsverfahrens (regelmäßig nicht vor Absendung des Betriebsprüfungsberichts) nachgeholt werden (BFH-Urteile vom 2. Februar 1994 I R 57/93, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377 und vom 16. März 1989 IV R 6/88, BFH/NV 1990, 139 für eine erst nach Beendigung der Prüfungshandlungen übersandte Prüfungsanordnung; vgl. auch BFH-Urteil vom 11. August 1993 II R 34/90, BFHE 172, 393, BStBl II 1994, 375 für einen Fall, in dem nach der Nachholung der Prüfungsanordnung keine außen erkennbaren Prüfungshandlungen mehr vorgenommen wurden). Denn auch wenn zu diesem Zeitpunkt die wesentlichen Ermittlungsmaßnahmen bereits durchgeführt sind, kann der Prüfer vor Prüfungsabschluss, insbesondere auf Grund des Ergebnisses der Schlussbesprechung jederzeit ergänzende Maßnahmen ergreifen und vom Steuerpflichtigen Auskünfte oder die Vorlage von Aufzeichnungen und Geschäftspapieren verlangen. In einem solchen Fall wird der Betriebsprüfungsbericht noch unter der Geltung der Prüfungsanordnung angefertigt. Eine gegenteilige Auffassung würde, gerade soweit es um den Erlass von Erweiterungsanordnungen geht, zu sinnwidrigen Ergebnissen führen. Eine Betriebsprüfungsanordnung wird im Allgemeinen nur ergänzt, wenn die laufende Prüfung Tatsachen zutage gebracht hat, die Auswirkungen auf Veranlagungen oder Feststellungen außerhalb des Prüfungszeitraums haben. Müsste der Prüfer in diesem Fall noch einmal bereits festgestellte steuerrelevante Tatsachen "feststellen", so wäre die wiederholte "Ermittlung" dem Vorwurf einer Scheinhandlung ausgesetzt (BFH-Urteile vom 2. Februar 1994 I R 57/93, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377 und vom 16. März 1989 IV R 6/88, BFH/NV 1990, 139).

3. Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist jedoch unbegründet. 32

a) Eine Erweiterungsanordnung kann auch nach Abschluss der eigentlichen Prüfungshandlungen im Betrieb noch bis zur Beendigung der Betriebsprüfung nachgeholt werden; die Erweiterungsanordnung wird dadurch nicht rechtswidrig (s.o. 2. dd). 33

b) Der Beklagte hat das ihm in § 194 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 196 AO 1977 eingeräumte Ermessen durch die Einbeziehung des Veranlagungszeitraums 1993 in den Prüfungszeitraum nicht fehlerhaft ausgeübt. 34

aa) der Kläger gehört zu den Steuerpflichtigen, bei denen gemäß § 193 Abs. 1 AO 1977 bereits auf Grund ihrer gewerblichen Tätigkeit eine Außenprüfung zulässig ist. Darüber besteht zwischen den Verfahrensbeteiligten kein Streit. 35

bb) Nach § 194 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 kann eine Außenprüfung mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume umfassen, sie kann sich aber auch auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Den Umfang der Außenprüfung hat gemäß § 196 AO 1977 die zuständige Finanzbehörde in einer schriftlichen Prüfungsanordnung zu bestimmen. Die Bestimmung des Prüfungsumfanges ist eine von den Gerichten nur gemäß § 102 FGO zu überprüfende Ermessensentscheidung (BFH-Urteile vom BFH-Urteil vom 28. Juni 2000 I R 20/99, BFH/NV 2000, 1447; vom 19. August 1998 XI R 37/97, BFHE 186, 506, BStBl II 1999, 7 m.w.N.). Vor dem Hintergrund der begrenzten Prüfungskapazitäten hat die Finanzverwaltung ihr Auswahlermessen in § 4 Abs. 2 Satz 1 der Betriebsprüfungsordnung (Steuer) - BpO(St) - vom 17. Dezember 1987 (BStBl I 1987, 802) für Großbetriebe i.S. des § 3 BpO(St) dahingehend ausgeübt, dass bei ihnen der Prüfungszeitraum lückenlos an den vorhergehenden anschließen soll. Bei anderen Betrieben soll der Prüfungszeitraum dagegen nach § 4 Abs. 3 Satz 1 BpO(St) nicht über die letzten drei Besteuerungszeiträume zurückreichen, für die bis zur Unterzeichnung der Prüfungsanordnung die Steuererklärungen für die Ertragsteuern abgegeben worden sind. Diese Beschränkung der Prüfung auf drei Besteuerungszeiträume gilt nach § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO(St) jedoch nicht, wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ohne Erweiterung des Prüfungszeitraums festgestellt werden können oder mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen oder -vergütungen zu rechnen ist oder der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit besteht.

Diese Verwaltungsregelungen dienen nicht nur der sinnvollen Nutzung der begrenzten Prüfungskapazitäten, sondern auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie sind deshalb als Selbstbindung der Verwaltung bei der Ermessensausübung auch im gerichtlichen Verfahren zu beachten (BFH-Urteile vom 19. August 1998 XI R 37/97, BFHE 186, 506, BStBl II 1999, 7; vom 28. Juni 2000 I R 20/99, BFH/NV 2000, 1447; vom 14. September 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677; ferner Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 13. September 1978 1 BvR 499/78, HFR 1979, 203).

37

cc) Die Erwartung einer nicht unerheblichen Änderung der Besteuerungsgrundlagen begrenzt den Ermessensspielraum des FA. Die Prüfung, ob die Annahme des FA berechtigt ist, obliegt dem FG (BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677; vom 28. April 1988 IV R 106/86, BFHE 153, 210, BStBl II 1988, 857). Wird die Ausdehnung des Prüfungszeitraums im Hinblick auf die Erwartung nicht unerheblicher Steuernachforderungen vorgenommen, so muss die erforderliche Zukunftsprognose auf Tatsachen gestützt werden, damit das FG in der Lage ist, seiner gerichtlichen Ermessenskontrolle (vgl. § 102 FGO) nachzukommen. Diese Gesichtspunkte bestimmen und begrenzen die Anforderungen an den Begründungszwang des FA (BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677).

38

Ein für alle Fälle maßgebender Mindestbetrag lässt sich zwar nicht festlegen. Jedoch ist für die Verhältnisse eines Mittelbetriebes ein Betrag von 3 000 DM, der als Steuernachforderung aus sämtlichen Steuerarten eines Veranlagungszeitraums zu erwarten ist, als ein geeigneter Anhaltspunkt angesehen worden (vgl. BFH-Urteile vom 24. November 1988 IV R 199/85, BFH/NV 1989, 548; vom 24. Februar 1989 III R 36/88, BFHE 156, 54, BStBl II 1989, 445; vom 14. September 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677).

39

dd) Ob mit einem Betrag in dieser Höhe zu rechnen war, beurteilt sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung über die Erweiterungsanordnung. Sie müssen die Prognose entsprechender Nachforderungen wahrscheinlich machen. Es müssen mehr Umstände für als gegen die Annahme nicht unerheblicher Steuernachforderungen sprechen (BFH-Urteile vom 14. September 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677; vom 1.

40

August 1984 I R 138/80, BFHE 142, 198, BStBl II 1985, 350 m.w.N.).

Mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen kann auch zu rechnen sein, wenn bereits die Prüfung des eingeschränkten Prüfungszeitraums nicht unerhebliche Steuernachforderungen ergeben hat und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erwarten ist, dass sich ähnliche Ergebnisse auch in den davor liegenden Besteuerungszeiträumen einstellen werden (BFH-Urteile vom 14. September 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677; vom 1. August 1984 I R 138/80, BFHE 142, 198, BStBl II 1985, 350; vom 10. Februar 1983 IV R 104/79, BFHE 137, 404, BStBl II 1983, 286). 41

ee) Das FA braucht in diesem Fall mit der Erweiterung des Prüfungszeitraums nicht abzuwarten, bis ein Mehrergebnis aus der Prüfung im ursprünglichen Zeitraum bekannt ist (BFH-Urteile vom 28. April 1988 IV R 106/86, BFHE 153, 210, BStBl II 1988, 857; vom 19. August 1998 XI R 37/97, BFHE 186, 506, BStBl II 1999, 7; vom 13. Dezember 1989 I R 45/84, BFH/NV 1990, 455). Soweit das von der Finanzverwaltung für den Prüfungszeitraum angenommene Mehrergebnis von der Beurteilung materiellrechtlicher Fragen abhängt, ist eine Erweiterungsanordnung bei gleichen Verhältnissen im Erweiterungszeitraum unabhängig davon zulässig, dass die materiellrechtlichen Fragen seitens des FA bzw. des FG bereits einer abschließenden rechtlichen Bewertung unterzogen worden sind (BFH-Beschluss vom 23. Mai 2001 IX B 36/01 BFH/NV 2001, 1371). 42

ff) Im Streitfall ist die Annahme eines nicht unerheblichen Mehrergebnisses für den Erweiterungszeitraum 1993 jedenfalls im Hinblick die vom Beklagten im Verfahren 10 K 3473/99 vertretene Ansicht hinsichtlich der Beurteilung der gewerblichen Tätigkeit des Klägers berechtigt. Die Rechtmäßigkeit der Erweiterungsanordnung hing nicht davon ab, dass der Beklagte vor ihrem Erlass den Ausgang des Verfahrens 10 K 3473/99 abwartete. 43

c) Auch dass die erforderliche Begründung der Erweiterungsanordnung abschließend erst in der Einspruchsentscheidung erfolgt ist, führt nicht zur ihrer Rechtswidrigkeit (BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677). 44

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 45