

Urteil vom 19. Oktober 2011, XI R 16/09

Vorsteuerberichtigung bei Berufung auf eine Steuerfreiheit nach dem Unionsrecht - Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 - Vorsteuerabzug bei steuerfreien Ausgangssumsätzen - Keine unzulässige Klageänderung

BFH XI. Senat

UStG § 15a Abs 1 S 1, UStDV § 44 Abs 1, UStDV § 44 Abs 3, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst f, EWGRL 388/77 Art 20, UStG § 4 Nr 9 Buchst b, UStG § 27 Abs 8, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 164 Abs 2 S 1, FGO § 123 Abs 1, UStG § 15 Abs 1

vorgehend FG Köln, 12. Mai 2009, Az: 13 K 1501/07

Leitsätze

Die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse (steuerpflichtige Verwendungsumsätze) ändern sich i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG, wenn sich der Steuerpflichtige nachträglich innerhalb des Berichtigungszeitraums auf die Steuerfreiheit seiner Verwendungsumsätze gemäß Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG beruft .

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Vorsteuerbeträge nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung zu Lasten der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zu berichtigen sind.
- 2 Die Klägerin, eine GmbH, führte in den Jahren 1995 bis 1997 sowie im Jahr 1998 (Streitjahr) unter anderem Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit aus. Sie behandelte die Umsätze in den Umsatzsteuererklärungen für diese Jahre als steuerpflichtig und machte Vorsteuerbeträge aus dem Erwerb von Wirtschaftsgütern geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer. Die Festsetzungen standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--).
- 3 Mit Schreiben vom 4. November 2003 beantragte die Klägerin unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. November 2000 V B 187/00 (BFH/NV 2001, 657), den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 1998 zu ändern und die Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit steuerfrei zu belassen.
- 4 Das FA lehnte dies zunächst ab. Auf den Einspruch der Klägerin hin setzte es durch Bescheid vom 18. November 2005 die Umsatzsteuer für das Streitjahr herab. Die streitigen Umsätze wurden nunmehr steuerfrei belassen. Damit folgte das FA dem BFH, der im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 17. Februar 2005 C-453/02 und C-462/02 --Linneweber und Akritidis-- (Slg. 2005, I-1131, BFH/NV Beilage 2005, 94) entschieden hatte, dass sich Veranstalter von Glücksspielen unmittelbar auf die Steuerfreiheit ihrer Umsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) berufen können (Urteil vom 12. Mai 2005 V R 7/02, BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617). Zugleich berichtigte das FA nach § 15a UStG die in den Kalenderjahren 1995 bis 1997 (Abzugsjahre) abgezogenen Vorsteuerbeträge zu Lasten der Klägerin.
- 5 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde sie im Verlauf des Einspruchsverfahrens darauf hingewiesen, dass die festgesetzte Umsatzsteuer zu erhöhen sei. Entsprechend seiner Ankündigung setzte das FA mit Bescheid vom 20. Februar 2007 die Umsatzsteuer für das Streitjahr auf ... € (... DM) herauf. Es berücksichtigte hierbei von der Klägerin nach § 15a UStG zurückzuzahlende

Vorsteuerbeträge in Höhe von ... DM. Im Übrigen wies das FA den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 21. März 2007 als unbegründet zurück.

- 6 Die sich anschließende Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus, das FA habe zu Recht die in den Jahren 1995 bis 1997 abgezogenen Vorsteuerbeträge im Streitjahr 1998 gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG berichtigt. Nachdem sich die Klägerin für das Streitjahr 1998 auf Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG berufen habe, hätten sich die für den Vorsteuerabzug in den Abzugsjahren 1995 bis 1997 maßgebenden Verhältnisse geändert. Die Berufung auf eine dem nationalen Gesetz widersprechende Steuerbefreiung nach Maßgabe des höherrangigen Unionsrechts sei wie ein Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechts i.S. von § 9 UStG zu behandeln. Die Berichtigung der Vorsteuerbeträge müsse im Streitjahr 1998 vorgenommen werden, weil das FA die Steuerfestsetzungen für die Abzugsjahre 1995 bis 1997 nicht habe ändern können. Diese Steuerfestsetzungen seien --selbst wenn sie nicht im Einklang mit dem Unionsrecht stünden-- nach den Vorschriften des UStG rechtmäßig. Die rechnerische Richtigkeit der mithin nach § 15a UStG anzusetzenden Berichtigungsbeträge "(ergebe sich) aus den detaillierten Aufzeichnungen der Umsatzsteuersonderprüferin und (sei) zwischen den Beteiligten auch nicht streitig."
- 7 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1604 veröffentlicht.
- 8 Die Klägerin stützt ihre Revision auf die Verletzung von § 15a UStG und hilfsweise auf die Verletzung von § 44 Abs. 1 und 3 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV).
- 9 Der Umsatzsteuerbescheid für das Abzugsjahr 1995 habe unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden. Erst mit Ablauf des 31. Dezember 2000 sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Das FA hätte diesen Bescheid im Streitjahr nach § 164 Abs. 2 AO ändern können. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei bei den Umsatzsteuerbescheiden der Abzugsjahre 1996 und 1997 mit Bescheid vom 9. April 1999 aufgehoben worden. Auch diese Steuerfestsetzungen wären im Streitjahr nach § 164 Abs. 2 AO änderbar gewesen. Diese "abstrakten" Änderungsmöglichkeiten genügten, um nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 5. Februar 1998 V R 66/94, BFHE 185, 298, BStBl II 1998, 361) eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG im Streitjahr 1998 auszuschließen. Weder die bessere Rechtserkenntnis noch der Umstand, dass sich ein Steuerpflichtiger auf die Steuerfreiheit nach Unionsrecht berufe, seien geänderte Faktoren i.S. von Art. 20 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG.
- 10 Das FG habe jedenfalls § 44 Abs. 1 und 3 UStDV nicht beachtet. Der Vorsteuerberichtigungsbetrag sei schon deshalb um ... € zu mindern.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 20. Februar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. März 2007 dahingehend zu ändern, dass der nach § 15a UStG zu korrigierende Vorsteuerbetrag um ... € gemindert und die Umsatzsteuer auf ... € festgesetzt wird, hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH bestimmte Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Es trägt u.a. vor, die Steuerfestsetzungen für die Abzugsjahre seien im November 2003 bereits formell sowie materiell bestandskräftig gewesen. Über die Höhe des Vorsteuerberichtigungsbetrags habe zwischen den Beteiligten Einvernehmen bestanden. Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Klägerin könnten als neues tatsächliches Vorbringen im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision der Klägerin ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und der Klage war teilweise stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass im Streitjahr 1998 eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu Lasten der Klägerin für die von ihr in den Abzugsjahren 1995 bis 1997 bezogenen Wirtschaftsgüter vorzunehmen ist. Allerdings mindert sich der vom FA in dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Vorsteuerberichtigungsbetrag gemäß § 44 Abs. 1 und 3 UStDV auf ... DM. Dementsprechend war die Umsatzsteuer für 1998 auf ... DM (... €) festzusetzen.

- 16** 1. Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen.
- 17** a) Diese Regelung gilt nach § 27 Abs. 8 UStG i.d.F. des StÄndG 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645) auch für Zeiträume vor dem 1. Januar 2002 und damit auch für das Streitjahr 1998. Die rückwirkende Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 in der durch das StÄndG 2001 geänderten Fassung ist ferner verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 2005 V R 32/04, BFHE 211, 74, BStBl II 2005, 907; vom 24. September 2009 V R 6/08, BFHE 227, 506, BStBl II 2010, 315).
- 18** b) Die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 sind erfüllt.
- 19** aa) Die Klägerin hat in den Abzugsjahren 1995 bis 1997 wegen der Absicht, die Eingangsleistungen für --nach nationalem Recht-- steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden, den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 und 2 UStG und Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zu Recht in Anspruch genommen. Die Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit waren nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG in der bis zum 5. Mai 2005 geltenden Fassung steuerpflichtig.
- 20** Die spätere Berufung der Klägerin auf die unionsrechtliche Steuerbefreiung für nachfolgende Besteuerungszeiträume im Zuge der Entscheidung des EuGH --Linneweber und Akritidis-- (Slg. 2005, I-1131, BFH/NV Beilage 2005, 94) und der hierzu ergangenen Nachfolgeentscheidung des BFH (Urteil in BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617) lässt den Vorsteuerabzug in den Besteuerungszeiträumen des Leistungsbezugs 1995 bis 1997 bestehen (vgl. Martin, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2008, 34).
- 21** bb) Diese für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse haben sich im Berichtigungszeitraum geändert.
- 22** Zutreffend geht die Vorentscheidung davon aus, dass --ähnlich wie bei der Rückgängigmachung des Verzichts auf eine Steuerbefreiung nach § 9 UStG-- eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse eintritt, wenn sich der Unternehmer nachträglich auf eine Steuerfreiheit seiner Umsätze nach Unionsrecht beruft (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 18. Oktober 2006 13 K 8464/99 U, juris, Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig verworfen, BFH-Beschluss vom 31. August 2007 V B 193/06, BFH/NV 2007, 2366; FG Nürnberg, Urteil vom 12. Mai 2009 II 262/2006, EFG 2009, 1688, unter 2.a; a.A. Hessisches FG, Urteil vom 10. November 2009 6 K 3110/06, juris, unter 2.a). Da sich die Klägerin im November 2003 für das Streitjahr 1998 auf die Steuerfreiheit ihrer Ausgangsumsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG berufen hat, ist mithin innerhalb des nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG vorgesehenen Berichtigungszeitraums von fünf Jahren eine Änderung der maßgeblichen Verhältnisse eingetreten. Denn ihre Ausgangsumsätze aus Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit sind nunmehr im Streitjahr 1998 als steuerfrei zu behandeln (vgl. BFH-Urteil in BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617; zum Ausschluss für bestandskräftig veranlagte Besteuerungszeiträume vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16. September 2010 V R 57/09, BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151; vom 1. Dezember 2010 XI R 39/09, BFH/NV 2011, 411). Aus Aufwendungen für Eingangsleistungen, die in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen stehen, kommt ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 und 2 UStG und Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG nicht in Betracht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BFH/NV 2011, 721, unter II.1.b bb; vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BFH/NV 2011, 727, unter II.2.b aa, jeweils m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH).
- 23** c) Im Streitfall liegt keine rechtsfehlerhafte Beurteilung des Vorsteuerabzugs in den Abzugsjahren 1995 bis 1997 vor. Die Berichtigung ist --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht auf die Abzugsjahre beschränkt und kann im Streitjahr 1998 vorgenommen werden.
- 24** aa) Entspricht das nationale Recht nicht dem Unionsrecht, kann sich zwar der Steuerpflichtige auf unionsrechtliche Bestimmungen berufen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. Januar 2006 V R 36/03, BFH/NV 2006, 1525, unter II.3.b; vom 9. August 2007 V R 27/04, BFHE 217, 314, unter II.3.a bb; vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287, unter II.2.b; vom 2. März 2011 XI R 21/09, BFHE 233, 269, unter II.3.b).
- 25** bb) Für das FA besteht diese Möglichkeit jedoch nicht. Nur der Steuerpflichtige hat das Recht, sich für die Anwendung des gegenüber den Regeln im nationalen Recht günstigeren Unionsrechts zu entscheiden (vgl. BFH-

Urteile in BFH/NV 2006, 1525, unter II.3.b; in BFHE 217, 314, unter II.3.a bb; Martin, UR 2008, 34, m.w.N.; Tehler in Rau/Dürrewächter, UStG, § 4 Nr. 22 Rz 277, m.w.N.). Das FA wäre daher im Streitfall nicht befugt gewesen, die nach nationalem Recht steuerpflichtigen Umsätze in den Abzugsjahren 1995 bis 1997 gegen den Willen der Klägerin mit den entsprechenden Folgen für den Vorsteuerabzug als steuerfrei zu behandeln.

- 26** Selbst wenn die Steuerfestsetzungen für die Abzugsjahre 1995 bis 1997 noch änderbar gewesen wären, als sich die Klägerin im November 2003 auf die Steuerfreiheit ihrer Umsätze nach Unionsrecht berief, hätte das FA diese Steuerfestsetzungen mithin nicht ändern können, um die abgezogenen Vorsteuerbeträge zu berichtigen.
- 27** cc) Eine nach der Rechtsprechung des BFH mögliche Berichtigung eines im Abzugsjahr rechtsfehlerhaft beurteilten Vorsteuerabzugs durch Änderung der Steuerfestsetzung für dieses Abzugsjahr (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 185, 298, BStBl II 1998, 361, unter II.3.; vom 24. Februar 2000 V R 33/97, BFH/NV 2000, 1144, unter II.1.c; vom 30. März 2000 V R 105/98, BFH/NV 2000, 1368, unter II.1., jeweils m.w.N.; ferner BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 2366) schied mithin aus. Es kann daher dahinstehen, ob --wie die Klägerin meint-- die Steuerfestsetzungen für die Abzugsjahre 1995 bis 1997 noch nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO änderbar waren.
- 28** 2. Die Klägerin rügt allerdings zu Recht, dass der Vorsteuerberichtigungsbetrag in dem angefochtenen Bescheid zu hoch angesetzt worden ist.
- 29** Das FG hat insoweit (lediglich) ausgeführt, "die rechnerische Richtigkeit ... ergibt sich aus den detaillierten Aufzeichnungen der Umsatzsteuersonderprüferin und ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig."
- 30** a) Wird die Vorsteuer nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG berichtigt, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung von einem Fünftel der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen (§ 15a Abs. 2 Satz 1 UStG). Hierbei sind nach der zu § 15a UStG ergangenen Rechtsverordnung § 44 UStDV "Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs" vorgesehen.
- 31** b) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG entfällt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 500 DM nicht übersteigt (§ 44 Abs. 1 UStDV). Ferner ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für alle in Betracht kommenden Kalenderjahre einheitlich bei der Berechnung der Steuer für das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem der maßgebliche Berichtigungszeitraum endet, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer nicht mehr als 2.000 DM beträgt (§ 44 Abs. 3 UStDV).
- 32** c) Nach den vom FG durch Bezugnahme auf den Umsatzsteuer-Sonderprüfungsbericht festgestellten (vgl. BFH-Urteil vom 2. März 2006 V R 49/05, BFHE 213, 249, BStBl II 2006, 729, m.w.N.) Anschaffungsdaten und Angaben zur jeweiligen Nutzungsdauer der eingesetzten Wirtschaftsgüter --auf die § 44 Abs. 1 und 3 UStDV anzuwenden ist-- mindert sich der Betrag der Vorsteuerberichtigung um ... DM von ... DM auf ... DM. Die von der Klägerin mit ihrer Revisionschrift im Einzelnen dargelegte Berechnung zur Höhe der Vorsteuerberichtigung --der das FA nicht entgegengetreten ist-- stellt sich mithin als zutreffend dar.
- 33** d) Die Klägerin hat mit ihrem Vorbringen zur Höhe des Berichtigungsbetrags --anders als das FA meint-- keine neuen, im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigende Tatsachen vorgebracht.
- 34** Der erstmals mit der Revisionsbegründung unter Hinweis auf § 44 UStDV vorgebrachte sinngemäße Hilfsantrag der Klägerin, die Höhe der Vorsteuerberichtigung um ... € zu reduzieren, stellt keine unzulässige Klageänderung i.S. von § 123 Abs. 1 FGO dar. Denn dieser Antrag erweitert das Klagebegehren nicht, sondern schränkt es ein (zur Zulässigkeit der Einschränkung des Klageantrags im Revisionsverfahren, vgl. BFH-Urteile vom 16. Juli 1969 I R 81/66, BFHE 96, 510, BStBl II 1970, 15, unter 1., m.w.N.; vom 19. Juli 1994 VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362, unter I.3., m.w.N.; Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 123 Rz 2, m.w.N.).
- 35** 3. Das Urteil des FG war danach aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann auf Grundlage der Feststellungen des FG selbst entscheiden.
- 36** 4. Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --wie von der Klägerin hilfsweise beantragt-- ist nicht geboten. Zweifel an der Auslegung des für die Entscheidung im Streitfall einschlägigen Unionsrechts bestehen nicht.
- 37** Die weit gefassten Bestimmungen des Art. 20 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG sehen eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht nur bei Änderungen der Verwendungsverhältnisse, sondern für sämtliche Änderungen der für

die Berechtigung zum Vorsteuerabzug maßgeblichen Faktoren vor (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juni 2008 V R 22/06, BFHE 222, 106, BStBl II 2009, 165, unter II.1.c).

- 38** Der Senat hält es ferner nicht für zweifelhaft, dass der Umstand, dass sich ein Steuerpflichtiger nachträglich auf die Steuerfreiheit seiner Verwendungsumsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG beruft, als "geänderter Faktor" i.S. von Art. 20 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG anzusehen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de