

## Urteil vom 14. März 2012, XI R 2/10

### Änderung eines Steuerbescheids nach § 174 Abs. 4 AO - Unterschiedliche Entscheidungszeitpunkte für Billigkeitsverfahren und Steuerfestsetzung - Kein Vorsteuerabzugsrecht bei unzutreffendem Steuerausweis in der Rechnung

BFH XI. Senat

AO § 174 Abs 4, FGO § 102, UStG § 14 Abs 2, UStG § 15 Abs 1, UStG § 17 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend FG Düsseldorf, 04. Februar 2010, Az: 1 K 2823/09 U

### Leitsätze

Die Entscheidung des FA darüber, ob im Fall einer irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid nach § 174 Abs. 4 AO nachträglich geändert wird, ist keine Ermessensentscheidung.

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb mit Vertrag vom 31. Dezember 1994 mit Wirkung zum 1. Januar 1995 einen Café-Betrieb mit sämtlichen in den Pachträumen befindlichen Inventargütern zu einem Gesamtkaufpreis von 400.000 DM. Hierüber erteilte der Verkäufer der Klägerin eine Rechnung vom 1. Januar 1995 mit einer Kaufsumme von 400.000 DM zuzüglich 15 % Umsatzsteuer (= 60.000 DM, Gesamtsumme 460.000 DM) und bestätigte den Erhalt des Betrages. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer machte die Klägerin in ihrer Umsatzsteuererklärung für 1995 in vollem Umfang als Vorsteuer geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte der Umsatzsteuererklärung lt. Mitteilung vom 19. August 1998 am 31. Juli 1998 zu.
- 2** Mit Schreiben an die Klägerin vom 26. März 1997 "stornierte" der Verkäufer seine Rechnung vom 1. Januar 1995 "in vollem Umfang" unter Hinweis darauf, er habe nur einen Betrag von 170.000 DM in bar erhalten. Außerdem wies er darauf hin, dass für den Verkauf keine Umsatzsteuer angefallen sei.
- 3** Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Klägerin vertrat das FA die Auffassung, der geltend gemachte Vorsteuerbetrag aus dem Verkauf hätte im Jahr 1995 nicht berücksichtigt werden dürfen, weil es sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung gehandelt habe. Aufgrund der Berichtigung der Rechnung am 26. März 1997 sei die beim Erwerb geltend gemachte Vorsteuer in voller Höhe gemäß § 14 Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) zu berichtigen. Die Vorsteuer sei im Jahr der Rechnungsberichtigung, hier im Jahr 1997, zu korrigieren. Mit Änderungsbescheid vom 27. Februar 2001 setzte das FA die Umsatzsteuer für 1997 unter Berücksichtigung der Vorsteuerkorrektur um 60.000 DM auf ... DM herauf. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 1. August 2002).
- 4** Die Klage gegen den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1997 vom 27. Februar 2001 wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 9. November 2005 5 K 4359/02 U (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 1204) als unbegründet ab.
- 5** Auf die Revision der Klägerin hob der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 3/06 (BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203) den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1997 vom 27. Februar 2001, die Einspruchsentscheidung vom 1. August 2002 und das Urteil der Vorinstanz auf. Der BFH führte im Wesentlichen aus, dass der Klägerin aufgrund der Rechnung vom 1. Januar 1995 zwar kein Vorsteuerabzug zustehe, weil darin über eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG abgerechnet worden sei. Eine Vorsteuerkorrektur im Jahre 1997 sei aber nicht möglich. Die in einer Rechnung offen ausgewiesene Vorsteuer, die der Aussteller lediglich gemäß § 14 Abs. 2 UStG schulde, sei seit der Änderung der Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 2. April 1998 V R 34/97 (BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695) vom Leistungsempfänger nicht mehr als

Vorsteuer abziehbar, so dass die Berichtigung der Rechnung für den Leistungsempfänger keine Bedeutung mehr habe. Die Rechnungskorrektur in 1997 rechtfertige demnach keine Vorsteuerkorrektur in diesem Jahr. Es komme nur noch eine Änderung des Steuerbescheides des Abzugsjahres, in dem die Vorsteuer zu Unrecht berücksichtigt wurde, nach Maßgabe der §§ 172 ff. der Abgabenordnung (AO) "--im Streitfall ggf. nach § 174 Abs. 4 AO--" in Betracht.

- 6 Mit Bescheid vom 7. August 2008 änderte das FA nunmehr den Umsatzsteuerbescheid für 1995 gemäß § 174 AO zu Lasten der Klägerin und korrigierte den geltend gemachten Vorsteuerabzug von 60.000 DM, weil die Vorsteuer für den Erwerb des Cafés zu Unrecht in diesem Jahr berücksichtigt worden sei. Zugleich setzte das FA gemäß § 233a AO Zinsen gegen die Klägerin fest.
- 7 Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Das FG wies die Klage ab. Seine Entscheidung ist in EFG 2010, 935 veröffentlicht. Zur Begründung führt das FG aus, dass die Voraussetzungen für eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 174 Abs. 4 AO erfüllt seien.
- 8 Bei zutreffender Beurteilung des dem Streitfall zugrunde liegenden Sachverhalts sei der Vorsteuerabzug für den Erwerb des Cafés nicht im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 1997 zu korrigieren, sondern bereits im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzung für das Erwerbsjahr 1995 zu versagen. Die Umsatzsteuerfestsetzung für 1995 sei von Anfang an rechtswidrig gewesen, weil der Klägerin zu Unrecht der Vorsteuerabzug für den Erwerb des Cafés gewährt worden sei. Der BFH habe in seiner Entscheidung zur Umsatzsteuerfestsetzung für 1997 in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203 die spätestens seit dem Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 gewonnene Erkenntnis auf den von der Klägerin verwirklichten Sachverhaltskomplex der Jahre 1994 bis 1997 "Erwerb des Cafés" im Jahr 1997 angewendet und insoweit auch Ausführungen zur Rechtmäßigkeit des zunächst gewährten Vorsteuerabzugs im Jahr 1995 gemacht. Eine Entscheidung über die Umsatzsteuerfestsetzung für 1995 sei dem BFH seinerzeit im Revisionsverfahren verwehrt gewesen, weil diese Festsetzung nicht Streitgegenstand gewesen sei.
- 9 Da das FA irrtümlich angenommen habe, der Vorsteuerabzug könne erst nach Korrektur der Rechnung berichtigt werden, habe es --wissentlich-- den Umsatzsteuerbescheid 1997 geändert. Damit habe das FA sich über den Veranlagungszeitraum geirrt, in dem die umsatzsteuerrechtlichen Folgen aus dem auch nach altem Recht grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Erwerb des Cafés hätten gezogen werden müssen. Der Begriff "irrige Beurteilung eines Sachverhalts" erstrecke sich nicht nur auf einen Irrtum über Tatsachen, sondern auch auf einen solchen über Rechtsfolgen (Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 25. Februar 2009 X B 121/08, BFH/NV 2009, 890).
- 10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 1995 durch Bescheid vom 7. August 2008 sei rechtswidrig, weil die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO nicht gegeben seien.
- 12 Die Änderung sei schon deshalb unzulässig, weil sich der Sachbearbeiter beim FA im Zeitpunkt seiner Entscheidung, die Vorsteuerkorrektur im Umsatzsteuerbescheid für 1997 vorzunehmen, nicht in einem Irrtum befunden habe. Zwar sei der Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1997 unter dem Datum 19. August 1998 ergangen und die Änderung der Rechtsprechung des BFH durch sein Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 sei bereits am 14. August 1998 bekannt gegeben worden, wie der BFH in seinem Urteil in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203, unter II.3.b der Gründe ausgeführt habe. Da aber zwischen der Entscheidung des zuständigen Sachbearbeiters zur Änderung eines Bescheides und dem als Erstellungsdatum auf dem Bescheid vermerkten Zeitpunkt regelmäßig ein Zeitraum von etwa 14 Tagen liege, sei dem Sachbearbeiter bei seiner ca. 14 Tage vor der Erstellung des Bescheides vom 19. August 1998 getroffenen Entscheidung die Änderung der Rechtsprechung noch nicht bekannt gewesen. Der Änderungsbescheid sei daher nicht aufgrund einer irrigen Beurteilung des Sachverhalts i.S. von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ergangen.
- 13 Die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 1995 durch Bescheid vom 7. August 2008 sei auch deshalb unzulässig, weil es sich bei den Umständen, die den Umsatzsteuerbescheiden für 1995 und 1997 zugrunde gelegen hätten, nicht um denselben "bestimmten Sachverhalt" i.S. von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gehandelt habe. Denn vorliegend sei mit der "Berichtigung" der Rechnung ein neues, einen eigenen Kausalverlauf in Gang setzendes Ereignis hinzugetreten. Insoweit sei ohne Bedeutung, dass dies nach Auffassung des BFH in seinem Urteil in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203 rechtlich unerheblich sei. Tatsächlich sei die im Jahr 1997 vom Verkäufer vorgenommene Rechnungsberichtigung seinerzeit Auslöser für die vom FA vorgenommene Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1997 gewesen. § 174 Abs. 4 Satz 1 AO setze voraus, dass es sich um "einen" bestimmten Sachverhalt gehandelt habe; dagegen sei § 174 Abs. 4 Satz 1 AO nicht anwendbar, wenn es sich um

zwei unterschiedliche Sachverhalte handele. Die Änderungsvorschrift gelte nicht für sog. "Fernwirkungen". Die an die Unzulässigkeit der Berichtigung im Jahr 1997 nur äußerlich (mittelbar) anknüpfende Frage nach der Versagung des früheren Vorsteuerabzugs im Jahr 1995 sei daher in diesem Sinne ein neuer Sachverhalt.

- 14** Ferner sei das FG-Urteil auch deshalb fehlerhaft, weil es keine Ausführungen i.S. von § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Frage der Ermessensausübung bei der Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 1995 durch das FA enthalte. Da es sich bei § 174 Abs. 4 Satz 1 AO um eine sog. "Kannbestimmung" handele, hätte das FA entsprechende Ermessenserwägungen anstellen müssen. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe in seiner Entscheidung vom 15. März 2007 C-35/05 --Reemtsma-- (Slg. 2007, I-2425, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2007, 343) angeordnet, dass das nationale Recht insoweit mindestens Billigkeitsmaßnahmen vorzusehen habe, um eine systemwidrige Belastung eines Unternehmers mit Umsatzsteuer zu vermeiden. Diese Vorgabe bedinge eine Ermessensreduktion auf Null, die nur dahin gehen könne, dass die nach nationalem Recht an sich gebotene Änderung zu unterbleiben habe.
- 15** Die Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1995 widerspreche auch den geltenden europarechtlichen Rechtsgrundsätzen, die Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung seien, insbesondere dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit. Die Klägerin habe nach der auf eingehende Prüfung der Sach- und Rechtslage durch das FA folgenden Erstattung des Vorsteuerbetrages im Mai 1995 darauf vertraut, diesen Betrag auch behalten zu dürfen. Der EuGH schreibe in stetiger Rechtsprechung für diesen Fall den Mitgliedstaaten Billigkeitslösungen des Inhalts vor, dass eine Umsatzsteuerbelastung eines Unternehmers im umsatzsteuerrechtlichen Sinne als Rechnungsempfänger nicht eintreten dürfe (EuGH-Urteil in Slg. 2007, I-2425, UR 2007, 343).
- 16** Das FA habe über ihre auf § 163 AO und § 227 AO gestützten Anträge vom 2. September 2008 nicht zeitgleich entschieden. Der BFH habe in seiner Rechtsprechung klargestellt (Urteil vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744), dass bei Geltendmachung von Vertrauensschutz Gesichtspunkten im Festsetzungsverfahren die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden sei. Dem genüge die tatsächliche Verfahrensweise im Streitfall nicht. Im Übrigen habe der EuGH in der genannten Rechtsprechung klargestellt, dass dem Bürger insoweit ein Rechtsanspruch zustehe und die Billigkeitsmaßnahme gerade kein "Gnadenakt" sein dürfe.
- 17** Selbst wenn die Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1995 rechtmäßig sein sollte, so sei das FG-Urteil jedenfalls hinsichtlich der in diesem Bescheid ebenfalls festgesetzten Zinsen rechtsfehlerhaft, die entsprechend dem Einspruchsschreiben vom 11. August 2008 ausdrücklich auch Streitgegenstand gewesen seien. Denn der Zinslauf beginne nach § 233a Abs. 2a AO erst 15 Monate nach dem Ende des Veranlagungszeitraums, in dem die Änderung erfolgt sei, weil es sich bei der Änderung um ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 AO gehandelt habe (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 2003 V R 79/01, BFHE 204, 332, BStBl II 2004, 375). Der Zinslauf habe im Streitfall damit erst am 1. April 2010 begonnen. Das FG-Urteil enthalte indes keinerlei Aussage zur Zinsfestsetzung, so dass es auch insoweit rechtsfehlerhaft sei.
- 18** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil sowie den geänderten Bescheid für 1995 über Umsatzsteuer und Zinsen vom 7. August 2008 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung aufzuheben, sowie hilfsweise, den Fall dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens vorzulegen.
- 19** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 20** Es hält das FG-Urteil für zutreffend. Was die Zinsfestsetzung betreffe, sei diese nicht Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen, weil der Klageantrag diese nicht umfasst habe.
- 21** Die Klägerin erwidert insoweit, das Klageverfahren habe sich auf das Einspruchsverfahren erstreckt, so dass die Zinsfestsetzung auch in das finanzgerichtliche Verfahren einbezogen gewesen sei. Vorsorglich trägt sie vor, dass das FG nach § 76 Abs. 2 FGO auf eine entsprechend korrekte Antragstellung hätte hinwirken müssen.

## Entscheidungsgründe

...

- 22** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 23** 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA berechtigt war, die Umsatzsteuerfestsetzung für 1995 mit Bescheid vom 7. August 2008 nach § 174 Abs. 4 AO zu ändern.
- 24** a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt gemäß § 174 Abs. 4 Satz 2 AO auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO).
- 25** Die Regelung bezweckt den Ausgleich einer zu Gunsten des Steuerpflichtigen eingetretenen Änderung; derjenige, der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, muss auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen (vgl. BFH-Urteile vom 10. März 1999 XI R 28/98, BFHE 188, 409, BStBl II 1999, 475, unter II.2.; vom 24. April 2008 IV R 50/06, BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, unter II.3.a). Wie der Große Senat des BFH entschieden hat, regelt die Vorschrift die verfahrensrechtlichen (inhaltlichen) Folgerungen aus einer vorherigen Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides auf Antrag des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten. Diese Aufhebung oder Änderung löst dann --"nachträglich"-- die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden kann. Die Vorschrift bezieht somit die verfahrensrechtliche Konsequenz daraus, dass der andere Bescheid nunmehr eine "widerstreitende Steuerfestsetzung" enthält, wie sie das Gesetz nach seiner amtlichen Überschrift zu § 174 AO voraussetzt (BFH-Beschluss vom 10. November 1997 GrS 1/96, BFHE 184, 1, BStBl II 1998, 83, und BFH-Urteil in BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, unter II.3.a, m.w.N.).
- 26** b) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der hier zu beurteilende "bestimmte Sachverhalt" nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO den Erwerb des Cafés durch die Klägerin, die darüber erteilte Rechnung durch den Veräußerer vom 1. Januar 1995 und die Stornierung dieser Rechnung durch das Schreiben des Veräußerers vom 26. März 1997 umfasst.
- 27** aa) Ein bestimmter Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist keine einzelne Tatsache, sondern jeder einheitliche Lebensvorgang und Sachverhaltskomplex, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647, unter B.1.b; vom 26. Februar 2002 X R 59/98, BFHE 198, 20, BStBl II 2002, 450, unter II.1.b aa; vom 18. September 2003 X R 152/97, BFHE 203, 337, BStBl II 2007, 749, unter B.I.1.; BFH-Beschluss vom 24. November 2010 II B 48/10, BFH/NV 2011, 408, unter II.1.b; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 5; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 174 AO Rz 56, 171, jeweils m.w.N.).
- 28** bb) Die geschilderten Tatsachen aus dem Jahr 1995 und dem Jahr 1997 bilden im Streitfall den Sachverhaltskomplex, der dem FA im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vorlag. Dieser war entscheidend für die im Streitfall maßgebliche Rechtsfrage, ob --und ggf. in welchem Zeitraum-- der Klägerin aus den Aufwendungen für den Erwerb des Cafés ein Vorsteuerabzug zustand und ob --und ggf. in welchem Zeitraum-- dieser Vorsteuerabzug wieder rückgängig zu machen war.
- 29** cc) Vor diesem Hintergrund greift das Vorbringen der Klägerin nicht durch, es habe sich bei den Umständen, die den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für 1995 und 1997 zugrunde gelegen hätten, nicht um denselben bestimmten Sachverhalt i.S. von § 174 Abs. 4 AO gehandelt.
- 30** c) Das FA hat den Sachverhalt "irrig" i.S. von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO beurteilt.
- 31** aa) Das FA korrigierte den in der Umsatzsteuerfestsetzung für 1995 gewährten Vorsteuerabzug nach § 14 Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG in der Umsatzsteuerfestsetzung für 1997, weil es unzutreffend annahm, dass insoweit die vom Veräußerer übermittelte berichtigte Rechnung maßgeblich sei.
- 32** Diese Handhabung war unzutreffend, wie der BFH mit seiner Entscheidung in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203 geklärt hat. Den Gründen der Entscheidung lässt sich gleichermaßen entnehmen, dass der Klägerin im Jahr 1995 von vornherein kein Vorsteuerabzugsrecht zustand, weil es sich bei dem Erwerb des Cafés um eine nicht steuerbare

Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG gehandelt hat (BFH-Urteil in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203, unter II.1.b).

- 33** Dementsprechend hat der BFH mit seiner Entscheidung in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203 zugunsten der Klägerin den rechtswidrigen Umsatzsteuerbescheid für 1997 aufgehoben, in dem das FA aufgrund seiner "irrigen" Beurteilung zu Unrecht den Vorsteuerabzug der Klägerin im Hinblick auf den Erwerb des Cafés nach § 14 Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG berichtigt hatte.
- 34** bb) Die Annahme der Klägerin, der Sachbearbeiter des FA habe sich bei seiner Entscheidung in keinem Irrtum befunden, so dass eine Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO schon aus diesem Grund unzulässig sei, geht fehl.
- 35** Denn die Klägerin stellt in diesem Zusammenhang darauf ab, dass der den Vorsteuerabzug korrigierende Umsatzsteuerbescheid für 1997 bereits am 19. August 1998 ergangen sei.
- 36** Dies ist unrichtig, weil der Umsatzsteuerbescheid für 1997 tatsächlich erst am 27. Februar 2001 erstellt wurde, was sich auch aus den Tatbeständen des BFH-Urteils in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203 und des FG-Urteils (Seite 3) ergibt. Die geänderte Rechtsprechung des BFH in dem Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695, auf die es seinerzeit maßgeblich ankam, war hingegen bereits seit dem 14. August 1998 bekannt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203, unter II.3.b).
- 37** d) Das FA durfte im Anschluss an diese zugunsten der Klägerin ergangene BFH-Entscheidung zur Umsatzsteuerfestsetzung für 1997 gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO nachträglich durch Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 1995 "die richtigen steuerlichen Folgen" ziehen und den ursprünglich zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen für den Erwerb des Cafés korrigieren. Denn § 174 Abs. 4 Satz 1 AO erfasst auch die Fälle, in denen die Finanzbehörde aus "einem bestimmten Sachverhalt" die steuerrechtlichen Folgerungen ziehen will, sich aber darüber irrt, welchen Zeitraum (Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum) diese Folgerungen betreffen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 II R 84/91, BFH/NV 1995, 476, unter 3.c; BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 890).
- 38** e) Ferner trifft auch die Annahme des FG zu, dass insoweit noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war, weil das FA den streitbefangenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1995 am 7. August 2008 und damit innerhalb eines Jahres nach Ergehen des BFH-Urteils vom 6. Dezember 2007 (BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203) erlassen hat. Die in § 174 Abs. 4 Satz 3 AO genannte Frist von einem Jahr war damit gewahrt.
- 39** 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist das FG-Urteil nicht deshalb rechtswidrig, weil es sich nicht mit fehlenden Ermessenserwägungen des FA auseinandersetzt. Denn es handelt sich bei der Entscheidung darüber, ob eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO durchgeführt wird, nicht um eine Ermessensentscheidung, die vom FG nach § 102 FGO zu überprüfen wäre.
- 40** a) In der Literatur wird im Hinblick darauf, dass es sich nach dem Wortlaut des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO um eine sog. "Kannbestimmung" handelt ("können" die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden), zwar teilweise die Auffassung vertreten, die Korrektur nach § 174 Abs. 4 AO stehe im Ermessen des FA (vgl. z.B. Frotzcher in Schwarz, AO, § 174 Rz 156, 125; a.A. v.Wedelstädt in Woerner/Grube, 9. Aufl., Rz 1144; von Groll in HHSp, § 174 AO Rz 255, 211; v.Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 174 Rz 114; Pahlke/Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 174 Rz 72, jeweils m.w.N.).
- 41** b) § 174 Abs. 4 AO lässt indes ebenso wenig wie § 174 Abs. 3 AO Kriterien erkennen, die für eine Ermessensausübung leitend sein können.
- 42** Der --im Rahmen einer Ermessensentscheidung ggf. zu berücksichtigende-- Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes spielt im Rahmen von § 174 Abs. 4 AO keine Rolle, weil die Entscheidung nach dieser Vorschrift --anders als bei einer Entscheidung gegenüber einem Dritten nach § 174 Abs. 4 i.V.m. § 174 Abs. 5 AO-- gegenüber demselben Steuerpflichtigen ergeht, der mithin nicht erstmals mit dem betreffenden Sachverhalt befasst wird (vgl. Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 174 AO Rz 40).
- 43** Lassen sich aber keine Maßstäbe für einen Ermessenspielraum dahingehend finden, unter welchen Umständen von einer durch Tatbestandserfüllung möglichen --und nach dem unter II.1.a dargelegten Zweck der Vorschrift gebotenen-- Änderung einer Steuerfestsetzung abgesehen werden kann, so bedeutet "können" in § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ein rechtliches Können und im Hinblick darauf, dass das FA auf die Erfüllung des Steueranspruchs nicht verzichten darf, ein "Müssen" (vgl. zu § 174 Abs. 3 AO BFH-Urteile vom 13. November 1985 II R 208/82, BFHE 145,

487, BStBl II 1986, 241, unter 2.b; vom 21. Februar 1989 IX R 67/84, BFH/NV 1989, 687; im Ergebnis ebenso zu § 174 Abs. 4 AO von Groll in HHSp, § 174 AO Rz 255; v.Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 174 Rz 114; Pahlke/Koenig/Koenig, a.a.O., § 174 Rz 72, jeweils m.w.N.).

- 44** 3. Soweit die Klägerin ferner vorträgt, trotz Nichtvorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs komme eine Billigkeitsmaßnahme nach den §§ 163, 227 AO in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, unter II.3.a), ist nach ihrem eigenen Vorbringen ein entsprechendes gesondert geführtes Verfahren noch anhängig.
- 45** Eine Verpflichtung des FA, die gesondert geführten Verfahren betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung und das Billigkeitsverfahren zeitgleich zu entscheiden, besteht entgegen der Auffassung der Klägerin nicht. Denn das BFH-Urteil in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744 enthält unter II.3.b insoweit keine zwingende Vorgabe, soweit es darin heißt, dass die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme "regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden sein" werde.
- 46** 4. Dem FG ist ferner darin zu folgen, dass der angefochtene Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 7. August 2008 nicht gegen unionsrechtliche Vorgaben durch die Rechtsprechung des EuGH verstößt.
- 47** a) Der EuGH hat schon mehrfach geklärt, dass ein Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet wurden, oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden. Das Vorsteuerabzugsrecht erstreckt sich demgegenüber nicht auf eine Steuer, die geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen wird (EuGH-Urteile vom 13. Dezember 1989 C-342/87 --Genius--, Slg. 1989, 4227, Neue Juristische Wochenschrift 1991, 632; vom 19. September 2000 C-454/98 --Schmeinck & Cofreth und Strobel--, Slg. 2000, I-6973, UR 2000, 470, Rz 53; in Slg. 2007, I-2425, UR 2007, 343, Rz 23).
- 48** Für den Streitfall hat der BFH im Einklang mit dieser Rechtsprechung ausdrücklich entschieden, dass der Klägerin unabhängig vom Vorliegen einer Rechnung kein Vorsteuerabzugsrecht zustand, weil nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorlag und für diesen Umsatz vom Leistenden keine Steuer geschuldet wurde (Urteil in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203, unter II.1.).
- 49** b) Soweit sich die Klägerin auf die Aussage im EuGH-Urteil --Reemtsma-- beruft, wonach der Grundsatz der Effektivität es ausnahmsweise gebietet, dem Dienstleistungsempfänger zu ermöglichen, eine Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen zu bekommen (Slg. 2007, I-2425, UR 2007, 343, Rz 41), bestehen im Streitfall keine Anhaltspunkte für einen derartigen Ausnahmefall.
- 50** c) Da die aufgeworfenen Rechtsfragen somit durch die Rechtsprechung des EuGH hinreichend geklärt sind, konnte auch die von der Klägerin begehrte Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union unterbleiben.
- 51** 5. Entgegen der Auffassung der Klägerin waren Ausführungen des FG zu der ausweislich des Einspruchs der Klägerin vom 11. August 2008 ebenfalls ausdrücklich angegriffenen Zinsfestsetzung nach § 233a AO in dem Bescheid vom 7. August 2008 von vornherein entbehrlich, weil diese kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 233a Abs. 5 AO insoweit akzessorisch zur geänderten Steuerfestsetzung ist.
- 52** Im Übrigen hat die Klägerin die Zinsfestsetzung im finanzgerichtlichen Klageverfahren nicht mit einem eigenständigen Sachvortrag angegriffen, so dass für das FG keine besondere Veranlassung bestand, darauf einzugehen.
- 53** Entgegen der Ansicht der Klägerin richtet sich im Streitfall der Beginn des Zinslaufs nicht nach § 233a Abs. 2a AO. Es liegt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne dieser Vorschrift vor, sondern eine Änderung einer Steuerfestsetzung (Umsatzsteuerfestsetzung für 1995) i.S. des § 233a Abs. 5 AO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)