

Beschluss vom 03. April 2013, V B 64/12

Verlust des Vorsteuerabzugs aufgrund Rückgängigmachung der Option - Voraussetzungen für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO

BFH V. Senat

UStG § 9, UStG § 15, UStG § 14 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2

vorgehend FG Köln, 28. März 2012, Az: 12 K 3814/10

Leitsätze

NV: Macht der Leistende den Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG rückgängig, verliert der Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Inanspruchnahme .

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) erwarb im Streitjahr 1998 von der B-KG ein im Inland gelegenes Grundstück. Beim Abschluss des Kaufvertrages stand die Bebauung des Grundstücks kurz vor dem Abschluss. Die Mietflächen waren zu diesem Zeitpunkt bereits zu 30 % für gewerbliche Zwecke vermietet. Die B-KG sollte insoweit zur Umsatzsteuer optieren. Im Kaufvertrag wurde dementsprechend auf den Kaufpreis eine Umsatzsteuer von 2.915.503 DM ausgewiesen. Die Abnahme durch die Klägerin erfolgte am 5. August 1998. Am selben Tag erhielt sie eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer.
- 2** Die B-KG erteilte der Klägerin am 14. Dezember 1998 eine berichtigte Rechnung, mit der sie zugleich die Rechnung vom 5. August 1998 mit dem dort enthaltenen Umsatzsteuerausweis für ungültig erklärte. Mit Schreiben vom 22. Dezember 1998, das der Klägerin erst im Februar 1999 zuzuging, erteilte die B-KG der Klägerin darüber hinaus eine neue Rechnung ohne Steuerausweis. Die B-KG wies zudem darauf hin, dass sie in Übereinstimmung mit dem für sie zuständigen Finanzamt von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ausgehe.
- 3** Aufgrund der Rechnungsberichtigung versagte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) der Klägerin zunächst den für das Streitjahr in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug. Dem Einspruch gegen den Umsatzsteueränderungsbescheid 1998 half das FA zwar ab, vertrat aber zugleich die Auffassung, dass der Vorsteuerabzug im Jahr des Zugangs der berichtigten Rechnung gemäß § 14 Abs. 2 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG zu berichtigen sei und änderte daher nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) den Umsatzsteuerbescheid 1999 entsprechend. Einer gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Eine Berichtigung nach § 17 UStG komme nicht in Betracht, da bereits der Vorsteuerabzug in 1998 zu versagen sei. Sowohl bei Vorliegen einer Geschäftsveräußerung als auch bei einem Widerruf der Option sei die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils änderte das FA die Umsatzsteuerfestsetzung 1998 nach § 174 Abs. 4 AO und versagte erneut den Vorsteuerabzug. Einspruch und Klage hiergegen hatten keinen Erfolg.

Entscheidungsgründe

- 4** II. Die Beschwerde der Klägerin ist unbegründet.
- 5** 1. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.
- 6** a) Eine Zulassung der Revision zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung kann dann in Betracht kommen, wenn das angefochtene Urteil auf einem so schweren Rechtsfehler beruht, dass sein Fortbestand das

Vertrauen in die Rechtsprechung beschädigen könnte (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Juli 2004 VII B 344/03, BFHE 206, 226, BStBl II 2004, 896). Das ist der Fall, wenn sich die Entscheidung des FG als objektiv willkürlich darstellt oder greifbar gesetzwidrig ist. Dafür reicht es aber nicht aus, dass das Urteil des FG im Ergebnis Zweifeln begegnet oder sogar fehlerhaft ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 4. November 2004 I B 43/04, BFH/NV 2005, 707). Eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO kommt vielmehr nur dann in Betracht, wenn das Urteil unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist und sich deshalb der Schluss aufdrängt, dass es auf sachfremden Erwägungen beruht (BFH-Beschlüsse vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25, und vom 3. Juni 2011 VII B 203/10, nicht veröffentlicht).

- 7** b) Im Streitfall weist das Urteil des FG einen solch schwerwiegenden Rechtsfehler nicht auf. Die Entscheidung steht im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH, nach der
- der Unternehmer den Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG durch die Erteilung einer Rechnung mit Steuerausweis erklären kann (BFH-Urteil vom 1. Februar 2001 V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, unter II.3.),
 - bei einem Verzicht durch Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis die Rückgängigmachung des Verzichts nur dadurch erfolgen kann, dass eine berichtigte Rechnung ohne Steuerausweis erteilt wird (BFH-Urteil in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, unter II.4.a),
 - die Rückgängigmachung des Verzichts auf das Jahr der Ausführung des Umsatzes zurückwirkt (BFH-Urteil in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, unter II.4.a), und nach der
 - der Leistungsempfänger aufgrund des Widerrufs des Verzichts seinen Anspruch auf Vorsteuerabzug rückwirkend für das Jahr verliert, in dem er den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat (BFH-Urteile in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, unter II.5., und vom 6. Oktober 2005 V R 8/04, BFH/NV 2006, 835, unter II.2.).
- 8** Dementsprechend hat das FG in seinem Urteil unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das Senatsurteil in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673 entschieden, dass die Rechnungsberichtigung zu einer Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerfreiheit führte, wodurch die Klägerin rückwirkend für das Jahr des Leistungsbezugs den Anspruch auf Vorsteuerabzug verloren hat. Dies lässt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht einen Rechtsfehler erkennen.
- 9** c) Die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 10** aa) Aus dem von der Klägerin angeführten Urteil des Hessischen FG vom 27. Februar 2006 6 K 756/00 ergibt sich nichts, was im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung oder dem Urteil des FG steht. Das Hessische FG hat vielmehr in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Senats entschieden, dass ein Verzicht auf die Steuerfreiheit, der durch den gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer erfolgt, nur dadurch rückgängig gemacht werden kann, dass der Leistende dem Leistungsempfänger eine berichtigte Rechnung ohne Umsatzsteuer erteilt.
- 11** bb) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin auf das Urteil des FG Nürnberg vom 14. August 2000 II 92/1999, da der Senat diese Entscheidung mit Urteil vom 16. Mai 2002 V R 56/00 (BFHE 199, 37, BStBl II 2006, 725) aufgehoben hat.
- 12** cc) Unerheblich für die Beurteilung im Streitfall ist, ob die B-KG aufgrund der Rückgängigmachung des Verzichts auch die sich hieraus ergebenden Konsequenzen für den Vorsteuerabzug gezogen hat, da hierüber in einem eigenständigen Besteuerungsverfahren zu entscheiden ist.
- 13** dd) Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich aus dem Senatsurteil in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673 (unter II.4.a) auch eindeutig, dass bei einem Verzicht durch Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis die Rückgängigmachung des Verzichts nur dadurch erfolgen kann, dass eine berichtigte Rechnung ohne Steuerausweis erteilt wird. Da eine derartige Rechnungsberichtigung vorliegt, kommt es auf die dieser Rechnungsberichtigung zugrunde liegenden rechtlichen Erwägungen und die Frage, ob diese zutreffend sind oder auf rechtlichen Fehlvorstellungen beruhen, nicht an. Weil der Vorsteuerabzug eine gültige Rechnung mit Umsatzsteuerausweis voraussetzt, verhilft auch der Hinweis auf das BFH-Urteil vom 10. Dezember 2009 XI R 7/08 (BFH/NV 2010, 1497), wonach nur "der geschuldete" Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar ist, der Beschwerde nicht zum Erfolg.

- 14** 2. Im Hinblick auf die eindeutige Beurteilung der aufgeworfenen Streitfragen durch den BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673) kommt auch keine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) in Betracht.
- 15** 3. Es liegt auch kein Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) vor. Das FG hat keine Sachaufklärung unterlassen, die auf der Grundlage seiner maßgeblichen materiell-rechtlichen Rechtsauffassung erforderlich war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de