

# Urteil vom 19. Dezember 2013, V R 5/12

## Änderungsbefugnis nach § 174 Abs. 4 und 5 AO im Falle einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

BFH V. Senat

AO § 73, AO § 164, AO § 168, AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 2, AO § 360, FGO § 60

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 25. Oktober 2011, Az: 7 K 7195/07

## Leitsätze

Dritter i.S. von § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 AO ist im Verfahren der Organträgerin auch die Organgesellschaft.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuer-Änderungsbescheids 1992 vom 30. Mai 2005, mit dem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt IV --FA--) den der G-G-GmbH in 1992 gewährten Vorsteuerabzug rückgängig macht.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Holdinggesellschaft in der Rechtsform einer KG, ist Gesamtrechtsnachfolgerin der G-G-GmbH, die durch Verschmelzung auf die Klägerin im August 2007 erloschen ist.
- 3 Als Organträgerin bildete die Klägerin seit dem 1. Februar 1995 eine Organschaft u.a. mit der G-G-GmbH und der D-GmbH, die Rechtsnachfolgerin einer GH Betriebs-GmbH ist.
- 4 Am 21. Dezember 1992 veräußerte die D-GmbH der G-G-GmbH ihre Hotelimmobilie. Dabei verzichtete sie auf die Steuerfreiheit des Umsatzes und wies in der Rechnung vom 28. Dezember 1992 Umsatzsteuer in Höhe von 4.242.000 DM gesondert aus. In ihrer am 17. Juni 1994 beim damals zuständigen Finanzamt (FA II) eingegangenen Umsatzsteuererklärung für 1992 machte die G-G-GmbH Vorsteuern in entsprechender Höhe geltend. Das FA II stimmte der zu einem Vorsteuerüberschuss führenden Jahreserklärung zu (Mitteilung vom 30. September 1994). Eine bei der G-G-GmbH im Juli 1998 aufgenommene Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer 1992 führte zu keiner Änderung der erklärten Besteuerungsgrundlagen. Die G-G-GmbH erhielt daher im November 2002 eine Mitteilung gemäß § 202 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung (AO).
- 5 Am 23. Dezember 1997 vereinbarte die D-GmbH mit der G-G-GmbH, auf die Umsatzsteuerfreiheit der Grundstücksveräußerung nicht mehr zu verzichten. Die D-GmbH erteilte der G-G-GmbH daraufhin noch am selben Tage eine neue Rechnung ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis. Die Klägerin ging davon aus, dass dieser Vorgang zu einer ihr als Organträgerin zuzurechnenden Kürzung des Vorsteuerabzugs der G-G-GmbH in 1997 führe und berücksichtigte dies in der am 10. Dezember 1998 beim FA eingegangenen --nicht zustimmungsbedürftigen-- Umsatzsteuererklärung für 1997 in entsprechender Höhe.
- 6 Im Rahmen einer im Jahr 2002 begonnenen Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1999 reichte die Klägerin am 16. März 2004 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 1997 ein und beehrte unter Berufung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 1. Februar 2001 V R 23/00 (BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673) die Erhöhung der Vorsteuern um den zuvor korrigierten Betrag, da die --wegen der Rücknahme des Verzichts auf die Steuerfreiheit des Grundstücksgeschäfts-- Vorsteuerkorrektur nicht erst im Jahr der Rücknahme (1997), sondern bereits im Jahr des Leistungsbezugs (1992) zu berücksichtigen sei.
- 7 Hierauf erließ das FA am 20. Januar 2005 einen --der berichtigten Umsatzsteuererklärung entsprechenden-- Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1997 gegenüber der Klägerin und am 30. Mai 2005 einen auf § 174 AO

gestützten Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1992 gegenüber der G-G-GmbH, mit dem es den in 1992 gewährten Vorsteuerabzug in Höhe von 4.242.000 DM (= 2.168.900 €) rückgängig machte.

- 8 Der hiergegen gerichtete Einspruch der G-G-GmbH ist bisher noch nicht beschieden worden. Als Grund hierfür teilte das FA der G-G-GmbH am 3. April 2007 mit, dass das Rechtsbehelfsverfahren bis zur endgültigen außergerichtlichen oder gerichtlichen Entscheidung über den Einspruch einer weiteren Organgesellschaft der Klägerin zurückgestellt werde, da der gleiche Sachverhalt zugrunde liege und dieselbe Streitfrage entscheidungserheblich sei.
- 9 Der am 29. Mai 2007 erhobenen Untätigkeitsklage gab das Finanzgericht (FG) in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 800 veröffentlichten Urteil statt. Die Klage sei zulässig, da das FA den Einspruch ohne Mitteilung eines hinreichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden habe. Die Klage sei auch begründet. Einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 durch den Bescheid vom 30. Mai 2005 stehe die Festsetzungsverjährung entgegen. Aufgrund der im Anschluss an die Außenprüfung im November 2002 bekanntgegebenen Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO sei die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1992 bereits Ende Februar 2003 abgelaufen. Eine Änderung nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO sei nicht möglich, da der Umsatzsteuer-Änderungsbescheid 1992 erst nach Ablauf der für die Umsatzsteuer 1997 geltenden Festsetzungsfrist ergangen sei.
- 10 Die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 könne auch nicht auf § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gestützt werden. Gegenüber einem Dritten komme eine Änderung nur dann zum Tragen, wenn dieser an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt habe, beteiligt worden sei. Im Verhältnis zur Klägerin sei die G-G-GmbH als Dritte anzusehen, da diese am 20. Januar 2005 (Zeitpunkt der Umsatzsteueränderung 1997 gegenüber der Klägerin) noch nicht auf die Klägerin verschmolzen gewesen sei. Der "Dritteigenschaft" der G-G-GmbH stehe auch nicht entgegen, dass sie seit dem 1. Februar 1995 mit der Klägerin organschaftlich verbunden gewesen sei.
- 11 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision und rügt Verletzung materiellen Rechts. Es ist der Auffassung, dass eine Organgesellschaft im Verhältnis zum Organträger kein Dritter i.S. von § 174 Abs. 5 AO sein könne. Steuerschuldner bei einer Organschaft sei ausschließlich der Organträger. Die enge Verflechtung einer Organgesellschaft mit dem Organträger und daraus abgeleitete Behandlung als ein Steuerpflichtiger lasse die Qualifikation der Organgesellschaft als "Dritten" ebenso wenig zu, wie der Sinn und Zweck der Regelung des § 174 Abs. 5 AO. Vielmehr müsse der Rechtsnachfolgecharakter der Organschaft berücksichtigt werden.
- 12 Auch sei zu beachten, dass die Klägerin als Organträgerin die Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerfreiheit des Grundstücksumsatzes habe herbeiführen lassen und die entsprechenden Schlussfolgerungen gezogen habe. Es sei rechtsmissbräuchlich, die Umsatzsteuer 1997 unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH-Urteils in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673 zu seinen Gunsten zu berichtigen, aber die steuerlichen Wirkungen zu Lasten im Jahr 1992 nicht hinnehmen zu wollen.
- 13 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Sie schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. Ergänzend weist sie darauf hin, dass Organgesellschaft und Organträger weder rechtlich noch wirtschaftlich oder tatsächlich eine Person seien. Die Rechtswirkungen der Organschaft erschöpften sich vielmehr in der Zurechnung von Umsätzen für Zwecke der Umsatzsteuer.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die als Untätigkeitsklage (§ 46 FGO) zulässige Klage begründet ist, da die Voraussetzungen einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 durch den Änderungsbescheid 1992 vom 30. Mai 2005 nicht vorliegen.

- 17** 1. Einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 nach § 164 Abs. 2 AO steht entgegen, dass bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
- 18** a) Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 1992 der G-G-GmbH vom 17. Juni 1994 wies eine negative Steuerschuld aus und beinhaltete daher einen Antrag auf Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 1 und 4 AO). Mit Zustimmung des --seinerzeit zuständigen-- FA II zur Umsatzsteuererklärung 1992 stand die Erklärung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 AO). Die Änderung einer Steuerfestsetzung ist nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist zulässig (§ 164 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 AO).
- 19** b) Im Streitfall war zum Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Umsatzsteuer-Änderungsbescheids 1992 vom 30. Mai 2005 gegenüber der G-G-GmbH die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen und eine Änderung nach § 164 Abs. 1 AO daher ausgeschlossen:
- 20** aa) Die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1992 begann mit Ablauf des Jahres 1994, da die G-G-GmbH ihre Umsatzsteuererklärung 1992 erst im Juni 1994 abgegeben hatte und endete regulär nach vier Jahren mit Ablauf des Jahres 1998 (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO).
- 21** bb) Der Fristablauf wurde zwar durch den Beginn der Außenprüfung im Jahr 1998 nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt bis zu dem Zeitpunkt, an dem nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind. Dies hat zur Folge, dass die Festsetzungsfrist aufgrund der im November 2002 erfolgten Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO Ende Februar 2003 ablief und damit vor Erlass des streitgegenständlichen Änderungsbescheids vom 30. Mai 2005.
- 22** 2. Auch eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 nach § 174 Abs. 3 AO ist, wie das FG zu Recht entschieden hat, vorliegend ausgeschlossen.
- 23** a) Nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO kann die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung eines bestimmten Sachverhalts unterblieben ist, insoweit nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden, als dieser Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und sich diese Annahme als unrichtig herausstellt. In zeitlicher Hinsicht ist die Nachholung, Aufhebung oder Änderung nur zulässig bis zum Ablauf der für die andere Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist (§ 174 Abs. 3 Satz 2 AO).
- 24** b) Der Senat kann offenlassen, ob im Streitfall die Voraussetzungen einer Änderung nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO vorliegen, da bei Erlass des streitgegenständlichen Änderungsbescheids jedenfalls die Frist für die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 174 Abs. 3 Satz 2 AO bereits verstrichen war.
- 25** Die (zunächst) unterbliebene Berücksichtigung der Rücknahme der Option im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 darf nur solange nachgeholt werden, wie die Festsetzungsfrist für die "andere Festsetzung" (Umsatzsteuer 1997) noch nicht abgelaufen ist (§ 174 Abs. 3 Satz 2 AO). Daran fehlt es, weil die Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung 1997 bei Erlass des Änderungsbescheids gegenüber der D-GmbH am 30. Mai 2005 bereits abgelaufen war:
- 26** aa) Die Frist für die Festsetzung der Umsatzsteuer 1997 gegenüber der --zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen gesetzlich verpflichteten-- Klägerin begann mit Ablauf des Jahres 1998, da sie ihre Umsatzsteuererklärung 1997 am 10. Dezember 1998 abgegeben hatte. Die reguläre Festsetzungsfrist endete somit mit Ablauf des 31. Dezember 2002.
- 27** bb) Der Fristablauf wurde durch den Beginn der Außenprüfung im Jahre 2002 nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt. Die Festsetzungsfrist lief zwar erst ab, nachdem der am 20. Januar 2005 aufgrund der Außenprüfung ergangene Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1997 unanfechtbar geworden war. Dessen Bekanntgabe erfolgte am 24. Januar 2005, sodass er mit Ablauf des 24. Februar 2005 unanfechtbar wurde (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der streitgegenständliche Änderungsbescheid erging erst am 30. Mai 2005 und damit nicht mehr innerhalb der Festsetzungsfrist.
- 28** 3. Eine Änderung des Umsatzsteuerbescheids 1992 gegenüber der G-G-GmbH war auch nicht nach § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 AO zulässig. Zwar liegen die Voraussetzungen einer Änderung nach § 174 Abs. 4 AO vor, diese scheitert jedoch daran, dass es sich bei der G-G-GmbH um einen Dritten handelt, der am Änderungsverfahren nicht i.S. von § 174 Abs. 5 AO beteiligt wurde.

- 29 a) Ergeht aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor:
- 30 aa) Sachverhalt i.S. von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist nach ständiger Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 V R 45/09, BFH/NV 2011, 1655, unter II.2.a bb) der maßgebliche "Lebensvorgang", an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Im Streitfall ist dies die Rücknahme des Verzichts auf die Steuerfreiheit des Grundstücksumsatzes durch die Vereinbarung zwischen der D-GmbH und der G-G-GmbH vom 23. Dezember 1997.
- 31 bb) Diesen Sachverhalt berücksichtigte die Klägerin im Rahmen ihrer Umsatzsteuererklärung 1997. Bei deren Abgabe ging sie davon aus, dass die Rücknahme des Verzichts auf die Steuerfreiheit der Grundstücksveräußerung vom 23. Dezember 1997 erst im Jahre 1997 zu einer Korrektur des von ihrer Organgesellschaft (G-G-GmbH) im Jahre 1992 in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs führe.
- 32 cc) Diese Annahme erwies sich jedoch als Folge des BFH-Urteils in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673 als falsch. Danach wirkt die Rückgängigmachung der Option auf das Jahr der Ausführung des Umsatzes zurück, sodass der Umsatz rückwirkend wieder steuerfrei wird und eine Steuer für den berechneten Umsatz nicht mehr geschuldet wird. Dies führt dazu, dass der Leistungsempfänger den Vorsteueranspruch rückwirkend im Zeitpunkt des Leistungsbezugs verliert. Folglich waren die steuerlichen Folgen einer Rücknahme der Option bereits im Veranlagungszeitraum 1992 zu ziehen.
- 33 dd) Der Wortlaut des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO setzt weiter voraus, dass aufgrund der irrigen Beurteilung des Sachverhalts ein Steuerbescheid ergeht. Ein solcher ist im Streitfall zwar nicht erlassen worden, aber auch nicht erforderlich. Denn eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach Abgabe einer Steuererklärung steht einem Steuerbescheid i.S. von § 174 Abs. 4 AO gleich (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1994 XI R 45/93, BFHE 174, 290). Da bei der irrigen Beurteilung des Sachverhalts auf die Perspektive der Klägerin abgestellt wird, ohne dass ein Steuerbescheid ergeht, ist es folgerichtig, auf die zu einer Vorbehaltfestsetzung führende Steuererklärung des Steuerpflichtigen abzustellen.
- 34 ee) Die unzutreffende Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung aufgrund der ursprünglichen Jahreserklärung 1997 wurde auf Antrag der Klägerin in der geänderten Umsatzsteuererklärung 1997 vom 16. März 2004 durch den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid 1997 vom 20. Januar 2005 aufgehoben.
- 35 Rechtsfolge ist, dass das FA trotz Eintritts der Festsetzungsverjährung die richtigen steuerlichen Konsequenzen ziehen darf, sofern es den Folgebescheid innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids erlässt (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO). Diese zeitliche Grenze hat das FA eingehalten, da es die fehlerhafte Steuerfestsetzung durch den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 20. Januar 2005 aufgehoben hat und der geänderte Umsatzsteuerbescheid 1992 (Folgebescheid) am 30. Mai 2005 erging.
- 36 b) Betrifft die Folgeänderung jedoch einen "Dritten", wird die Änderungsbefugnis des FA durch § 174 Abs. 5 Satz 1 AO eingeschränkt. Eine Änderung ist dann nur zulässig, wenn der Dritte an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, "beteiligt" war. Die Hinzuziehung oder Beiladung des Dritten zu diesem Verfahren ist zulässig (§ 174 Abs. 5 Satz 2 AO).
- 37 aa) Dritter i.S. des § 174 Abs. 5 Satz 1 AO ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH jeder, der im zu ändernden fehlerhaften Bescheid nicht als Steuerschuldner angegeben wird (vgl. BFH-Beschluss vom 1. September 2008 IV B 140/07, BFH/NV 2009, 1; BFH-Urteil vom 8. Februar 1995 I R 127/93, BFHE 177, 332, BStBl II 1995, 764; BFH-Beschluss vom 27. August 1997 V B 14/97, BFH/NV 1998, 148). Darunter fällt somit jeder, der nicht aus eigenem Recht an dem Steuerfestsetzungs- und Rechtsbehelfsverfahren beteiligt ist (vgl. Frotscher in Schwarz, AO/FGO, § 174 Anm. 192). Maßgeblich ist allein die formale Stellung im Verfahren (von Wedelstädt, AO-Steuerberater 2002, 340, 341).
- 38 (1) Danach war die G-G-GmbH im Verhältnis zur Klägerin (KG) Dritter i.S. von § 174 Abs. 5 AO. Denn in der fehlerhaften und später geänderten Vorbehaltfestsetzung auf der Grundlage der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 1997 vom 10. Dezember 1998 ist nur die Klägerin, nicht aber (auch) die G-G-GmbH als Steuerschuldnerin bezeichnet.

- 39** (2) Der Qualifizierung der G-G-GmbH als Dritte steht ihre Verschmelzung auf die Klägerin nicht entgegen, denn diese geschah erst im August 2007 mit Rückwirkung zum 31. Dezember 2006 und damit nach dem Antrag der Klägerin auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1997 vom 16. März 2004 (Umsatzsteuer-Jahreserklärung) und der "Abhilfe" durch den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid 1997 vom 20. Januar 2005.
- 40** (3) Die G-G-GmbH verlor die Eigenschaft eines Dritten auch nicht dadurch, dass sie im Zeitraum der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1997 Organgesellschaft der Klägerin war.
- 41** Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Gemeinschaftsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG. Danach können die Mitgliedstaaten im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, jedoch durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.
- 42** Die Organschaft bewirkt zwar eine "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 22. Mai 2008 C-162/07, Ampliscentifica und Amplifin, Slg. 2008, I-4019, Rz 19; BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747, Rz 22), diese Wirkung erstreckt sich aber nicht auf verfahrensrechtliche Regelungen wie die Bestimmung der Eigenschaft als "Dritter" in § 174 Abs. 5 Satz 1 AO. Eine unionsrechtskonforme Auslegung in diesem Sinne scheidet am Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten, wonach Unionsrecht nicht im Wege der Auslegung in das nationale Verfahrensrecht transformiert werden kann (vgl. EuGH-Urteil vom 15. März 2007 C-35/05, Reemtsma, Slg. 2007, I-2425, Slg. 2007, I-2425, Rz 40, m.w.N.).
- 43** Bestätigt wird dieses Ergebnis durch § 73 AO, wonach eine Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen für Steuern des Organträgers haftet. Die steuerliche Haftung begründet eine Fremdhafung durch das Entstehenmüssen für die Schuld eines Dritten (vgl. Rüsken in Klein, AO, 11. Aufl., § 69 Rz 1). Diese gesetzliche Haftungsregelung setzt somit voraus, dass die Organgesellschaft im Verhältnis zum Organträger als Dritte zu qualifizieren ist.
- 44** bb) Die Zulässigkeit der Folgeänderung gegenüber der G-G-GmbH erforderte somit deren Beteiligung am Verfahren, das zur Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat. Im Streitfall ist das die Umsatzsteuerfestsetzung durch die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 1997 der Klägerin vom 10. Dezember 1998. Dieses Verfahren begann mit der Abgabe der geänderten Umsatzsteuer-Jahreserklärung 1997 vom 16. März 2004 und endete mit dem antragsgemäß geänderten Abhilfebescheid zur Umsatzsteuer 1997 vom 20. Januar 2005.
- 45** (1) Die G-G-GmbH ist an dem Verfahren, das zur Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1997 führte, weder durch Hinzuziehung nach § 360 AO noch durch Beiladung nach § 60 FGO beteiligt worden.
- 46** (2) Über diese formale Beteiligung hinausgehend ist ein Dritter auch dann "beteiligt" i.S. des § 174 Abs. 5 AO, wenn er durch eigene verfahrensrechtliche Initiative auf die Aufhebung oder Änderung des Bescheids hingewirkt hat (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 1993 I R 20/93, BFHE 173, 184, BStBl II 1994, 327; in BFHE 177, 332, BStBl II 1995, 764, 765; von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 174 AO Rz 123).
- 47** Auch diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Nicht die G-G-GmbH, sondern allein die Klägerin hat eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1997 durch Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuererklärung betrieben.
- 48** (3) Im Hinblick auf die im Zeitraum des Änderungsverfahrens bestehende umsatzsteuerrechtliche Organschaft erfolgte eine Beteiligung der G-G-GmbH auch nicht über ihren Organträger.
- 49** Im Falle einer förmlichen Hinzuziehung oder Beiladung der G-G-GmbH wäre eine Folgeänderung nach § 174 Abs. 4 AO nur möglich gewesen, solange dem Dritten (G-G-GmbH) gegenüber noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 1993 X R 111/91, BFHE 171, 400, BStBl II 1993, 817). Die gesetzgeberische Wertentscheidung einer Zurückdrängung des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit zugunsten der richtigen Entscheidung ist gerechtfertigt, weil derjenige, der das Korrekturverfahren mit Erfolg betrieben hat (§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO), innerhalb einer gewissen Zeitspanne gewärtigen muss, dass die damit

verbundenen weiteren Folgerungen auch außerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist gezogen werden. Insoweit fehlt eine schützenswerte Vertrauensposition. Grundlegend anders ist dies jedoch beim Dritten: Er hat nicht durch eigene verfahrensrechtliche Initiativen auf eine Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheids hingewirkt, sodass es keinen rechtfertigenden Grund dafür gibt, ihm ohne weiteres die Folgerungen aus der nachträglich richtigen Beurteilung des Sachverhalts auch jenseits der allgemeinen Festsetzungsverjährung anzulasten. Diese Lage verändert sich erst von dem Zeitpunkt an, zu dem der Dritte an dem vom bisherigen Steuerschuldner betriebenen Verfahren förmlich beteiligt wird und dieses durch eigene Verfahrenserklärungen wirksam beeinflussen kann. Eine solche Einwirkung ist jedoch rechtlich nur möglich, solange noch keine Verjährung eingetreten ist. Daraus folgt, dass § 174 Abs. 4 Satz 3 AO dem Dritten gegenüber nur anwendbar ist, wenn dieser vor Ablauf der Festsetzungsfrist hinzugezogen oder beigeladen wurde (BFH-Urteil in BFHE 171, 400, BStBl II 1993, 817, unter 3. b).

- 50** Eine zur Folgeänderung berechtigende Beteiligung der G-G-GmbH über ihren Organträger am Änderungsverfahren könnte frühestens erfolgt sein, als der Widerstreit in die Welt gesetzt wurde, nämlich durch den Änderungsantrag der Klägerin vom 16. März 2004. Zu diesem Zeitpunkt war aber bei der G-G-GmbH hinsichtlich der Umsatzsteuer 1992 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Wie oben unter II.1.b bb) dargelegt wurde, trat Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Februar 2003 ein.
- 51** 4. Entgegen der Auffassung des FA folgt aus den Grundsätzen von Treu und Glauben sowie dem Verbot des Rechtsmissbrauchs keine abweichende Entscheidung.
- 52** a) Zwar gilt der Grundsatz von Treu und Glauben (Verbot des "venire contra factum proprium") auch im Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden. Er gebietet es innerhalb eines bestehenden Steuerrechtsverhältnisses für Steuergläubiger wie Steuerpflichtigen gleichermaßen, dass jeder auf die Belange des anderen Teils Rücksicht nimmt und sich mit seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt (BFH-Urteil vom 5. November 2009 IV R 40/07, BFHE 227, 354, BStBl II 2010, 720, unter II.1.b aa). Allerdings haben diese Grundsätze lediglich rechtsbegrenzende Wirkung innerhalb bestehender Schuldverhältnisse und setzen demnach eine Identität der Rechtssubjekte voraus. Sie können aber nicht dazu führen, dass Steueransprüche oder -schulden überhaupt erst zum Entstehen oder Erlöschen gebracht werden (BFH-Urteil vom 8. Februar 1996 V R 54/94, BFH/NV 1996, 733).
- 53** b) Da die G-G-GmbH als Organgesellschaft und die Klägerin als Organträgerin eigenständige Rechts- und Wirtschaftssubjekte sind, fehlt es bereits an der Identität der beteiligten Rechtssubjekte innerhalb eines Steuerschuldverhältnisses. Im Übrigen hat sich die Klägerin nicht rechtsmissbräuchlich verhalten. Soweit sie unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673 eine Änderung der materiell unzutreffenden Umsatzsteuerfestsetzung 1997 durchsetzte und sich später gegen die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 wandte, hat sie lediglich von ihren Verfahrensrechten Gebrauch gemacht. Dabei war dem FA infolge der Außenprüfung bekannt, dass die G-G-GmbH umsatzsteuerliche Organgesellschaft der Klägerin war, dass die Option zur Steuerfreiheit am 23. Dezember 1997 rückgängig gemacht wurde und dass die Klägerin eine Änderung ihrer ursprünglichen Umsatzsteuererklärung 1997 unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673 durchgesetzt hatte. Schließlich wäre es dem FA --wie unter II.2.b bb) ausgeführt ist-- bis zum 24. Februar 2005 noch möglich gewesen, ohne Beiladung eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1992 nach § 174 Abs. 3 AO durchzuführen. Es ist nicht Aufgabe und Zweck der allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben, eine unvorteilhafte Verfahrensbehandlung der Finanzbehörde aufzufangen (BFH-Urteil in BFHE 227, 354, BStBl II 2010, 720, unter II.1.b bb).

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