BFH v. 25.04.2013 - V R 2/13 BStBl 2013 II S. 844

Vertrauensschutz bei Änderung der Rechtsprechung

Leitsatz

1. Steht der Änderung eines Umsatzsteuerbescheids wegen der Rechtsprechungsänderung zum Vorsteuerabzug bei unrichtigem Steuerausweis durch das BFH-Urteil vom 2. April 1998 V R 34/97 (BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695) § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO entgegen, ist der Steuerpflichtige so zu behandeln, wie er ohne die Rechtsprechungsänderung gestanden hätte.

2. Berichtigt der Leistende seine Rechnung mit dem unrichtigen Umsatzsteuerausweis, ist der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu berichtigen, wenn im Zeitpunkt der Rechtsprechungsänderung die Änderung des Umsatzsteuerbescheids möglich gewesen wäre. Der Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung ist insoweit unmaßgeblich.

Gesetz(e):

AO § 176 Abs. 1 Nr. 3UStG § 14UStG § 14cUStG § 17UStG § 15

Instanzenzug:

Niedersächsisches FG vom 28. Dezember 2012 5 K 113/10

Gründe

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine KG, bezog in den Jahren 1993 bis 1997 von der T-GmbH Zeitschriften, denen CDs beigefügt waren. Die T-GmbH erteilte Rechnungen unter Anwendung des Regelsteuersatzes. Die Klägerin nahm den Vorsteuerabzug in Anspruch.

2 Im Anschluss an eine bei der T-GmbH durchgeführte Außenprüfung ging die für die T-GmbH zuständige Finanzbehörde davon aus, dass die Lieferungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. der Anlage Nr. 49 dem ermäßigten Steuersatz unterlagen. Im September 2004 berichtigte die T-GmbH daher die der Klägerin erteilten Rechnungen.

3 Aufgrund dieser Rechnungsberichtigung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt — FA—) davon aus, dass der Vorsteuerabzug bei der Klägerin nach § 17 UStG für das Jahr der Rechnungskorrektur zu berichtigen sei, und änderte den für das Streitjahr 2004 ergangenen Umsatzsteuerbescheid gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) durch Bescheid vom 12. November 2009. Eine Änderung der Vorsteuerbeträge in den Jahren des Leistungsbezugs (1993 bis 1997) erfolgte nicht. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Demgegenüber hatte die Klage zum Finanzgericht (FG) Erfolg. Das FG ging davon aus, dass aufgrund der Anwendung des Regelsteuersatzes ein unrichtiger Steuerausweis i.S. von § 14 Abs. 2 des in den Jahren der Leistungsbezüge (1993 bis 1997) anzuwendenden UStG vorliege. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 2. April 1998 V R 34/97 (BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695) sei die Klägerin in den Jahren des jeweiligen Leistungsbezugs im Umfang des unrichtigen Steuerausweises nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, so dass der Vorsteuerabzug für die Jahre 1993 bis 1997 rückgängig zu machen sei; die Rechnungsberichtigung im Streitjahr 2004 rechtfertige dagegen keine Berichtigung. Die rechtliche Beurteilung vor dem BFH-Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 sei unerheblich, da im Streitfall die Voraussetzungen des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht vorlägen. Maßgeblich sei insoweit, dass im Zeitpunkt der Rechnungskorrektur (2004) für die Jahre des Leistungsbezugs (1993 bis 1997) bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

5 Gegen dieses genau nach Datum und Aktenzeichen bezeichnete und als Anlage beigefügte Urteil wendet sich das FA mit der Revision, bei deren Einlegung nicht die Klägerin, sondern Herr B als „Klägerin und Revisionsbeklagte" bezeichnet wurde. Das FA macht geltend, das Urteil des FG verletze §§ 14c, 17 UStG. Im für die Anwendung des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO maßgeblichen Zeitpunkt der Veröffentlichung des BFH-Urteils in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 sei für die Jahre 1993 bis 1997 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten; der Änderung dieser Bescheide sei allein § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO entgegengestanden, weshalb die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG in der Fassung des Streitjahrs 2004 vorgelegen hätten.

6 Das FA beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt,

die Revision als unzulässig zu verwerfen.

8 Das FA habe die Revision gegen eine nicht am Verfahren beteiligte Person, nicht aber gegen die Klägerin gerichtet.

II.

9 Die zulässige Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

10 Steht der Änderung eines Umsatzsteuerbescheids wegen der Rechtsprechungsänderung zum Vorsteuerabzug bei unrichtigem Steuerausweis durch das BFH-Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO entgegen, ist der Steuerpflichtige so zu behandeln, wie er ohne die Rechtsprechungsänderung gestanden hätte. Berichtigt der Leistende seine Rechnung, ist der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu berichtigen, wenn im Zeitpunkt der Rechtsprechungsänderung die Änderung des Umsatzsteuerbescheids möglich gewesen wäre. Der Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung ist insoweit unmaßgeblich.

11 Zu den Voraussetzungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Streitjahr sind weitere Feststellungen zu treffen.

12 1. Die Revision ist zulässig. Zwar hat das FA bei der Einlegung der Revision die Person des Klägers unzutreffend bezeichnet. Prozesserklärungen sind aber auslegungsfähig. Ziel der Auslegung ist es, den wirklichen Willen des Erklärenden zu erforschen (vgl. § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches). Die Auslegung darf aber nicht zu einem Erklärungsinhalt führen, für den sich in der Erklärung selbst keine Anhaltspunkte finden lassen (BFH-Beschlüsse vom 29. Juli 2009 VI B 44/09, BFH/NV 2009, 1822; vom 7. Oktober 2009 VII B 26/09, BFH/NV 2010, 441).

13 a) Die Benennung eines falschen Revisionsbeklagten ist nach der Rechtsprechung des BFH unbeachtlich, wenn die für die Zulässigkeit des Rechtsmittels erforderlichen Angaben —hier die Bezeichnung des richtigen Revisionsbeklagten— noch innerhalb der Frist zur Einlegung des Rechtsmittels aus sonstigen Umständen festgestellt werden können (BFH-Urteile vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, unter II.1.a aa; vom 12. Januar 1988 VII R 74/84, BFH/NV 1988, 692, unter II.1.b).

14 b) Im Streitfall war die Bezeichnung des Herrn B als „Klägerin und Revisionsbeklagte" offensichtlich unzutreffend, denn das FA hat das angefochtene Urteil nach Datum und Aktenzeichen bezeichnet und der Revisionsschrift eine Abschrift des Urteils beigefügt. Da an dem Verfahren außer dem FA und der Klägerin keine anderen Personen und insbesondere nicht Herr B beteiligt waren, konnte bei verständiger Würdigung des Erklärungsinhalts unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls (vgl. BFH-Urteile vom 23. Oktober 1990 VIII R 142/85, BFHE 162, 99, BStBl II 1991,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

401; vom 14. November 1986 III R 12/81, BFHE 148, 212, BStBl II 1987, 178) allein die Klägerin als Rechtsmittelgegnerin gemeint sein.

15 2. Die Revision des FA ist auch begründet. Die im Streitjahr erfolgte Rechnungskorrektur erfordert für dieses Jahr eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 14c Abs. 1 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG, wenn der Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 1993 bis 1997 ausschließlich die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO entgegenstand. Dies lässt sich anhand der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen.

16 a) Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Leistung einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen, als er nach dem Gesetz geschuldet wird (unrichtiger Steuerausweis) schuldet er nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG den Mehrbetrag. Nach Satz 2 dieser Vorschrift ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden, wenn der Unternehmer den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG verpflichtet nicht nur den leistenden Unternehmer zur Berichtigung des Steuerbetrags, sondern auch den Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

17 b) Nach der —unionsrechtlich gebotenen— Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 ist der Leistungsempfänger im Umfang des unrichtigen Steuerausweises in der Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weshalb eine Rechnungsberichtigung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers keine rechtliche Bedeutung mehr hat (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 3/06, BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203, Leitsatz). Demgegenüber war der Rechnungsempfänger vor dieser Rechtsprechungsänderung unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG auch im Fall des unrichtigen Steuerausweises zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Rechtsprechung beruhte auf der Überlegung, dass die in der Rechnung für eine Leistung ausgewiesene Steuer auch gesetzlich (allerdings nur nach § 14 Abs. 2 UStG) für die Leistung geschuldet wurde. Der Rechnungsempfänger hatte daher erst aufgrund einer Rechnungskorrektur den ihm gewährten Vorsteuerabzug nach § 14 Abs. 2 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen.

18 c) Im Streitfall kann die Klägerin —entgegen dem Urteil des FG— zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs aufgrund der Rechnungskorrektur durch den Leistenden verpflichtet sein, wenn eine Korrektur des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs in den Jahren 1993 bis 1997 nur deswegen unzulässig war, weil die Voraussetzungen des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO vorlagen.

19 aa) Nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.

20 bb) Die Anwendung des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO hat zur Folge, dass zugunsten des Steuerpflichtigen die bisherige Rechtslage vor Änderung der Rechtsprechung weiterhin maßgeblich ist. Der Steuerpflichtige ist daher so zu stellen, wie er gestanden hätte, wenn sich die Rechtsprechung nicht geändert hätte. Er ist deshalb hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug so zu behandeln, wie sich dies bei Weitergeltung der bisherigen Rechtsprechung ergeben hätte.

21 cc) Nach der bis zur Rechtsprechungsänderung maßgeblichen Rechtsauffassung war die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer abziehbar. Der Leistungsempfänger hatte deshalb bei Berichtigung der Rechnung durch den Leistenden den —nach früherer Auffassung zu Recht— in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG für den Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem die Rechnung berichtigt worden war (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 27/05, BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.4.).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

22 dd) Entscheidender Zeitpunkt für die Frage, ob § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO eingreift, ist jedoch entgegen der Auffassung des FG nicht der Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung, sondern der Zeitpunkt der Veröffentlichung des Urteils, durch das sich die Rechtsprechung geändert hat.

23 Das FG geht zwar zu Recht davon aus, dass sich die Frage der Gewährung von Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO nur dann stellt, wenn Steuerbescheide noch änderbar sind. Das ist nicht der Fall, wenn die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist und deshalb eine Änderung —selbst wenn die Voraussetzungen einer Korrekturbefugnis nach §§ 172 ff. AO erfüllt sind— nicht mehr zulässig ist. Maßgeblicher Zeitpunkt für diese Beurteilung ist jedoch —entgegen der Rechtsauffassung des FG— der Zeitpunkt der Veröffentlichung des Urteils, durch das sich die Rechtsprechung ändert (im Streitfall Jahr 1998). Denn dem Leistungsempfänger ist Vertrauensschutz vor einem Verlust des Vorsteuerabzugs aus einem unrichtigen Steuerausweis entsprechend dem Senatsurteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695, unabhängig von einer Rechnungsberichtigung durch den Leistenden, zu gewähren. Auch die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus einer derartigen Rechnung ist unabhängig von einer späteren Rechnungsberichtigung zu prüfen. Entscheidend ist daher im Streitfall, ob für den Fall einer unmittelbar im Anschluss an die Veröffentlichung des BFH-Urteils in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 —z.B. aufgrund einer noch in 1998 erfolgten Prüfung durch das FA— die Umsatzsteuerbescheide für 1993 bis 1997 hätten geändert werden dürfen und das FA an einer Änderung allein durch die Vertrauensschutzregelung nach § 176 AO gehindert gewesen wäre. Dass sich im Streitfall die Frage nach dem Vertrauensschutz für die Jahre 1993 bis 1997 erst aufgrund der Rechnungsberichtigung durch den Leistenden gestellt hat, spielt dagegen keine Rolle.

24 ee) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen; das Urteil war daher aufzuheben. Im Streitfall war im Zeitpunkt der Veröffentlichung des BFH-Urteils in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 — im August 1998 (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203, unter II.3.b)— entgegen der Auffassung des FG noch für keines der Jahre der Rechnungserteilung (1993 bis 1997) die reguläre Festsetzungsfrist abgelaufen.

25 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommt im Streitjahr (2004) nur in Betracht, wenn der Klägerin im Hinblick auf den von ihr in den Jahren 1993 bis 1997 in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu gewähren war (s. oben II.2.c). Hierzu sind im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen.

26 a) Die Anwendung von § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO setzt voraus, dass für die Aufhebung oder die Änderung eines Steuerbescheids eine Korrekturgrundlage besteht. Die Vorschrift ist dabei auch bei Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO anwendbar (BFH-Urteile vom 14. Juli 2009 VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815, und vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, 574, BStBl II 2000, 676). Daher ist festzustellen, ob die Steuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1997 im Zeitpunkt der Veröffentlichung der Rechtsprechungsänderung (s. oben II.2.c dd) noch nach § 164 Abs. 2 AO oder anderer Korrekturvorschriften änderbar waren.

27 b) Lag im Streitfall für die Jahre 1993 bis 1997 eine Korrekturmöglichkeit vor, die im Hinblick auf die Gewährung von Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht ausgeübt werden konnte, kann die im Streitjahr 2004 erfolgte Rechnungsberichtigung entsprechend der rechtlichen Beurteilung bis zur Rechtsprechungsänderung durch das Senatsurteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG führen (s. oben unter II.2.c cc). Dies setzt jedoch weiter voraus, dass die in den Jahren 1993 bis 1997 erteilten Rechnungen deshalb unrichtig i.S. von § 14 Abs. 2 UStG a.F. (jetzt § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG) waren, weil sie einen höheren Steuerbetrag auswiesen, als er gesetzlich geschuldet war.

28 Im Streitfall kann offenbleiben, ob sich der erkennende Senat dem Urteil des XI. Senats des BFH anschließen könnte, nach dem die bloße Erklärung eines Widerspruchs gegen eine Gutschrift de-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ren Rechtswirkung entfallen lässt (BFH-Urteil vom 23. Januar 2013 XI R 25/11, BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417); jedenfalls begründet die Berichtigung einer Rechnung, die sich auf einen gesetzlich geschuldeten Steuerausweis bezieht, keine Berichtigungspflicht nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG; denn die Voraussetzungen des § 14c Abs. 1 UStG, der die sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG anordnet, liegen bei einem zutreffenden Steuerausweis ebenso wenig vor wie die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 UStG, der eine Änderung der Bemessungsgrundlage voraussetzt, oder einer der in § 17 Abs. 2 UStG als Grundlage für eine sinngemäße Anwendung bezeichneten Sachverhalte.

29 Das FG hat daher Feststellungen zu den Umständen der von der Klägerin bezogenen Lieferungen nachzuholen. Denn ob der Steuerausweis in den ursprünglich erteilten Rechnungen höher als gesetzlich geschuldet war, lässt sich, da das FG —ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt— keine Feststellungen hierzu getroffen hat, nicht abschließend beurteilen. Daher kann der Senat nicht entscheiden, ob im Streitfall im Hinblick auf eine mögliche Anwendung von § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 49 Buchst. b der Anlage auf die streitgegenständliche Lieferung von Zeitschriften mit CDs ein unzutreffender Steuerausweis vorlag. Insoweit ist zu entscheiden, ob der charakterbestimmende Schwerpunkt der Leistung in der Lieferung der Zeitschrift oder der Lieferung der CDs besteht (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juli 1998 VII R 36/97, BFHE 186, 188, BStBl II 1998, 739; auch Urteile des FG München vom 30. Januar 2003 14 K 3152/00, Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2003, 808, und FG Hamburg vom 30. Juni 2005 VI 323/03, EFG 2005, 1812).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Nürnberg 27.10.2020 - 2 K 483/18
FG Sachsen-Anhalt 8.1.2020 - 3 V 799/19
BFH 17.12.2015 - V R 45/14
FG Niedersachsen 24.11.2014 - 5 K 238/13

Fundstelle(n):
AO-StB 2013 S. 307 Nr. 10
BB 2013 S. 2197 Nr. 37
BBK-KN Nr. -1 (Vertrauensschutz bei Berichtigung des Vorsteuerabzugs)
BFH/NV 2013 S. 1675 Nr. 10
BFH/PR 2013 S. 426 Nr. 11
BStBl II 2013 S. 844 Nr. 19
DB 2013 S. 2007 Nr. 36
DB 2013 S. 6 Nr. 36
DStR 2013 S. 10 Nr. 36
DStR 2013 S. 1943 Nr. 37
DStRE 2013 S. 1214 Nr. 19
HFR 2013 S. 940 Nr. 10
KÖSDI 2013 S. 18566 Nr. 10
NWB-Eilnachricht Nr. 37/2013 S. 2908
StB 2013 S. 338 Nr. 10
StBW 2013 S. 869 Nr. 19
StBW 2013 S. 977 Nr. 21
StC 2013 S. 11 Nr. 11
StuB-Bilanzreport Nr. 18/2013 S. 714
UStB 2013 S. 284 Nr. 10
Ubg 2013 S. 664 Nr. 10
NWB HAAAE-43793

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.