

## Urteil vom 13. January 2011, V R 43/09

**Erlass von Vorsteuerberichtigungsbeträgen beim Übergang eines Landwirts von der Regel- zur Durchschnittssatzbesteuerung - gerichtliche Überprüfung von Ermessensentscheidungen der Verwaltung - Klageänderung i.S. des § 67 Abs. 1 FGO**

BFH V. Senat

AO § 5, AO § 227, UStG § 15a, UStG § 15a, FGO § 67 Abs 1, UStG § 24, UStG § 24, FGO § 102

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. September 2009, Az: 12 K 122/06

### Leitsätze

1. Das FG darf Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist.
2. Die Übergangsregelung der Finanzverwaltung zur eingeschränkten Anwendung des BFH-Urteils vom 16. Dezember 1993 V R 79/91 (BFHE 173, 265, BStBl II 1994, 339) kann nach dem BMF-Schreiben vom 13. Februar 1997 (DStR 1997, 372) dahingehend ausgelegt werden, dass ein Steuerpflichtiger den Erlass der beim Wechsel von der Regel- zur Durchschnittssatzbesteuerung anfallenden Berichtigungsbeträge (§ 15a UStG 1999) nur dann beanspruchen kann, wenn er eine Änderung der Steuerfestsetzungen erreicht, die wegen eines vorherigen Wechsels von der Durchschnittssatz- zur Regelbesteuerung Berichtigungsbeträge zu seinen Gunsten enthalten.

### Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist der Erlass von Umsatzsteuern 1999 bis 2005 in Höhe von 22.780,22 €.
  - 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatte einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Er wechselte zum 1. Januar 1994 von der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 des Umsatzsteuergesetzes 1993) zur Regelbesteuerung und ab dem 1. Januar 1999 wieder zurück zur Durchschnittssatzbesteuerung. Dies führte aufgrund des Senatsurteils vom 16. Dezember 1993 V R 79/91 (BFHE 173, 265, BStBl II 1994, 339) zu Vorsteuerberichtigungen zugunsten des Klägers (1994 bis 1998) und zulasten des Klägers (1999 bis 2003).
  - 3 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat zur eingeschränkten Anwendung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) in BFHE 173, 265, BStBl II 1994, 339 eine Übergangsregelung im BMF-Schreiben vom 29. Dezember 1995 (BStBl I 1995, 831) erlassen und diese durch BMF-Schreiben vom 22. Februar 1996 (BStBl I 1996, 150) und vom 13. Februar 1997 IV C 3 -S 7316- 3/97 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1997, 372) ergänzt. Im BMF-Schreiben in DStR 1997, 372 wird das Absehen von einer Vorsteuerberichtigung zulasten des Unternehmers unter den Vorbehalt gestellt, dass der Unternehmer auf Grundlage der Übergangsregelung keinen Steuervorteil erlangt, indem Vorsteuerberichtigungsbeträge zu seinen Gunsten berücksichtigt bleiben und solche zu seinen Lasten erlassen werden. Es ist allerdings möglich, dass Unternehmer "in Fällen, in denen dies für sie insgesamt nachteilig ist, auf die Geltendmachung von Vorsteuererstattungen nach § 15a UStG (nachträglich) verzichten".
  - 4 In Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in den Umsatzsteuerfestsetzungen 1994, 1996 bis 1998 Vorsteuerberichtigungsbeträge gemäß § 15a des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) zugunsten des Klägers in Höhe von 4.091,77 DM, da dieser zum 1. Januar 1994 von der Durchschnittssatz- zur Regelbesteuerung gewechselt war. In den Umsatzsteuerfestsetzungen 1999 bis 2003 setzte das FA Vorsteuerberichtigungsbeträge in Höhe von 59.994 DM zulasten des Klägers an.
  - 5 Mit Schreiben vom 27. Februar 2004 berief sich der Kläger auf die Übergangsregelung des BMF und beantragte, ihm im Billigkeitswege gemäß § 227 der Abgabenordnung (AO) Umsatzsteuer in Höhe von 20.668,23 DM zu

erlassen. Dieser Betrag ergibt sich, wenn Vorsteuerberichtigungsbeträge zugunsten des Klägers aus den Kalenderjahren 1994, 1996 bis 1998 (in Höhe von 4.091,77 DM) mit den Vorsteuerberichtigungsbeträgen zulasten des Klägers aus den Kalenderjahren 1999 bis 2001 (24.760 DM) saldiert werden. Zudem beantragte er gemäß § 163 AO, in den Steuerfestsetzungen der Kalenderjahre 2002 bis 2003 (jeweils 3.562,68 €) sowie 2004 und 2005 die unter die Übergangsregelung des BMF fallenden Vorsteuerberichtigungsbeträge zu seinen Lasten nicht zu berücksichtigen.

- 6 Das FA lehnte den Erlass der Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und die anderweitige Steuerfestsetzung der Umsatzsteuer 2004 und 2005 ab.
- 7 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) legte den Klageantrag dahingehend aus, dass der Kläger den teilweisen Erlass der Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 1999 bis 2003 begehrt habe, und wies die Klage aus den in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2010, 991 mitgeteilten Gründen ab. Das BMF-Schreiben in DStR 1997, 372 knüpfte den Erlass zulasten des Klägers entstandener Vorsteuerberichtigungsbeträge an die Voraussetzung, dass auf Grundlage des Senatsurteils in BFHE 173, 265, BStBl II 1994, 339 keine Vorsteuerberichtigungsbeträge zugunsten des Klägers berücksichtigt worden seien. Sei diese Voraussetzung --wie im Streitfall-- nicht erfüllt, müsse der Kläger im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzungen auf die zu seinen Gunsten berücksichtigten Vorsteuerberichtigungsbeträge nachträglich verzichten. Dies habe er nach der vom FA vertretenen Auslegung der Übergangsregelung des BMF in DStR 1997, 372 nicht getan, sodass die Ablehnung des Erlassantrags rechtmäßig sei.
- 8 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts und schließt sich der Auffassung des Niedersächsischen FG im Urteil vom 20. November 2003 16 K 329/03 (nicht veröffentlicht --n.v.--) an. Er könne sich nach dieser Entscheidung auf die Übergangsregelung des BMF stützen und für die Kalenderjahre ab 1999 einen teilweisen Erlass der Umsatzsteuer beanspruchen, weil im Rahmen des Erlasses Vorsteuerberichtigungsbeträge zu seinen Gunsten mit solchen zu seinen Lasten saldiert werden dürften.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß,  
  
das FG-Urteil, den Ablehnungsbescheid und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuer der Kalenderjahre 1999 bis 2005 in Höhe des Differenzbetrags zwischen Vorsteuerberichtigungsbeträgen gemäß § 15a UStG von 48.646 DM aus den Kalenderjahren 1999 bis 2005 und Vorsteuerberichtigungsbeträgen in Höhe von 4.091,77 DM aus den Kalenderjahren 1994, 1996 bis 1998, mithin in Höhe von 44.554,23 DM (22.780,22 €) zu erlassen.
- 10 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Dem Erlass der zulasten des Klägers berücksichtigten Vorsteuerberichtigungsbeträge stehe entgegen, dass in der Umsatzsteuerfestsetzung 1994 auf Grundlage des Senatsurteils in BFHE 173, 265, BStBl II 1994, 339 Vorsteuerberichtigungsbeträge zugunsten des Klägers endgültig berücksichtigt worden seien und der Kläger auf diese nicht nachträglich verzichten könne.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist als unzulässig zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), soweit der Kläger beantragt, ihm auch für die Kalenderjahre 2004 und 2005 die Umsatzsteuerschulden teilweise zu erlassen. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO), soweit der Kläger den teilweisen Erlass der Umsatzsteuerschulden für die Kalenderjahre 1999 bis 2003 begehrt.
- 13 1. Der in der Revision gestellte Antrag, auch die Umsatzsteuerschulden für die Kalenderjahre 2004 und 2005 teilweise zu erlassen, geht über den vor dem FG gestellten Klageantrag hinaus und beinhaltet eine unzulässige Klageänderung gemäß § 123 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 67 Abs. 1 FGO. Eine Klageänderung i.S. des § 67 Abs. 1 FGO liegt vor, wenn der Kläger sein Erlassbegehren nach Ergehen der Einspruchsentscheidung um trennbare Bestandteile --im Streitfall um den Teilerlass der Umsatzsteuerschulden für die Kalenderjahre 2004 und 2005-- erweitert (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 227 AO Rz 118, 397).

- 14** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA den auf die Übergangsregelung des BMF gestützten Erlassantrag ermessensfehlerfrei abgelehnt hat.
- 15** a) Nach § 227 AO ist von der Finanzverwaltung bei Vorliegen persönlicher oder sachlicher Billigkeitsgründe eine Ermessensentscheidung zu treffen, die von den Finanzgerichten gemäß § 102 FGO nur eingeschränkt überprüfbar ist. Ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften, die unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) zur Selbstbindung der Verwaltung führen, sind bei der gerichtlichen Prüfung, ob die Finanzverwaltung ihre Ermessensentscheidung fehlerfrei, insbesondere willkürfrei getroffen hat, von den Finanzgerichten zu beachten (Senatsurteil vom 19. März 2009 V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92; BFH-Urteil vom 10. Juni 1992 I R 142/90, BFHE 168, 226, BStBl II 1992, 784).
- 16** b) Hat die Verwaltung in einer Verwaltungsvorschrift eine Übergangsregelung zu einer Entscheidung des BFH erlassen, so haben die Gerichte nur zu prüfen, ob sich die Behörden an die Regelung gehalten haben und ob die Regelung selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entspricht. Dabei ist für die Auslegung einer Verwaltungsvorschrift nicht maßgeblich, wie die Finanzgerichte eine solche Verwaltungsanweisung verstehen, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte. Das FG und der BFH dürfen daher --wie der Senat schon zu der hier maßgeblichen Übergangsregelung des BMF entschieden hat-- Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur prüfen, ob die Auslegung der Verwaltungsvorschrift durch die Behörde "möglich" ist (vgl. Senatsurteil vom 13. Januar 2005 V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460; zur Auslegung der hier streitigen Verwaltungsvorschriften vgl. die Senatsentscheidungen vom 24. November 2005 V R 37/04, BFHE 211, 411, BStBl II 2006, 466; vom 28. Januar 2009 V B 150/07, BFH/NV 2009, 973). Im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung von Ermessensentscheidungen der Verwaltung dürfen Verwaltungsanweisungen nicht auf ähnliche, aber von der Anweisung nicht erfasste Sachverhalte angewendet werden (BFH-Urteil in BFHE 168, 226, BStBl II 1992, 784).
- 17** c) Die vom FA vertretene Auslegung der Übergangsregelung ist "möglich" und daher für die Gerichte bindend.
- 18** aa) Die Beteiligten gehen zutreffend davon aus, dass nach dem Senatsurteil in BFHE 173, 265, BStBl II 1994, 339 der Wechsel von der Regel- zur Durchschnittssatzbesteuerung und umgekehrt in den Kalenderjahren 1994 bis 2003 beim Kläger jeweils zu einer "Änderung der Verhältnisse" i.S. des § 15a UStG führte. Es wurden in den Umsatzsteuerfestsetzungen 1994, 1996 bis 1998 daher zutreffend Vorsteuerberichtigungsbeträge zugunsten des Klägers berücksichtigt, als dieser zum 1. Januar 1994 von der Durchschnittssatz- zur Regelbesteuerung gewechselt ist. Mit dem Wechsel von der Regel- zurück zur Durchschnittssatzbesteuerung ab dem 1. Januar 1999 unterlagen die während der Regelbesteuerung bezogenen Eingangsleistungen innerhalb des Berichtigungszeitraums wiederum der Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG. Zu Recht hat daher das FA in den Umsatzsteuerfestsetzungen 1999 bis 2003 Vorsteuerberichtigungsbeträge zulasten des Klägers berücksichtigt. Über die Höhe der zugunsten und zulasten des Klägers berücksichtigten Vorsteuerberichtigungsbeträge besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.
- 19** bb) Das BMF hat zum Senatsurteil in BFHE 173, 265, BStBl II 1994, 339 im BMF-Schreiben in BStBl I 1995, 831 eine Übergangsregelung erlassen und diese in den BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 150 und in DStR 1997, 372 ergänzt.
- 20** Nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 1995, 831 kann der Unternehmer beim Übergang von der Regel- zur Durchschnittssatzbesteuerung beantragen, dass er für in Anspruch genommene Vorsteuern aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die vor dem 31. Dezember 1995 erstmals verwendet wurden, beim Wechsel der Besteuerungsform nicht zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG zu seinen Ungunsten herangezogen wird (vgl. Beispiele 4 und 5 in Abs. 3 des BMF-Schreibens in BStBl I 1995, 831).
- 21** Das BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 150 erweitert diese Regelung. Eine Vorsteuerberichtigung zulasten des Unternehmers kann trotz Wechsels der Besteuerungsform auch bei Investitionen unterbleiben, die vor dem 1. Januar 1996 begonnen und vor dem 1. Januar 1997 abgeschlossen wurden. Außerdem kann nach dem BMF-Schreiben der Unternehmer eine Vorsteuerberichtigung zu seinen Gunsten unabhängig von der Übergangsregelung beanspruchen.
- 22** Im BMF-Schreiben in DStR 1997, 372 wird das Absehen von einer Vorsteuerberichtigung zulasten des Unternehmers für die begünstigten Wirtschaftsgüter und Investitionen unter den Vorbehalt gestellt, dass der Unternehmer auf Grundlage der Übergangsregelung keinen Steuervorteil erlangt, indem Vorsteuerberichtigungsbeträge zu seinen Gunsten berücksichtigt bleiben und solche zu seinen Lasten erlassen werden. Es sei allerdings möglich, dass Unternehmer "in Fällen, in denen dies für sie insgesamt nachteilig ist, auf die Geltendmachung von Vorsteuererstattungen nach § 15a UStG (nachträglich) verzichten. In diesem Fall wird die Finanzverwaltung --falls

die Voraussetzungen des o.a. BMF-Schreibens vom 22. Februar 1996 vorliegen-- auf Vorsteuernachforderungen nach § 15a UStG verzichten".

- 23** cc) Es ist im Streitfall allein entscheidend, ob sich das FA auf eine vertretbare Auslegung der Übergangsregelung stützt. Dies ist der Fall. Das FA versteht die Regelung im BMF-Schreiben in DStR 1997, 372 in der Weise, dass der "nachträgliche Verzicht" auf Vorsteuerberichtigungsbeträge, die zugunsten des Klägers in dessen Umsatzsteuerfestsetzungen berücksichtigt worden sind, im Wege einer Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung des jeweiligen Kalenderjahres durchzuführen ist. Verfahrensrechtlich hätte der Kläger dem nachkommen können, wenn er innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist der Kalenderjahre 1994, 1996 bis 1998 entsprechende Anträge gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, Halbsatz 1 AO gestellt und nachträglich auf die zu seinen Gunsten rechtmäßig berücksichtigten Vorsteuerberichtigungsbeträge verzichtet hätte. Denn ein Änderungsantrag zuungunsten des Steuerpflichtigen ist --innerhalb der Festsetzungsfrist-- jederzeit zulässig (vgl. Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 10. Aufl., § 172 Rz 40; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 172 AO Rz 27).
- 24** dd) Der Senat teilt nicht die Auffassung des Niedersächsischen FG im Urteil vom 23. November 2003 16 K 329/03 (n.v.), nach der zugunsten (z.B. im Streitfall Vorsteuerberichtigungsbeträge aus den Jahren 1994, 1996 bis 1998) und zulasten (z.B. im Streitfall Vorsteuerberichtigungsbeträge der Jahre 1999 bis 2003) des Unternehmers angefallene Vorsteuerberichtigungsbeträge im Rahmen der Billigkeitsentscheidung --unabhängig von einer Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzungen der Jahre, in denen die Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers erfolgt-- saldiert werden können, da das Gericht damit die Übergangsregelung auf einen ähnlichen Sachverhalt anwendet, der vom Wortlaut der Übergangsregelung nicht erfasst wird. Abgesehen davon übersieht das FG, dass Bezugspunkt eines Erlasses gemäß § 227 AO nur die volle Umsatzsteuerschuld eines Kalenderjahres oder ein Teilbetrag davon sein kann. Zwar kann die Höhe des zu erlassenden Steuerbetrags durch die Höhe einer Besteuerungsgrundlage im Bescheid --hier die Höhe bestimmter Vorsteuerberichtigungsbeträge zulasten des Unternehmers-- konkretisiert werden. Die "Saldierungslösung" scheidet jedoch daran, dass die Vorsteuerbeträge, auf die nach der Übergangsregelung nachträglich verzichtet werden soll (hier die zugunsten des Klägers in den Kalenderjahren 1994, 1996 bis 1998 berücksichtigten Beträge), mit den zu erlassenden Steuerbeträgen anderer Kalenderjahre (hier 1999 bis 2003) nicht beliebig verrechnet werden können.
- 25** d) Danach hat das FA den Erlassantrag des Klägers ohne Ermessensfehler abgelehnt. Denn der Kläger erfüllte nach den Feststellungen des FG nicht die in der Übergangsregelung aufgestellte Voraussetzung, dass in den Umsatzsteuerfestsetzungen der Kalenderjahre 1994, 1996 bis 1998 wegen des Wechsels von der Durchschnittssatz- zur Regelbesteuerung keine Vorsteuerberichtigungsbeträge zu seinen Gunsten berücksichtigt worden sind.

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