Urteil vom 05. Mai 2011, V R 45/09

Umfang der Änderungsbefugnis nach § 174 Abs. 4 AO - Maßgeblicher Sachverhalt bei Übertragung von zwei Teileigentumsrechten - Geschäftsveräußerung im Ganzen - Notwendigkeit eines Verböserungshinweises - Verwirkung - Berichtigung des Vorsteuerabzugs

BFH V. Senat

AO § 174 Abs 4, UStG § 15a, UStG § 27 Abs 8, UStG § 1 Abs 1a

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 15. September 2009, Az: 7 K 3062/06 B

Leitsätze

NV: Die Übertragung von zwei Teileigentumsrechten durch einen Veräußerer und einen Rechtsakt auf einen Erwerber ist ein einheitlicher Sachverhalt i.S. von § 174 Abs. 4 AO .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, erwarb mit Vertrag vom 19. März 1993 ein bebautes Grundstück zum Preis von 14.423.089 DM. Auf dem Grundstück befand sich ein 1914 fertig gestelltes Geschäftshaus, das unter Denkmalschutz stand. Bis zum Erwerb durch die Klägerin wurde das Gebäude durch den Verkäufer vermietet. Der Verkäufer räumte das Gebäude nach Abschluss des Kaufvertrags und beendete die Mietverhältnisse. Die Klägerin modernisierte in den Jahren 1993 bis 1995 das Objekt mit einem Aufwand von ca. 5,5 Mio. DM grundlegend und erweiterte dabei die Nutzfläche. Sie behandelte die Bauaufwendungen als nachträgliche Herstellungskosten und machte hinsichtlich dieser Kosten den Vorsteuerabzug im Rahmen ihrer Umsatzsteuererklärungen 1993 bis 1995 geltend.

2 Während der Umbauphase wurde das Objekt zur Vermietung angeboten. Die Vermietungsbemühungen blieben mit Ausnahme einer vorübergehenden Vermietung des dritten Obergeschosses für Filmaufnahmen ohne Erfolg. Am 20. Dezember 1996 teilte die Klägerin das Objekt in Teileigentumsrechte auf.

3 Am 30. Dezember 1996 schloss die Klägerin mit der A (einer Bank) einen Kaufvertrag über die Teileigentumsrechte Nr. 4 (zweites Obergeschoss) und Nr. 5 (drittes Obergeschoss) zum Preis von 6,2 Mio. DM, ohne dass dabei Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde. Nach § 5 Abs. 1 des Kaufvertrags sollten Lasten und Nutzen des Objekts mit Wirkung zum 30. Dezember 1996, nicht aber vor vollständiger Hinterlegung des Kaufpreises auf dem Notaranderkonto übergehen. Noch am 30. Dezember 1996 überwies die A den Kaufpreis durch telegrafische Überweisung auf das Notaranderkonto.

4 Am 15. Mai 1998 reichte die Klägerin ihre Umsatzsteuererklärungen für das Streitjahr 1996 sowie für 1997 beim Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Steuerpflichtige Umsätze aus der Veräußerung der Teileigentumsrechte oder Berichtigungsbeträge nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) erklärte sie nicht. Am 23. Oktober 1998 erließ das FA Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen und mit denen das FA den Erklärungen im Wesentlichen folgte.

5 Im Rahmen einer Außenprüfung zur Umsatzsteuer 1996 bis 1998 bat der Prüfer, Belege über den Zeitpunkt der Hinterlegung des Grundstückskaufpreises durch die A vorzulegen. Die Klägerin teilte hierzu mit, dass der Kaufpreis noch am 30. Dezember 1996 hinterlegt worden sei, legte aber keine Kontoauszüge oder Abrechnungen des Notars vor.

6 Im Anschluss an die Außenprüfung ging das FA davon aus, dass die Veräußerung der Teileigentumsrechte Nr. 4 und Nr. 5 nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sei und dementsprechend die auf das Teileigentum Nr. 5 entfallende Vorsteuer in Höhe von 11.505 DM pro Jahr ab dem Veranlagungszeitraum 1997 zu berichtigen sei. Weitere Berichtigungen ergaben sich für das Kellergeschoss (2.223 DM) und das Teileigentum Nr. 2 (3.987 DM).

Dementsprechend setzte das FA durch Bescheid vom 8. Oktober 2004 die Umsatzsteuer 1997 auf ./. 8.872,45 € fest, wobei es entsprechend der Außenprüfung einen Berichtigungsbetrag gemäß § 15a UStG in Höhe von insgesamt 17.714 DM berücksichtigte. Einen Berichtigungsbetrag in gleicher Höhe legte es dem geänderten Umsatzsteuerbescheid 1998 zugrunde. Weiter hob das FA am 8. Oktober 2004 den Vorbehalt der Nachprüfung zur Umsatzsteuer 1996 auf.

7 Gegen die Bescheide für 1997 und 1998 legte die Klägerin am 21. Oktober 2004 Einspruch ein und machte geltend, das FA sei zu Unrecht von einer Vorsteuerberichtigung ausgegangen, da die Veräußerung der Teileigentumsrechte eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG sei.

8 Während des Einspruchsverfahrens wies das FA mit Schreiben vom 16. Februar 2005 und 4. Mai 2005 darauf hin, dass es beabsichtige, die Umsatzsteuer über die bisherige Festsetzung hinaus zu erhöhen, da nach einer Gesetzesänderung auch für das Teileigentum Nr. 4 eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen sei. Zudem sei die Berichtigung für beide Teileigentumsrechte nicht verteilt auf mehrere Jahre, sondern in einem Betrag in 1997 in Höhe von 224.044 DM vorzunehmen. Dementsprechend setzte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 23. August 2005 die Umsatzsteuer 1997 auf 96.622,41 € herauf. Dem Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 half das FA ab.

9 Gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 erhob die Klägerin Klage, mit der sie geltend machte, der Lastenwechsel und damit der Übergang der Verfügungsmacht an den Teileigentumsrechten Nr. 4 und Nr. 5 sei bereits am 30. Dezember 1996 erfolgt, so dass allenfalls eine Korrektur für 1996 in Betracht komme. Sie verwies auf eine Aufstellung des Notars, nach der die Zahlung der A in Höhe von 6,2 Mio. DM am 30. Dezember 1996 eingegangen sei und die der Notar der Klägerin am 8. November 2005 übermittelt hatte. Daraufhin setzte das FA am 25. November 2005 die Umsatzsteuer 1997 antragsgemäß auf ./. 17.929,47 € herab. Der Rechtsstreit wurde in der Hauptsache für erledigt erklärt.

10 Ebenfalls am 25. November 2005 erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 1996, in dem es von einer Vorsteuerberichtigung in Höhe von 224.044 DM ausging und die Umsatzsteuer auf 89.587,54 € festsetzte. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 teilweise statt. Das FA sei nach § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) nur berechtigt gewesen, den Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 8. Oktober 2004 in der Weise zu ändern, dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG wegen der Veräußerung des Teileigentums Nr. 5 in Höhe von 110.256 DM vorzunehmen sei. Hinsichtlich des auf das Teileigentum Nr. 4 entfallenden Betrags von 113.788 DM scheitere die Änderungsbefugnis am Eintritt der Festsetzungsverjährung.

12 Maßgeblich sei § 15a UStG 1999 i.d.F. des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 --StÄndG 2001-- (BGBl I 2001, 3794) i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 --StÄndG 2003-- (BGBl I 2003, 2645) und somit die ab 1. Januar 2002 geltende Gesetzesfassung. Es lägen unstreitig nachträgliche Herstellungskosten vor. Die Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse ergebe sich daraus, dass die Klägerin beim Umbau eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung beabsichtigt, dann aber Teileigentumsrechte steuerfrei veräußert habe. Eine § 15a UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003 ausschließende Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG liege nicht vor, da der Erwerber nicht die von der Klägerin beabsichtigte Vermietungstätigkeit fortgesetzt, sondern die erworbenen Gebäudeteile eigenbetrieblich genutzt habe. Aufgrund der Veräußerung sei die Berichtigung bereits im Jahr der Veräußerung für den gesamten Korrekturzeitraum des § 15a UStG vorzunehmen.

13 Weiter sei das FA auch teilweise zur Korrektur nach § 174 AO berechtigt gewesen. Das FA habe einen bestimmten Sachverhalt irrig beurteilt, da es bei Erlass des Umsatzsteuerbescheids 1997 vom 8. Oktober 2004 und der verbösernden Einspruchsentscheidung zur Umsatzsteuer 1997 vom 23. August 2005 davon ausgegangen sei, dass Nutzen und Lasten für die Teileigentumsrechte Nr. 4 und Nr. 5 erst 1997 auf die A übergegangen seien. Der Lastenwechsel und damit auch die umsatzsteuerrechtlich maßgebliche Übertragung der Teileigentumsrechte seien aber bereits am 30. Dezember 1996 erfolgt. Die Fehlbeurteilung des FA habe sich in der Weise ausgewirkt, dass das FA zunächst mit den Umsatzsteuerbescheiden 1997 und 1998 vom 8. Oktober 2004 die auf das Teileigentum Nr. 5 entfallende Vorsteuer zeitanteilig berichtigt und erst später mit der Einspruchsentscheidung zur Umsatzsteuer 1997 vom 23. August 2005 die gesamte auf die Teileigentumsrechte Nr. 4 und Nr. 5 entfallende Vorsteuer berichtigt habe. Es stehe fest, dass das FA nicht vorsätzlich einen falschen Umsatzsteuerbescheid 1997 erlassen habe.

14 Die aufgrund der irrigen Beurteilung durch das FA ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1997 und 1998 vom 8.

Oktober 2004 sowie die Einspruchsentscheidung zur Umsatzsteuer 1997 vom 23. August 2005 seien durch die den Anträgen der Klägerin entsprechenden Abhilfebescheide vom 23. August 2005 zur Umsatzsteuer 1998 und vom 25. November 2005 zur Umsatzsteuer 1997 geändert worden. Daher habe das FA durch den Bescheid vom 25. November 2005 die für das Streitjahr 1996 bestehende Umsatzsteuerfestsetzung grundsätzlich ändern können, um die richtigen steuerlichen Folgerungen zu ziehen. Diese hätten darin bestanden, den mit der Einspruchsentscheidung zur Umsatzsteuer 1997 betragsmäßig zutreffend ermittelten Berichtigungsbetrag gemäß § 15a UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003 im zutreffenden Veranlagungszeitraum 1996 zu erfassen.

15 Später aufgehobener Steuerbescheid i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 4 AO seien hinsichtlich des Teileigentums Nr. 5 die Umsatzsteuerbescheide 1997 und 1998 vom 8. Oktober 2004. Diese seien vor Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Umsatzsteuer 1996 am 11. November 2004 ergangen. Die Festsetzungsfrist für 1996 sei nach § 171 Abs. 4 AO mit Unanfechtbarkeit des aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Umsatzsteuerbescheids für 1996 --der für 1996 erfolgten Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung durch den Bescheid vom 8. Oktober 2004-- und damit erst am 11. November 2004 abgelaufen. Weiter sei für die Klägerin vor Ablauf der Festsetzungsfrist zur Umsatzsteuer 1996 erkennbar gewesen, dass das FA hinsichtlich der Veräußerung des Teileigentums Nr. 5 durch Ansatz von Berichtigungsbeträgen in den Jahren ab 1997 zu Lasten einer Berichtigung im Jahre 1996 abgesehen habe.

16 Das FA sei aber aufgrund Festsetzungsverjährung gehindert gewesen, den Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 8. Oktober 2004 hinsichtlich des auf das Teileigentumsrecht Nr. 4 entfallenden Berichtigungsbetrags von 113.788 DM zu ändern. Aufgrund des Eintritts der Festsetzungsverjährung am 11. November 2004 komme es auf § 174 Abs. 4 Satz 4 AO an. Der maßgebliche später aufgehobene Steuerbescheid sei hinsichtlich des Teileigentums Nr. 4 die Einspruchsentscheidung zur Umsatzsteuer 1997 vom 23. August 2005. Zu diesem Zeitpunkt sei die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1996 bereits abgelaufen gewesen. Der Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 8. Oktober 2004 habe aus der Veräußerung des Teileigentums Nr. 4 noch keine für die Klägerin nachteiligen Konsequenzen gezogen, da der Außenprüfer davon ausgegangen sei, dass erst nach einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendung eine Berichtigung gemäß § 15a UStG erfolgen könne. Davon sei das FA erst mit Schreiben vom 16. Februar 2005 abgerückt. Erstmals mit der Einspruchsentscheidung zur Umsatzsteuer 1997 vom 23. August 2005 habe es die auf das Teileigentum Nr. 4 entfallende Vorsteuer in Höhe von 113.788 DM berichtigt. Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO lägen nicht vor. Zwar sei für die Klägerin nach Bekanntgabe des Bescheids erkennbar gewesen, dass das FA rechtsirrig von einer Grundstückslieferung im Jahre 1997 ausgegangen sei, jedoch hätte das FA im Oktober 2004 selbst bei Entdecken dieses Rechtsfehlers den Berichtigungsbetrag nach § 15a UStG nicht in 1996 angesetzt, da es seinerzeit davon ausgegangen sei, dass § 15a UStG auf das Teileigentum Nr. 4 nicht anwendbar sei. Aufgrund der zeitgleich ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1997 und 1998 und der Außenprüfungsberichte habe die Klägerin im Oktober 2004 davon ausgehen können, dass die Berichtigung für das Teileigentum Nr. 4 nicht deshalb unberücksichtigt geblieben sei, weil diese Berichtigung in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, sondern weil das FA der Veräußerung des Teileigentums Nr. 4 keine rechtliche Bedeutung für die Vorsteuerberichtigung beigemessen habe. Von dieser Rechtsansicht sei das FA erkennbar erst mit den Schreiben vom 16. Februar 2005 und 4. Mai 2005 abgerückt. Dass die Klägerin zu diesen Zeitpunkten den Fehler der zutreffenden zeitlichen Zuordnung erkennen konnte, sei unerheblich, da die Festsetzungsfrist bereits am 11. November 2004 abgelaufen sei.

17 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2010, 180 veröffentlicht.

18 Gegen das Urteil des FG haben die Klägerin und das FA Revision eingelegt. Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts. Es liege eine Geschäftsveräußerung vor. Das FA sei nicht zur Änderung nach § 174 AO befugt gewesen, da es nicht einen Sachverhalt irrig beurteilt, sondern lediglich nicht zur Kenntnis genommen habe. Eine irrige Beurteilung setze einen Fehler bei der Anwendung des materiellen Rechts voraus. Die Berichtigungsbefugnis sei verwirkt. Der Betriebsprüfer habe die "Geschäftsvorfälle ... in das Jahr 1997 aus sachfremden Erwägungen verschoben". Der Umsatzsteuerkorrekturbetrag sei "wider besseren Wissens ... auf den Zeitraum 1997 projiziert" worden.

19 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat und den Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 25. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2006 insgesamt aufzuheben.

20 Das FA beantragt,

das Urteil des FG im Umfang der Klagestattgabe aufzuheben und die Klage auch insoweit abzuweisen.

21 Auch das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts. Für die Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 4 AO komme es auf den Ausgangsbescheid und nicht auf die Einspruchsentscheidung an. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift ebenso wie aus der Funktion des Einspruchsverfahrens. Die Veräußerung der beiden Teileigentumsrechte sei als einheitlicher Sachverhalt anzusehen. Der Irrtum des FA habe sich auf beide Teileigentumsrechte bezogen.

Entscheidungsgründe

22 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des FA ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils, soweit es der Klage stattgegeben hat, und zur Klageabweisung in diesem Umfang (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Wie das FG zu Recht entschieden hat, liegt eine steuerfreie Veräußerung vor, die im Streitjahr 1996 zu einer Berichtigung nach § 15a UStG führte. Entgegen dem FG-Urteil war das FA nach § 174 Abs. 4 AO nicht nur hinsichtlich des Teileigentums Nr. 5, sondern vollumfänglich korrekturbefugt.

23 1. Im Streitfall richtet sich die Vorsteuerberichtigung nicht nach § 15a UStG 1993, sondern nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003.

24 a) Die Vorsteuerberichtigung bestimmt sich im Streitfall materiell-rechtlich nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003, der folgenden Wortlaut hat: "Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen."

25 b) Nach § 27 Abs. 8 UStG 1999 ist "§ 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ... auch für Zeiträume vor dem 1. Januar 2002 anzuwenden, wenn der Unternehmer den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezuges auf Grund der von ihm erklärten Verwendungsabsicht in Anspruch genommen hat und die Nutzung ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung mit den für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen nicht übereinstimmt". Die durch § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003 angeordnete Rückwirkung ist verfassungsgemäß. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf seine Urteile vom 7. Juli 2005 V R 32/04 (BFHE 211, 74, BStBl II 2005, 907, unter II.2.b) und vom 24. September 2009 V R 6/08 (BFHE 227, 506, BStBl II 2010, 315, unter II.2.b).

26 2. Die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 und Abs. 6a UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 liegen vor.

27 a) Die Übertragung der nach Aufteilung des einheitlichen Wirtschaftsguts entstandenen beiden selbständigen Teileigentumsrechte von der Klägerin auf die A führte zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse.

28 aa) Die Übertragung, die nach den Feststellungen des FG im Streitjahr 1996 erfolgte, war mangels Verzichts (§ 9 UStG) nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes i.V.m. § 1 Abs. 6 des Wohnungseigentumsgesetzes steuerfrei. Demgegenüber hatte die Klägerin bei Bezug der für den Umbau verwendeten Leistungen beabsichtigt, das Gebäude unter Verzicht (§ 9 UStG) auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG steuerpflichtig zu vermieten. Die für den Umbau bezogenen Leistungen sind nachträgliche Herstellungskosten, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist.

29 bb) Die Änderung der Verhältnisse ist auch im Streitjahr 1996 zu erfassen. § 15a UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003 stellt nur auf eine Änderung der Verhältnisse im Vergleich zur Verwendungsabsicht bei Leistungsbezug und damit Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ab. Anders als nach § 15a UStG spielt es keine Rolle, ob es vor der Änderung der Verhältnisse bereits zu einer tatsächlichen Verwendung gekommen ist.

30 b) Die Berichtigung konnte nicht aufgrund einer Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG 1999 nach § 15a Abs. 6a UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 unterbleiben.

31 Wie das FG zu Recht entschieden hat und zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren nunmehr auch unstreitig ist, liegt im Streitfall keine Geschäftsveräußerung vor, da die Klägerin beabsichtigte, die übertragenen Grundstücksteile zu vermieten, während die A diese für Zwecke einer Eigennutzung (als Bank) erwarb. Dementsprechend steht fest, dass die durch die Klägerin beabsichtigte Vermietungstätigkeit nicht durch die A fortgesetzt werden sollte.

32 3. Wie das FG weiter zu Recht entschieden hat, war das FA berechtigt, im Umsatzsteuerbescheid für 1996 vom 25. November 2005 sowohl die Änderung der Verhältnisse hinsichtlich des Teileigentums Nr. 5 als auch --entgegen dem FG-Urteil-- hinsichtlich des Teileigentums Nr. 4 zu erfassen.

33 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. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies nur unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO.

34 b) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO vor.

35 aa) Irrig ist die Beurteilung eines Sachverhalts nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wenn sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist. "Bestimmter" Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist dabei der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der bestimmte Sachverhalt ist nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Unerheblich ist, ob der für die rechtsirrige Beurteilung maßgebliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen liegt (BFH-Urteile vom 14. März 2006 I R 8/05, BFHE 212, 517, BStBl II 2007, 602, unter II.1.; vom 14. Januar 2010 IV R 33/07, BFHE 228, 122, BStBl II 2010, 586, m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung). Im Hinblick auf diese Rechtsprechung beruft sich die Klägerin ohne Erfolg auf die insbesondere nach wie vor von Groll (in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 174 AO Rz 237) vertretene Differenzierung zwischen Tatsachen- und Rechtsfehlern.

36 bb) Sachverhalt i.S. von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO und damit der nach der BFH-Rechtsprechung maßgebliche "Lebensvorgang", an den § 15a Abs. 1 UStG steuerliche Folgen knüpft, ist im Streitfall die mangels Geschäftsveräußerung (s. oben II.2.b) steuerbare und gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Veräußerung in 1996, die aufgrund der vorherigen Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung zu einer Änderung der Verhältnisse führte.

37 cc) Das FA ging hinsichtlich dieses Sachverhalts nach den für den Senat bindenden und nicht mit begründeten Revisionsrügen angegriffenen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) irrig davon aus, dass er erst 1997 zu der von § 15a UStG vorausgesetzten Änderung der Verhältnisse geführt habe, weil die Klägerin ihre Behauptung des Eingangs des Kaufpreises noch im Jahr 1996 trotz Aufforderung nicht belegt hatte. Demgegenüber lagen die Voraussetzungen dieser Vorschrift nach § 15a UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003 bereits im Streitjahr 1996 vor (s. oben II.2.a bb).

38 dd) Der aufgrund der irrigen Beurteilung ergangene Umsatzsteuerbescheid 1997 wurde auch aufgrund eines Rechtsbehelfs der Klägerin aufgehoben. Gegenstand dieses Rechtsbehelfs war der Sachverhalt, der zur Vorsteuerberichtigung aufgrund der Veräußerungen der Teileigentumsrechte Nr. 4 und Nr. 5 führte.

39 c) Weiter ist nach § 174 Abs. 4 Satz 3 und 4 AO unerheblich, dass im Zeitpunkt des Erlasses des Umsatzsteuerbescheids 1996 vom 25. November 2005 bereits die Festsetzungsfrist für das Streitjahr 1996 abgelaufen war.

40 aa) Im Zeitpunkt des Erlasses des Umsatzsteuerbescheids 1996 am 25. November 2005 war zwar für 1996 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Denn die Festsetzungsfrist begann nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs 1998, da die Klägerin ihre Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr 1996 beim FA am 15. Mai 1998 eingereicht hatte und endete aufgrund der in 2002 begonnenen Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 AO erst mit der Unanfechtbarkeit des aufgrund der Außenprüfung für das Streitjahr 1996 erlassenen

Umsatzsteuerbescheides und damit aufgrund der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung für den Umsatzsteuerbescheid 1996 durch den Bescheid vom 8. Oktober 2004 am 11. November 2004.

41 bb) Nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO war der Ablauf der Festsetzungsfrist jedoch unbeachtlich, da das FA die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach der Aufhebung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen hat. Denn im Streitfall wurde der geänderte Umsatzsteuerbescheid 1996 am 25. November 2005 und damit bereits an dem Tag erlassen, an dem das FA den fehlerhaften Umsatzsteuerbescheid 1997 aufhob.

42 cc) Auch § 174 Abs. 4 Satz 4 AO steht der Änderung nicht entgegen, da es im Streitfall auf diese Vorschrift nicht ankommt. Denn der später am 25. November 2005 aufgehobene Umsatzsteuerbescheid für 1997 erging am 8. Oktober 2004 und damit an dem Tag, an dem das FA aufgrund der Außenprüfung den Vorbehalt der Nachprüfung für den Umsatzsteuerbescheid 1996 aufhob. Zu diesem Zeitpunkt war die Festsetzungsfrist für 1996 nach § 171 Abs. 4 AO noch nicht abgelaufen.

43 Zu Unrecht stellt das FG hinsichtlich des Teileigentums Nr. 4 auf den erst späteren Erlass der Einspruchsentscheidung vom 23. August 2005 ab. Denn bei Anwendung von § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ist allein entscheidend, ob "der Sachverhalt" (i.S. von Abs. 4 Satz 1 dieser Vorschrift) in dem später aufgehobenen Steuerbescheid bereits vor Eintritt der Festsetzungsverjährung berücksichtigt worden ist. Entgegen der Auffassung des FG ist im Streitfall die Übertragung der beiden Teileigentumsrechte aufgrund der Übertragung durch einen Veräußerer und durch einen Rechtsakt auf einen Erwerber ein einheitlicher Sachverhalt i.S. von § 174 Abs. 4 AO, der als solches bereits Gegenstand des am 8. Oktober 2004 ergangenen Umsatzsteuerbescheids 1997 war. Dass das FA diesen Bescheid durch die Einspruchsentscheidung geändert hat, ist unerheblich.

44 War daher die Festsetzungsfrist gemäß § 174 Abs. 4 Satz 4 AO noch nicht abgelaufen, kommt es im Streitfall auf die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO und das zu dieser Vorschrift ergangene BFH-Urteil in BFHE 228, 122, BStBl II 2010, 586, auf das sich die Klägerin stützt, nicht an.

45 d) Liegen somit die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO vor, war das FA nicht nur berechtigt, den zunächst durch den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 8. Oktober 2004 für das Teileigentum Nr. 5 zeitanteilig ermittelten Berichtigungsbetrag im Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 25. November 2005 zu erfassen, sondern konnte weitergehend sowohl den gesamten Berichtigungszeitraum als auch die sich für das Teileigentum Nr. 4 ergebenden Folgen in diesem Bescheid berücksichtigen.

46 Die Änderungsbefugnis nach § 174 Abs. 4 AO gestattet es dem FA "aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen" zu ziehen. Eine (Folge-)Änderung nach § 174 Abs. 4 AO setzt weder voraus, dass mit der (Ausgangs-)Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen dessen Antrag entsprochen wurde, noch dass die Auswirkungen der Änderung zugunsten und der Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen einander aufheben. Ein Verböserungshinweis ist auch dann nicht erforderlich, wenn die Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen im Ergebnis zu einer steuerlichen Mehrbelastung durch die Folgeänderung führt (BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, Leitsatz). Das FA konnte daher für diesen Sachverhalt, der wie unter II.2.a aa ausgeführt, die Veräußerung der beiden Teileigentumsrechte umfasste, die nach § 15a UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2001 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003 richtigen steuerlichen Folgen ziehen und die diese betreffende Vorsteuer für den gesamten noch offenen Berichtigungszeitraum berichtigen.

47 e) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat das FA seine Änderungsbefugnis nicht verwirkt.

48 Verwirkung setzt ein bestimmtes Verhalten der Finanzbehörde voraus, aufgrund dessen der Steuerpflichtige bei objektiver Betrachtung annehmen darf, dass die Behörde den Anspruch nicht oder nicht mehr geltend macht, wofür es auf ein Zeit- und ein Umstandsmoment ankommt. Während für das Zeitmoment bereits eine längere Untätigkeit des Anspruchsberechtigten genügen kann, setzt das Umstandsmoment ein bestimmtes Verhalten des Anspruchsberechtigten und einen hierdurch ausgelösten Vertrauenstatbestand beim Verpflichteten voraus (BFH-Urteil vom 7. Juli 2004 X R 24/03, BFHE 206, 292, BStBl II 2004, 975, unter II.B.5.).

49 Vorliegend fehlt es --wie das FG zu Recht entschieden hat-- sowohl an einer längeren Untätigkeit des FA als auch an einem Vertrauenstatbestand auf Seiten der Klägerin. Insbesondere reicht die fehlerhafte Beurteilung des Sachverhalts durch Unterbleiben einer weiter gehenden Sachaufklärung im Rahmen der Außenprüfung nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht aus. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO)

kann nicht davon ausgegangen werden, dass das FA "wider besseren Wissens die zeitliche Dimension des Sachverhaltssegments ... eigenmächtig vom Kalenderjahr 1996 auf das Jahr 1997 ... projiziert" habe.

50 f) Schließlich steht der Änderung nach § 174 AO entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht entgegen, dass für das Streitjahr bereits ein gerichtliches Urteil ergangen ist (vgl. hierzu Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 10. November 2010 1 K 1914/08, EFG 2011, 689). Denn im Streitfall ist vor dem mit der Revision angefochtenen FG-Urteil kein Urteil für das Streitjahr, sondern nur für das Folgejahr ergangen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de