

## Urteil vom 21. Januar 2015, XI R 12/14

### Beendigung des Einspruchsverfahrens durch Zustimmung des Finanzamts zu einer Steueranmeldung - Zurückverweisung an das FG

BFH XI. Senat

UStG § 18 Abs 3, AO § 150 Abs 1 S 3, AO § 167, AO § 168 S 1, AO § 168 S 2, AO § 367 Abs 2 S 2, AO § 367 Abs 2 S 3, FGO § 127, AO § 367 Abs 1 S 1, UStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 15. Januar 2014, Az: 5 K 3930/10 U

### Leitsätze

NV: Entspricht das FA dem Einspruchsbegehren des Einspruchsführers dadurch, dass es einer im Laufe des Einspruchsverfahrens eingereichten Steueranmeldung des Einspruchsführers mit entsprechendem Inhalt zustimmt, wird das Einspruchsverfahren beendet. Eine Fortsetzung des Einspruchsverfahrens durch Erlass einer verbösernden Einspruchsentscheidung ist dann unzulässig .

### Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16. Januar 2014 5 K 3930/10 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

- 1** I. Die Beteiligten streiten darüber, ob eine Lieferung von 15.000 Mobiltelefonen im Jahr 2008 (Streitjahr) als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Organträgerin der O-GmbH (Organgesellschaft). Eine im Vereinigten Königreich (UK) registrierte X Ltd. bestellte am 30. Mai 2008 20.000 Mobiltelefone bei der im Inland (A-Stadt) ansässigen O-GmbH. Die X Ltd. trat unter ihrer britischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf. Zwischen der O-GmbH und X Ltd. wurde die Lieferbedingung "EXW" (d.h. "Ex Works"/"ab Werk") A-Stadt vereinbart.
- 3** Die O-GmbH erteilte der X Ltd. am 12. Juni 2008 eine Rechnung über die Lieferung der 20.000 Mobiltelefone, in der sie keine (deutsche oder britische) Umsatzsteuer auswies. Die Rechnung enthielt folgenden Hinweis: "VAT Nummer GB ... EU Ausfuhrlieferungen sind nach § 4 (1b) UStG steuerfrei ...". Die Rechnung wurde am selben Tag bezahlt.
- 4** Von den verkauften 20.000 Mobiltelefonen sind 5.000 tatsächlich in das UK gelangt; dass die Lieferung dieser 5.000 Mobiltelefone umsatzsteuerfrei ist, steht mittlerweile zwischen den Beteiligten außer Streit.
- 5** Bereits am 10. Juni 2008 hatte die X Ltd. eine "proforma invoice" (Pro-forma-Rechnung) über 3.000 Mobiltelefone an die Y L.L.C (Y), PO Box ..., Dubai, gestellt. Die X Ltd. erteilte außerdem am 12. Juni 2008 eine weitere "proforma invoice" (Pro-forma-Rechnung) über 12.000 Mobiltelefone an Z, PO Box ..., Dubai. Als Lieferorte waren auf beiden Pro-forma-Rechnungen Frachtzentren in einer Freihandelszone des Flughafens Dubai angegeben.
- 6** Die X Ltd. beauftragte am 12. Juni 2008 die B Ltd. mit der Abholung der 15.000 Mobiltelefone bei der O-GmbH und dem Transport der Mobiltelefone nach Dubai. Am 13. Juni 2008 erfolgte die Ausfuhrabfertigung durch das Hauptzollamt C-Stadt. Auf den Ausfuhrnachweisen, die jeweils eine sog. "movement reference number" (MRN)

tragen, ist in Feld 14 als Anmelder die O-GmbH angegeben. Diese ist außerdem --nach der X Ltd.-- in Feld 2 als "Versender/Ausführer" aufgeführt.

- 7** Am 19. Juni 2008 lehnte Z die Annahme von 10.000 der 12.000 ihm in Rechnung gestellten Mobiltelefone ab. Die X Ltd. verkaufte diese 10.000 Mobiltelefone am 23. Juni 2008 an die D-LLC in Dubai weiter. Die weiteren Umstände der Lieferungen der X Ltd. an ihre in Dubai ansässigen Abnehmer sind nicht bekannt.
- 8** Die Klägerin sah in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juni 2008 die Lieferung der 20.000 Mobiltelefone als umsatzsteuerfrei an.
- 9** Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin vertrat der Prüfer die Auffassung, die Lieferung der 15.000 Mobiltelefone, die nach Dubai gelangt sind, sei nicht umsatzsteuerfrei. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers im Änderungsbescheid über die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Juni 2008 vom 23. Januar 2009.
- 10** Mit ihrem Einspruch beantragte die Klägerin zuletzt, die Lieferung sämtlicher 20.000 Mobiltelefone steuerfrei zu belassen.
- 11** Während des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin am 3. März 2010 ihre Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2008 beim FA ein, in der sie die Lieferung der 20.000 Mobiltelefone wiederum als umsatzsteuerfrei erfasste und die zu einer Steuervergütung führte.
- 12** Das FA stimmte der Steuererklärung am 26. März 2010 zu und teilte dies der Klägerin am 7. April 2010 mit.
- 13** Durch Einspruchsentscheidung vom 22. September 2010 setzte das FA die Umsatzsteuer (verbösernd) höher fest. Die Lieferung der 15.000 Mobiltelefone, die nach Dubai gelangt sind, sah das FA erneut als umsatzsteuerpflichtig an. Es führte aus, der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 sei zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden.
- 14** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Klägerin geltend machte, dass die Lieferung der Mobiltelefone als umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a, § 6 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) im Rahmen eines Reihengeschäfts anzusehen sei, ab. Es führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 682 veröffentlichten Urteil aus, nicht die O-GmbH als Organgesellschaft der Klägerin, sondern die X Ltd. habe eine Ausfuhrlieferung nach Dubai ausgeführt.
- 15** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Hinsichtlich der Lieferung von 3.000 Mobiltelefonen, die an Y weitergeliefert wurden, und von 2.000 Mobiltelefonen, die an Z weitergeliefert wurden, liege zwar ein Reihengeschäft vor, aber die Warenbewegung sei dem Umsatz der Klägerin an die X Ltd. zuzuordnen. In Bezug auf die Lieferung von 10.000 Mobiltelefonen, die die X Ltd. an die D-LLC weitergeliefert habe, liege schon gar kein Reihengeschäft vor, nachdem Z die Annahme verweigert habe. Hilfsweise sei auch hier die Warenbewegung dem Umsatz der Klägerin zuzuordnen.
- 16** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 26. März 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. September 2010 dahin gehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2008 um ... € vermindert wird, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 17** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.
- 19** Mit Schreiben vom 9. April 2014 und vom 2. Juni 2014 hat das FA mitgeteilt, dass es den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für 2008 durch Änderungsbescheide vom 9. April 2014 und vom 20. Mai 2014 geändert habe. Die festgesetzte Umsatzsteuer für 2008 beträgt nunmehr ... €. Die Änderungen sind nach den Erläuterungen zu den Bescheiden Folge einer Betriebsprüfung und eines anschließenden Einspruchs/Antrags der Klägerin.
- 20** Die Klägerin hat mit Schreiben vom 23. April 2014 und 17. Juni 2014 mitgeteilt, dass sich der Streitstoff nicht verändert habe und der bisherige Antrag aufrecht erhalten werde.
- 21** Das FA hingegen hat mit Schreiben vom 19. November 2014 mitgeteilt, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung teilweise streitbefangen seien, aber nicht den im Revisionsverfahren streitigen Sachverhalt betreffen.

- 22** Die Klägerin hat auf die Frage des Senats, welche Feststellungen der Betriebsprüfung, die die Umsatzsteuer für das Streitjahr betreffen, streitbefangen sind, lediglich erneut mitgeteilt, dass sich der Streitstoff nicht verändert habe.

## Entscheidungsgründe

- 23** II. Die Vorentscheidung ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Der Senat verweist den Rechtsstreit nach § 127 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück. Es ist aufgrund des Vortrags der Beteiligten nicht auszuschließen, dass sich im Streitfall tatsächliche Fragen stellen, die bisher nicht geklärt sind.
- 24** 1. Das Urteil des FG vom 16. Januar 2014 ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FA hat nach Ergehen dieses Urteils den Umsatzsteuerbescheid vom 26. März 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. September 2010, der Gegenstand des Urteils war, geändert. Die Änderungsbescheide vom 9. April 2014 und vom 20. Mai 2014 sind nach § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Da dem Urteil des FG nicht mehr existierende Bescheide zugrunde liegen, kann es keinen Bestand haben (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Dezember 2011 XI R 33/10, BFH/NV 2012, 1009; vom 24. April 2013 XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86).
- 25** 2. Ist während des Revisionsverfahrens ein neuer oder geänderter Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens geworden, so kann der BFH das angefochtene Urteil aufheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverweisen.
- 26** Ob von dieser Möglichkeit ("kann") Gebrauch gemacht wird, hängt im Wesentlichen von prozessökonomischen Erwägungen ab (vgl. z.B. Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 127 FGO Rz 10).
- 27** a) Der BFH entscheidet in derartigen Fällen regelmäßig in der Sache selbst, wenn diese spruchreif ist (z.B. BFH-Urteile in BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 27 f.; vom 5. Juni 2014 XI R 25/12, BFHE 245, 465, BFH/NV 2014, 1692, Rz 29, m.w.N.).
- 28** b) Dagegen verfährt der BFH regelmäßig nach § 127 FGO, wenn der Änderungsbescheid einen neuen Streitpunkt enthält (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 2. März 2004 IX R 17/03, BFH/NV 2004, 953; vom 6. Oktober 2009 IX R 5/09, BFH/NV 2010, 654) und hinsichtlich der Änderung zwischen den Beteiligten kein Einvernehmen besteht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. Februar 2004 I R 1/03, juris) oder sich aufgrund des Änderungsbescheids tatsächliche Fragen stellen, die bisher noch nicht geklärt sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, Rz 24; vom 18. Dezember 2013 III R 52/11, BFH/NV 2014, 851, Rz 33, m.w.N.).
- 29** So verhält es sich auch im Streitfall. Das FA hat ausgeführt, dass --dem Senat nicht bekannte-- Feststellungen der Betriebsprüfung, die zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer um über ... € geführt haben, teilweise streitbefangen seien. An der Richtigkeit dieses --von der Klägerin nicht bestrittenen-- Vortrags hat der Senat keine Zweifel. Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin mitgeteilt hat, durch die Änderungsbescheide vom 9. April 2014 und vom 20. Mai 2014 werde der (bisherige) Streitstoff nicht berührt.
- 30** 3. Der Senat weist darauf hin, dass die Revision der Klägerin vor Ergehen der Änderungsbescheide aus --von der Klägerin nicht geltend gemachten-- verfahrensrechtlichen Gründen Erfolg gehabt hätte.
- 31** a) Nach § 367 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) entscheidet die Finanzbehörde über den Einspruch durch Einspruchsentscheidung. Dieser bedarf es nach § 367 Abs. 2 Satz 3 AO allerdings nur insoweit, als die Finanzbehörde dem Einspruch nicht abhilft.
- 32** Hat die Finanzbehörde durch Erlass eines Abhilfebescheids dem Einspruchsbegehren in vollem Umfang entsprochen, hat sich das Einspruchsverfahren in der Hauptsache erledigt (z.B. BFH-Urteile vom 6. September 2006 XI R 51/05, BFHE 214, 193, BStBl II 2007, 83, unter II.3.a bb; vom 24. September 2009 III R 19/06, BFH/NV 2010, 164). Der Einspruch ist mangels Beschwer unzulässig geworden, das Einspruchsverfahren wegen des vorangehenden Bescheids beendet und eine Fortsetzung bzw. Ergänzung jenes Einspruchsverfahrens danach nicht mehr möglich (vgl. BFH-Urteile vom 11. August 1971 VIII 7/65, BFHE 103, 130, BStBl II 1972, 2; vom 5. Juni 2003 IV R 38/02, BFHE 203, 1, BStBl II 2004, 2; vom 18. April 2007 XI R 47/05, BFHE 217, 18, BStBl II 2007, 736; BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2003 VI B 83/03, BFH/NV 2004, 356; außerdem BFH-Urteil vom 4. Februar 1976 I R 203/73, BFHE 119, 168, BStBl II 1976, 551).

- 33** Überdies berechtigt ein (mangels Beschwer unzulässiger) Einspruch das FA nicht dazu, die Steuerfestsetzung in sachlicher Hinsicht nochmals zu überprüfen und sie nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO zum Nachteil des Einspruchsführers zu ändern (vgl. BFH-Urteile vom 9. August 2007 VI R 7/04, BFH/NV 2008, 9; vom 24. Juli 2014 V R 45/13, BFH/NV 2015, 147).
- 34** b) Ob eine derartige Vollabhilfe vorliegt, ergibt ein Vergleich zwischen dem Antrag im Einspruchsverfahren und der Regelung im Abhilfebescheid; dabei ist der Antrag des Einspruchsführers im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Abhilfebescheids maßgebend (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 356, m.w.N.).
- 35** c) Ausgehend davon hat das FA zu Unrecht unter dem 22. September 2010 eine Einspruchsentscheidung erlassen und dabei die Umsatzsteuer höher festgesetzt; denn es hatte zuvor der Umsatzsteuererklärung der Klägerin vom 3. März 2010 am 26. März 2010 zugestimmt.
- 36** Da es sich bei der Umsatzsteuererklärung gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG um eine Steueranmeldung i.S. der §§ 150 Abs. 1 Satz 3, 167, 168 AO handelt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Juli 2003 V R 29/02, BFHE 202, 403, BStBl II 2003, 904), die i.S. des § 168 Satz 2 AO zu einer Steuervergütung geführt hat, hat die Steueranmeldung der Klägerin die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, wenn die Zustimmung der Behörde vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 1996 XI R 42/94, BFHE 179, 248, BStBl II 1996, 660; vom 19. Dezember 2013 V R 7/12, BFHE 245, 80, BFH/NV 2014, 1130, Rz 33; Heuermann in HHSp, § 168 AO Rz 3, 15 ff.; Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 168 Rz 11). Dem Einspruchsbegehren der Klägerin aus den Schreiben vom 30. Januar 2009 und 19. August 2009, die Lieferung aller 20.000 Mobiltelefone umsatzsteuerfrei zu belassen, hat das FA durch Zustimmung vollständig entsprochen und damit dem Einspruch der Klägerin vollumfänglich abgeholfen. Dadurch war das Einspruchsverfahren beendet und eine Fortsetzung jenes Einspruchsverfahrens (sowie die im Streitfall vorgenommene Verböserung der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2008) unzulässig geworden.
- 37** d) Die Einspruchsentscheidung vom 22. September 2010 wäre danach vor Ergehen der Änderungsbescheide aufzuheben gewesen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 147, Rz 14 und 15). Dies hätte dazu geführt, dass der Umsatzsteuerbescheid vom 26. März 2010 wieder in Kraft getreten und damit die Umsatzsteuer auf den von der Klägerin begehrten Betrag herabgesetzt worden wäre. Auf die von den Beteiligten (und dem FG) aufgeworfenen materiellen Fragen kam es folglich vor Ergehen der Änderungsbescheide vom 9. April 2014 und 20. Mai 2014 nicht an.
- 38** 4. Soweit die von den Beteiligten und vom FG aufgeworfenen materiellen Fragen auch nach Ergehen der Änderungsbescheide vom 9. April 2014 und 20. Mai 2014 entscheidungserheblich sind, weist der Senat für den zweiten Rechtsgang --ohne Bindungswirkung (vgl. Bergkemper in HHSp, § 127 FGO Rz 13; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 127 Rz 2 a.E.)-- auf die beim Senat anhängigen Revisionsverfahren XI R 30/13 und XI R 15/14, die innergemeinschaftliche Lieferungen betreffen, hin.
- 39** Allerdings geht es im Streitfall um Ausfuhrlieferungen. Bei Ausfuhrlieferungen liegen --anders als bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (vgl. dazu Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 27. September 2007 C-409/04, Teleos, Slg. 2007, I-7797, BStBl II 2009, 70, Rz 44, 63; BFH-Urteil vom 19. November 2009 V R 8/09, BFH/NV 2010, 1141, Rz 17)-- in der Regel von den Zollbehörden ausgestellte Dokumente vor, die möglicherweise als Nachweise in Betracht kommen.
- 40** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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