

Urteil vom 21. September 2016, V R 24/15

Grenzen der widerstreitenden Steuerfestsetzung - "Maßgeblicher Sachverhalt" i.S. des § 174 AO im Hinblick auf das Bestehen oder Nichtbestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft

ECLI:DE:BFH:2016:U.210916.VR24.15.0

BFH V. Senat

AO § 169 Abs 2, AO § 170 Abs 1, AO § 173 Abs 1, AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5, AO § 370, AO § 378, UStG § 2 Abs 2 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. März 2015, Az: 14 K 1835/14

Leitsätze

1. Das Tatbestandsmerkmal "bestimmter Sachverhalt" in § 174 AO erfordert, dass der dem geänderten sowie der dem gemäß § 174 Abs. 4 AO zu ändernden Steuerbescheid zugrunde liegende Sachverhalt übereinstimmt; dies setzt keine vollständige Identität voraus. In dem geänderten Bescheid dürfen aber keine Sachverhaltselemente enthalten sein, die bei der Beurteilung in dem zu ändernden Bescheid keine Rolle mehr spielen .
2. Die Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO beginnt auch dann mit der Bekanntgabe des aufgehobenen oder geänderten Bescheids durch die Finanzbehörde, wenn ein Hinzugezogener gegen die Aufhebung oder Änderung klagt und das FG die Rechtmäßigkeit der Aufhebung oder Änderung bestätigt .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 24. März 2015 14 K 1835/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zum Erlass des geänderten Umsatzsteuerbescheids 2004 vom 21. März 2014 berechtigt war.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. Deren Gesellschafter waren zunächst Herr H (70 %) und Herr V (30 %), ihre Geschäftsführer Herr H sowie dessen Ehefrau CH. Auf Grund eines in 2001 geschlossenen Mietvertrages mietete die Klägerin von den Eheleuten das in deren Eigentum stehende Grundstück in S (Inland).
- 3 Durch Gesellschaftsvertrag vom 30. November 2003 errichteten die Eheleute eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (H-GbR) mit dem Zweck der Verwaltung, Verpachtung und Nutznießung von Wirtschaftsgütern, insbesondere von Grundstücken und Beteiligungen. Hierzu brachte Herr H am 17. Dezember 2003 seine Anteile an der Klägerin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die H-GbR ein. Durch Kauf- und Abtretungsvertrag vom 13. Januar 2006 erwarb die H-GbR auch den Anteil des Herrn V an der Klägerin. Die Eheleute waren ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Geschäftsführer der Klägerin, hierzu wurde Herr V bestimmt. Die H-GbR veräußerte durch notariellen Anteilskaufvertrag vom 24. Juni 2008 sämtliche Anteile an der Klägerin an die R-GmbH.
- 4 In ihrer am 8. September 2005 eingereichten und zu einer Vorbehaltsfestsetzung führenden Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr (2004) errechnete die Klägerin eine Zahllast von 57.815,58 €.

- 5 Mit Schreiben ihres Bevollmächtigten vom 30. Dezember 2009 beantragte die Klägerin die Aufhebung der Vorbehaltsfestsetzung des Streitjahres sowie die Erstattung der festgesetzten und gezahlten Umsatzsteuer abzüglich derjenigen Vorsteuern, die auf die Vermietungsumsätze zwischen ihr und der H-GbR entfielen. Zur Begründung führte sie aus, "nach unseren Ermittlungen bestand ... eine umsatzsteuerliche Organschaft" zwischen ihr, der Klägerin, und der H-GbR. Die H-GbR sei zu 70 % Eigentümerin der Klägerin und zu 100 % Eigentümerin der an die Klägerin vermieteten Immobilie. Die Klägerin sei somit in 2004 nicht als Unternehmerin tätig gewesen. Mit Bescheid vom 2. Februar 2011 gab das FA dem Antrag der Klägerin statt, hob die gegen sie gerichtete Umsatzsteuerfestsetzung 2004 auf und überwies ihr im März 2011 das nach der Aufhebung entstandene Guthaben.
- 6 Im geänderten Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 30. Dezember 2010 rechnete das FA die Ausgangsumsätze der Klägerin nunmehr der H-GbR als Organträgerin zu. Dagegen legte diese Einspruch ein. Mit Schreiben vom 25. Februar 2011 und --klarstellend-- mit Schreiben vom 6. Dezember 2011 zog das FA die Klägerin zum Einspruchsverfahren der H-GbR hinsichtlich des geänderten Umsatzsteuerbescheids 2004 hinzu. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens brachte die H-GbR vor, dass das Betriebsgrundstück nicht von ihr vermietet wurde, sondern von den Eheleuten als Miteigentümer. Mit Einspruchsentscheidung vom 23. Dezember 2011 half das FA daher dem Einspruchsbegehren der H-GbR ab. Entgegen den Behauptungen der Klägerin habe die H-GbR das Betriebsgrundstück nicht verpachtet. Dieses sei zu keinem Zeitpunkt Gesamthandsvermögen der H-GbR gewesen, sondern im Eigentum der aus den Eheleuten bestehenden Bruchteilsgemeinschaft geblieben. Die Bruchteilsgemeinschaft sei somit Unternehmerin und nicht die H-GbR. Die Einspruchsentscheidung wurde der (hinzugezogenen) Klägerin am 23. Dezember 2011 übersandt.
- 7 Gegen die Einspruchsentscheidung erhob die Klägerin Klage, die das Finanzgericht (FG) am 7. August 2013 als unbegründet zurückwies (14 K 414/12). Nach Rücknahme der dagegen eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde am 2. Dezember 2013 wurde das Verfahren durch Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. Dezember 2013 (V B 104/13) eingestellt.
- 8 Mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 21. März 2014 erließ das FA gegenüber der Klägerin einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2004, dessen Inhalt der von ihr eingereichten Umsatzsteuererklärung 2004 entspricht. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 15. Mai 2014 als unbegründet zurück.
- 9 Der Klage gab das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 85 veröffentlichten Urteil statt und hob den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 21. März 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Mai 2014 auf. Der angefochtene Bescheid habe wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr ergehen dürfen. Die reguläre Festsetzungsfrist sei abgelaufen und eine Ablaufhemmung greife nicht ein. Die Änderung des streitgegenständlichen Bescheids könne auch nicht auf § 174 Abs. 4 und Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) gestützt werden. Zwar lägen nach der wirksamen Hinzuziehung der Klägerin im Einspruchsverfahren der H-GbR die Voraussetzungen einer widerstreitenden Steuerfestsetzung vor, das FA habe es jedoch versäumt, den Änderungsbescheid innerhalb der Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO zu erlassen. Eine Erweiterung der Frist dahingehend, dass die Bestätigung einer Rechtslage durch ein klageabweisendes Urteil des FG einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids durch das FA gleichstehe, komme nicht in Betracht.
- 10 Mit seiner Revision rügt das FA sinngemäß die unzutreffende Auslegung von § 174 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 AO.
- 11 Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO lägen im Streitfall vor. "Sachverhalt" sei das Bestehen oder Nichtbestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der H-GbR und der Klägerin bzw. einer wirtschaftlichen Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen der H-GbR. Das FA habe die Person des Vermieters falsch beurteilt und infolge dieses Irrtums den Umsatzsteuerbescheid vom 30. Dezember 2010 gegenüber der H-GbR als vermeintlicher Organträgerin erlassen.
- 12 Die Festsetzung scheitere nicht daran, dass die besondere Festsetzungsfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO abgelaufen sei. Diese Frist habe erst in dem Zeitpunkt zu laufen begonnen, in dem vom FG rechtskräftig entschieden worden sei, dass das FA den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 30. Dezember 2010 gegenüber der H-GbR zu Recht geändert habe. Die Rechtskraft des Urteils sei --wegen der von der Klägerin eingelegten Beschwerde gegen das Urteil des FG-- erst mit der Rücknahme der Beschwerde am 2. Dezember 2013 eingetreten. Da der Änderungsbescheid am 21. März 2014 erlassen wurde, sei die Jahresfrist gewahrt worden. Zur Begründung verweist das FA auf die im Urteil des BFH vom 15. Juni 2004 VIII R 7/02 (BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914) zum Ausdruck gekommene Auslegung der Begriffe "Aufhebung" und "Änderung". Danach beginne die Frist erst ab dem Zeitpunkt, ab dem die Aufhebung oder Änderung eine Bindungswirkung im Sinne einer Vollstreckbarkeit entfalte.

- 13** Die Klägerin könne sich nicht auf Vertrauensschutz berufen. Sie habe als Dritte mehrere Verfahren geführt, welche die Bestandskraft der Entscheidung des FA hinausgeschoben hätten; sie habe daher damit rechnen müssen, dass entsprechend dem Ausgang dieser Verfahren eine Umsatzsteuerfestsetzung ihr gegenüber ergehen könne.
- 14** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16** Zur Begründung verweist sie auf die Ausführungen des FG. Darüber hinaus sei zweifelhaft, ob die irrige Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts vorliege. Darunter fielen nicht Fehler in der Feststellung des Sachverhalts. Diese könnten nur nach § 173 AO bereinigt werden. Für die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO komme es darauf an, dass aus demselben unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten Vorgang andere steuerrechtliche Folgerungen als bisher zu ziehen seien (FG München, Urteil vom 30. Mai 2012 4 K 689/09, EFG 2012, 1721). Daran fehle es vorliegend, weil das FA die Folgerungen aus einem um neue Tatsachen ergänzten und damit "anderen" Sachverhalt gezogen habe. Das FA sei bei der Aufhebung der gegen sie gerichteten Steuerfestsetzung davon ausgegangen, dass sie, die Klägerin, Organgesellschaft der H-GbR sei, weil sie von dieser das Betriebsgrundstück gepachtet habe. Im Laufe des Einspruchsverfahrens habe sich jedoch herausgestellt, dass nicht die H-GbR ein in ihrem Gesamthandsvermögen befindliches Grundstück verpachtet habe, sondern das Grundstück von den Eheleuten als Bruchteilsgemeinschaft verpachtet worden sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Umsatzsteuer-Änderungsbescheid 2004 vom 21. März 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Mai 2014 wegen eingetretener Festsetzungsverjährung rechtswidrig und damit aufzuheben ist.
- 18** 1. Die reguläre Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuerfestsetzung 2004 endete mit dem Ablauf des Jahres 2009. Die Klägerin reichte ihre Umsatzsteuererklärung für 2004 am 8. September 2005 ein, sodass die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2005 begann (§ 170 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zum 31. Dezember 2009 endete.
- 19** 2. Eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2004 nach § 174 Abs. 4 und Abs. 5 AO scheidet im Streitfall aus. Abgesehen davon, dass die Voraussetzungen der Änderungsvorschrift nicht vorliegen, hat das FA --wie vom FG zu Recht entschieden wurde-- die Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO versäumt:
- 20** a) Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO). § 174 Abs. 5 AO ergänzt diese Regelung dahingehend, dass Abs. 4 gegenüber Dritten gilt, wenn sie --wie im Streitfall die Klägerin-- an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, beteiligt waren.
- 21** aa) Aufgrund einer --von der Klägerin im Antrag vom 30. Dezember 2009 ausgelöst-- irrigen Beurteilung hat das FA zwar im Bescheid vom 30. Dezember 2010 die Umsätze der Klägerin als (vermeintlicher) Organgesellschaft der H-GbR als (vermeintlicher) Organträgerin zugerechnet. Dieser Bescheid wurde auch auf Antrag der H-GbR (als hinzugezogener Steuerpflichtiger) durch die Finanzbehörde zu ihren Gunsten geändert. Denn die H-GbR hatte gegen den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid des FA vom 30. Dezember 2010 Einspruch eingelegt, dem im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 23. Dezember 2011 abgeholfen wurde.
- 22** bb) Die irrige Beurteilung durch das FA betrifft jedoch keinen "bestimmten Sachverhalt". Die Sachverhalte, die dem geänderten Umsatzsteuerbescheid vom 30. Dezember 2010 gegenüber der H-GbR einerseits und dem streitgegenständlichen Änderungsbescheid vom 21. März 2014 andererseits zugrunde liegen, stimmen nicht in dem von § 174 Abs. 4 Satz 1 AO geforderten Umfang überein:

- 23** (1) Unter einem "bestimmten Sachverhalt" ist der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der Begriff erfasst nicht nur einzelne steuererhebliche Tatsachen, sondern den einheitlichen, für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex (Senatsurteile vom 12. Februar 2015 V R 38/13, BFHE 248, 504, BFH/NV 2015, 877, sowie vom 19. Dezember 2013 V R 7/12, BFHE 245, 80; BFH-Urteile vom 24. April 2013 II R 53/10, BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755, und vom 16. April 2013 IX R 22/11, BFHE 241, 136, BStBl II 2016, 432). Dabei muss der dem geänderten sowie der dem zu ändernden Steuerbescheid zugrunde liegende Sachverhalt übereinstimmen. Die Übereinstimmung setzt keine vollständige Identität voraus, nach den Erfordernissen des jeweiligen steuerlichen Tatbestands kann teilweise Deckungsgleichheit genügen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil in BFHE 248, 504, BFH/NV 2015, 877, Rz 17, sowie zuletzt BFH-Urteil vom 19. August 2015 X R 50/13, BFHE 251, 389, BFH/NV 2016, 603, Rz 21). Allerdings dürfen in dem geänderten Bescheid (hier: Umsatzsteuerbescheid vom 30. Dezember 2010 gegenüber der H-GbR) keine Sachverhaltselemente enthalten sein, die bei der Beurteilung in dem zu ändernden Bescheid (hier: Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 21. März 2014 gegenüber der Klägerin) keine Rolle mehr spielen. Nach dem sog. Verbot der Sachverhaltsergänzung muss die Sachverhaltsgrundlage des geänderten Bescheids unverändert zur Grundlage des zu ändernden Bescheids werden (BFH-Urteil in BFHE 251, 389, BFH/NV 2016, 603, Rz 30).
- 24** (2) Nach diesen Grundsätzen fehlt es im Streitfall an der Übereinstimmung der Sachverhalte:
- 25** (a) Der Sachverhalt wird vorliegend durch die den Eingliederungsvoraussetzungen zugrunde liegenden Lebensvorgänge gebildet, wobei es auf die --eine wirtschaftliche Eingliederung begründende-- Anmietung des Betriebsgrundstücks von der H-GbR ankommt. Soweit das FA die Ansicht vertritt, maßgeblicher Sachverhalt sei das "Bestehen einer Organschaft bzw. einer wirtschaftlichen Eingliederung", verkennt es, dass es sich dabei um keine tatsächlichen Lebensvorgänge, sondern um Rechtsbegriffe handelt (vgl. zur Abgrenzung BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 IV R 33/07, BFHE 228, 122, BStBl II 2010, 586 ff., Rz 27, wonach die Tatsachen, die unter den Tatbestand der "Entnahme" zu subsumieren sind, den maßgeblichen Sachverhalt bilden).
- 26** Entgegen der Ansicht des FG handelt es sich auch bei der "Zurechnung der von der Klägerin erzielten Umsätze zur GbR" nicht um die irrige Beurteilung eines "bestimmten Sachverhalts", sondern um die Rechtsfolge aus dem Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--).
- 27** (b) Dem zulasten der H-GbR ergangenen Umsatzsteuerbescheid vom 30. Dezember 2010 lagen Sachverhaltselemente zugrunde, die nicht nur eine finanzielle und organisatorische, sondern --durch die angenommene Vermietung des Betriebsgrundstücks-- auch eine wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in die H-GbR begründeten.
- 28** (c) Dem zu ändernden Bescheid gegenüber der Klägerin vom 21. März 2014 liegt dagegen nur ein teilweise identischer Sachverhalt zugrunde. Das Betriebsgrundstück wurde --entgegen der Behauptung der Klägerin-- nicht von der H-GbR vermietet, sondern von einer Ehegatten-Bruchteilsgemeinschaft, sodass eine Organschaft wegen fehlender wirtschaftlicher Eingliederung ausgeschlossen ist. In dem zu ändernden Bescheid fehlen damit die tatsächlichen Voraussetzungen für eine Eingliederung der Klägerin in die H-GbR. Die Sachverhaltsgrundlagen des die H-GbR betreffenden und vom FA geänderten Umsatzsteuerbescheids vom 30. Dezember 2010 sind folglich nicht zur Grundlage des zu ändernden Umsatzsteuerbescheids gegenüber der Klägerin geworden. Es ist auch nicht so, dass in dem die Klägerin betreffenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid 2004 vom 21. März 2014 lediglich weitere Sachverhaltselemente dazugekommen sind, vielmehr ist ein entscheidungserhebliches Sachverhaltselement (Vermietung des Grundstücks durch die H-GbR) weggefallen. Damit beruht der an die Klägerin gerichtete Umsatzsteuer-Änderungsbescheid 2004 vom 21. März 2014 im Verhältnis zu dem die H-GbR betreffenden Umsatzsteuerbescheid vom 30. Dezember 2010 auf einer veränderten Sachverhaltsgrundlage.
- 29** b) Der streitgegenständliche Änderungsbescheid vom 21. März 2014 ist darüber hinaus rechtswidrig, weil er nicht rechtzeitig erlassen wurde. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist nur dann unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen "innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden" (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO). Die Frist beginnt ab dem Zeitpunkt, ab dem die Aufhebung oder Änderung eine Bindungswirkung im Sinne einer Vollstreckbarkeit entfaltet; dies ist bei einem von der Finanzbehörde erlassenen Bescheid im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe (BFH-Urteil in BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914, Rz 28).
- 30** aa) Der an die H-GbR gerichtete --fehlerhafte-- Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 30. Dezember 2010 ist durch die Einspruchsentscheidung vom 23. Dezember 2011 zugunsten der H-GbR geändert worden. Da diese am selben Tag zur Post gegeben wurde, erfolgte ihre Bekanntgabe --wegen der Weihnachtsfeiertage-- gemäß §§ 122 Abs. 2 Nr. 1,

108 Abs. 3 AO am Dienstag, dem 27. Dezember 2011. Die Jahresfrist war damit bei Erlass des Änderungsbescheids am 21. März 2014 abgelaufen.

- 31** bb) Die Finanzbehörde kann nach § 174 Abs. 4 Satz 2 AO zwar auch dann die richtigen steuerlichen Folgerungen ziehen, wenn ein Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. In diesem Fall beginnt die Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO nicht bereits mit der Verkündung oder Zustellung des Urteils, sondern erst mit dem Eintritt der Rechtskraft des Urteils (BFH-Urteil in BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914, Rz 28 ff.). Im Streitfall ist jedoch --wie das FG zu Recht festgestellt hat-- im Anschluss an die Einspruchsentscheidung vom 23. Dezember 2011 keinerlei Aufhebung oder Änderung eines Bescheids erfolgt. Insbesondere führte die von der Klägerin als Drittbeteiligte erhobene Klage weder zur Aufhebung noch zu einer Änderung des angegriffenen Steuerbescheids, vielmehr bestätigte das FG die Auffassung der Finanzverwaltung und wies die Klage mit Urteil vom 7. August 2013 als unbegründet zurück.
- 32** cc) Eine analoge Anwendung des § 174 Abs. 4 Sätze 2 und 3 AO dahingehend, dass die Jahresfrist auch dann (erst) mit der Rechtskraft des Urteils beginnt, wenn ein hinzugezogener Dritter (Klägerin) erfolglos gegen die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids klagt, hat das FG zu Recht ausgeschlossen. Dabei kann offen bleiben, ob die vom FG bejahte Regelungslücke besteht. Denn eine Analogie erfordert darüber hinaus, dass der gesetzlich geregelte Fall nur unwesentlich von dem nicht geregelten Fall abweicht (BFH-Urteil vom 15. Februar 1990, IV R 13/89, BFHE 160, 229, BStBl II 1990, 621, Rz 23, m.w.N.). Ob die Fälle unwesentlich voneinander abweichen, ist teleologisch zu ermitteln (Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 365, a.E.).
- 33** (1) Im gesetzlich geregelten Fall der Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids durch das FG ist das FA noch beim Erlass der Einspruchsentscheidung davon ausgegangen, dass der Ausgangsbescheid rechtmäßig ist. Kommt das FG zu einer anderen rechtlichen Würdigung und damit zur Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids, wird das FA mit einer neuen rechtlichen Situation konfrontiert. Für diesen Fall wird ihm die gesetzliche Frist von einem Jahr eingeräumt, um zu prüfen, ob und ggf. in welcher Weise die zutreffenden rechtlichen Folgerungen zu ziehen sind.
- 34** (2) Davon unterscheidet sich der vorliegende Fall erheblich. Denn hier hat das FA dem Einspruch der H-GbR abgeholfen und damit bereits vor der Entscheidung des FG die Auffassung vertreten, die Steuerfestsetzung gegenüber der H-GbR sei mangels Organschaft rechtswidrig, sodass die Klägerin ihre Umsätze selbst zu versteuern habe. Als Konsequenz seiner eigenen Rechtsansicht bestand daher nunmehr Anlass, den entsprechenden Umsatzsteuerbescheid gegenüber der Klägerin zu ändern. Ein (weiteres) Zuwarten bis zu rechtskräftigen Entscheidung des FG war schon deshalb nicht angezeigt, weil sich nach Aufklärung des Sachverhalts im Rahmen des Einspruchsverfahrens ergab, dass die für eine Organschaft erforderliche wirtschaftliche Eingliederung offensichtlich nicht vorlag.
- 35** (3) Soweit das FA unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914 die Auffassung vertritt, es sei zur Vermeidung von Widersprüchen am Erlass eines "vorsorglichen" Bescheids gegenüber der Klägerin vor Rechtskraft des FG-Urteils gehindert gewesen, verkennt es, dass das angeführte BFH-Urteil kein derartiges Verbot enthält. Der BFH führt zwar aus, der Zweck der Norm (§ 174 Abs. 4 AO) liege darin, dass nach Klärung der Rechtslage die zutreffenden steuerlichen Folgerungen gezogen werden könnten, und nicht darin, neue Widersprüche zu schaffen. Die entsprechenden Ausführungen beziehen sich aber auf die Bindungswirkung eines finanzgerichtlichen Urteils. Im Streitfall erfolgte die Änderung durch das FA und aus dessen Sicht war zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung die Rechtslage geklärt, sodass es nicht widersprüchlich, sondern konsequent gewesen wäre, nunmehr einen Änderungsbescheid gegenüber der Klägerin zu erlassen (vgl. Ausführungen unter II.2.b cc (2)). Etwaigen Zweifeln hätte das FA dadurch Rechnung tragen können, dass es den entsprechenden Änderungsbescheid mit einem Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 AO) versieht.
- 36** 3. Der streitgegenständliche Änderungsbescheid kann auch nicht auf § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützt werden. Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.
- 37** a) Der Umstand, dass die Klägerin das Betriebsgrundstück nicht von der H-GbR, sondern von den Eheleuten gemietet hatte, stellt eine Tatsache dar, die dem FA erst nachträglich --im Rahmen der Ermittlungen des FA im Einspruchsverfahren der H-GbR-- bekannt wurde.
- 38** b) Eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2004 scheitert jedoch daran, dass die reguläre Festsetzungsfrist beim Erlass des streitgegenständlichen Änderungsbescheids bereits am 31. Dezember 2009 abgelaufen war und

Anhaltspunkte für eine Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) oder Steuerhinterziehung (§ 370 AO) nicht ersichtlich sind.

- 39** aa) Die Klägerin hat durch den Schriftsatz ihres Bevollmächtigten vom 30. Dezember 2009 zwar die Aufhebung der Umsatzsteuerfestsetzung 2004 und damit eine Steuerverkürzung i.S. von § 370 Abs. 4 AO durch unrichtige steuererhebliche Tatsachen bewirkt. Denn sie behauptete darin u.a., dass die H-GbR in 2004 zu 100 % Eigentümerin des an die Klägerin vermieteten Grundstücks in S sei und damit eine umsatzsteuerliche Organschaft bestanden habe.
- 40** bb) Die subjektiven Merkmale einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung liegen jedoch nicht vor. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Aufhebungsantrag nicht von den Eheleuten H, sondern im Auftrag der R-GmbH gestellt wurde. Die Eheleute H hatten die in der H-GbR gehaltenen Anteile an der Klägerin bereits am 24. Juni 2008 an die R-GmbH verkauft und übertragen. Sie waren seitdem auch nicht mehr Geschäftsführer der Klägerin. Ob Herr R als der allein vertretungsberechtigte Geschäftsführer der R-GmbH zum Zeitpunkt der Antragstellung sichere Kenntnis davon hatte, dass nicht die H-GbR, sondern die Eheleute H das Betriebsgrundstück an die Klägerin vermieten, ist weder vom FG festgestellt worden noch aus den Akten ersichtlich. Die Formulierung des Aufhebungsantrags ("nach unseren Ermittlungen") macht vielmehr deutlich, dass die Tatsachenbehauptung auf die ihnen zugänglichen Informationen beschränkt war und schließt damit sowohl ein vorsätzliches als auch ein leichtfertiges Handeln aus.
- 41** 4. Dem Eintritt der Verjährung kann nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, der Klägerin sei die Berufung auf Vertrauensschutz versagt, weil sie --entsprechend dem Ausgang der von ihr geführten Rechtsbehelfsverfahren-- mit einer geänderten Steuerfestsetzung zu ihren Lasten habe rechnen müssen.
- 42** a) Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben kann ein Steuerpflichtiger zwar an der Geltendmachung eines Rechts gehindert sein, wenn er mit der Berufung darauf in gravierender Weise gegen die berechtigten Belange der Behörde verstößt und sich zu seinem früheren Verhalten in Widerspruch setzt (vgl. BFH-Urteile vom 18. November 2003 VII R 5/02, BFH/NV 2004, 1057, sowie vom 23. Juni 1993 X R 214/87, BFH/NV 1994, 295, 297, und vom 8. Februar 1996 V R 54/94, BFH/NV 1996, 733, 735; jeweils m.w.N.) und wenn ihn deshalb eine Rechtspflicht zu einem bestimmten Verhalten trifft (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 2001 XI R 14/00, BFH/NV 2002, 745, 747, und vom 24. April 1996 II R 37/93, BFH/NV 1996, 865).
- 43** b) Im Unterschied zum bürgerlichen Recht (§ 214 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) begründet der Ablauf der Verjährungsfrist im Steuerrecht jedoch kein Leistungsverweigerungsrecht (Einrede) des Steuerschuldners, sondern führt ohne Weiteres zum Erlöschen der verjährten Steuerforderung (§§ 47 und 232 AO). Der Ablauf der Verjährungsfrist ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten und hat im Streitfall zur Folge, dass das FA nicht (mehr) zum Erlass des streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheids berechtigt ist. Da der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis infolge Festsetzungsverjährung kraft Gesetzes erloschen ist, bedarf es keiner Berufung des Steuerpflichtigen auf diese Rechtsfolge.
- 44** c) Abgesehen davon ist es nicht Aufgabe und Zweck der allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben, eine unvorteilhafte Verfahrensbehandlung durch die Finanzbehörde aufzufangen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 V R 28/14, BFHE 248, 512, BFH/NV 2015, 1016, m.w.N.). Das FA hatte nicht nur die Möglichkeit, die Angaben der Klägerin in ihrem Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerfestsetzung 2004 vom 30. Dezember 2009 durch Einsichtnahme in die Steuerakten oder Nachfrage beim Steuerpflichtigen zu überprüfen (§ 88 AO), sondern konnte auch den Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide bestimmen und hatte damit den Zeitpunkt des Eintritts der Festsetzungsverjährung in der Hand.
- 45** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de