Urteil vom 21. September 2016, XI R 4/15

Zum unberechtigten Steuerausweis in einem Gebührenbescheid eines Zweckverbands zur Tierkörperbeseitigung

ECLI:DE:BFH:2016:U.210916.XIR4.15.0

BFH XI. Senat

UStG § 14c Abs 2, UStG VZ 2007

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 17. Dezember 2014, Az: 1 K 183/12

Leitsätze

Ein nicht unternehmerisch tätiger öffentlich-rechtlicher Zweckverband zur Tierkörperbeseitigung weist i.S. des § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG unberechtigt Umsatzsteuer gesondert aus, wenn er in seinen Gebührenbescheiden über die Tierkörperbeseitigung als Teil der Entsorgungsgebühr ein Nettoentsorgungsentgelt nebst darauf entfallendem Steuerbetrag angibt .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 18. Dezember 2014 1 K 183/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Dem Kläger und Revisionskläger (Kläger), einem Zweckverband von Städten und Gemeinden, oblag im Jahr 2007 (Streitjahr) in Thüringen die durch Landesrecht geregelte Pflicht zur Beseitigung von Tierkörpern. Zur Wahrnehmung dieser Aufgabe hatte er mit regionalen privaten Entsorgungsunternehmen Entsorgungsverträge (mit entsprechender Vergütungsvereinbarung) geschlossen.

2 In Thüringen trug bis Ende 2001 die öffentliche Hand die Kosten für die Tierkörperbeseitigung. Seit dem 1. Januar 2002 haben die Tierhalter ein Drittel der Beseitigungskosten selbst zu tragen.

3 Im Hinblick auf diese Neuregelung hatte der Kläger im Dezember 2001 im Rahmen eines Auskunftsersuchens beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) angefragt, ob in Gebührenbescheiden, die sich an gewerbliche Tierhalter richten, Mehrwertsteuer ausgewiesen werden könne. Das FA antwortete ihm am 8. Januar 2002, dass er als juristische Person des öffentlichen Rechts, die nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art tätig sei, kein Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts sei. Daher sei er nicht berechtigt, Umsatzsteuer in seinen Gebührenbescheiden auszuweisen.

4 Im Streitjahr 2007 rechnete der Kläger in seinen Gebührenbescheiden gegenüber den Tierhaltern wie folgt ab:

"Gebührenbescheid Nr. ... für Tierkörperentsorgung im Monat ... 2007
Durch die ... GmbH wurden für Sie im Monat ... 2007 folgende Tierkörperentsorgungsleistungen durchgeführt:

...	Tiergattung	Art	ME	Menge	Einz. Entgelt
Datum		Lieferschein-nr.			Verw.-Geb. (in Euro)

1	2	3	4		6
...	Transport Kalb	Lose Mengen ...	...	1	19,50 0,87
...	Kalb (bis 6 Mon.)	Lose Mengen ...	...	2	10,50 0,48

	Gesamt(ohne MwSt)Verw.-Geb.	Gesamt (mit MwSt)	Entsorgungsgebühr gesamt davon 1/3
	7	8	9
	19,50 0,87	23,21 19 %	24,08 8,03
	21,00 0,96	24,99 19 %	25,95 8,65
Entsorgungsgebühr gesamt	...	...	...
Drittelbetrag	...	...	...
Entsorgungsgebühr	...		
Verwaltungsgebühr gesamt			

zu zahlender Drittelbetrag der Entsorgungsgebühr	...

5 Die Gebührenbescheide des Klägers enthielten im Erläuterungsteil u.a. die folgenden Ausführungen:

"Gemäß § 4 Abs. 3 [Thüringer Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetz] tragen die Besitzer von zur Tierseuchenkasse beitragspflichtigen Tierarten lediglich ein Drittel der auf sie entfallenden Kosten der Tierkörperbeseitigung. Die anderen zwei Drittel tragen die entsorgungspflichtigen Kreise/Städte und das Land Thüringen je zur Hälfte.

In der Entsorgungsgebühr sind die durch ... GmbH ... (Steuer-Nr. ...) erhobenen 19 % Mehrwertsteuer in Höhe von ... EURO, berechnet auf Nettoentsorgungsentgelt von EURO ..., enthalten. Die Differenz zur Gesamtgebühr sind Verwaltungskosten des [Klägers].

Der durch Sie zu zahlende Drittelbetrag der Entsorgungsgebühr in Höhe von EURO ... ist innerhalb der angegebenen Zahlungsfrist auf das Konto ... (BLZ ...) Kto. ... zu überweisen."

6 Das FA ging davon aus, der Kläger habe damit in den als Rechnungen zu qualifizierenden Gebührenbescheiden Umsatzsteuer unberechtigt i.S. von § 14c Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gesondert ausgewiesen; es setzte deshalb zuletzt mit Bescheid vom 26. August 2011 Umsatzsteuer u.a. für das Streitjahr 2007 fest. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012).

7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es führte zur Begründung aus, das FA habe zu Recht nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG Umsatzsteuer gegen den Kläger festgesetzt.

8 Der Kläger habe bei der Tierkörperbeseitigung nicht als Unternehmer i.S. des UStG gehandelt. Er habe aber "wie ein leistender Unternehmer" abgerechnet, indem er in seinen Gebührenbescheiden über die Tierkörperbeseitigung --ohne dass dies notwendig gewesen wäre-- das Nettoentsorgungsentgelt sowie die darauf entfallende Mehrwertsteuer ausgewiesen und die Steuernummer des von ihm beauftragten Entsorgungsunternehmers angegeben habe. Dies habe in "einer Vielzahl von Fällen" die Bescheidempfänger dazu veranlasst, den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

9 Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 862 veröffentlicht.

10 Mit der Revision rügt der Kläger, das FG gehe zu Unrecht davon aus, er habe in den betreffenden Gebührenbescheiden Umsatzsteuer i.S. von § 14c Abs. 2 UStG gesondert ausgewiesen.

11 In § 14 Abs. 4 UStG werde konkretisiert, welche Voraussetzungen eine Rechnung erfüllen müsse, um als Rechnung i.S. des UStG zu gelten. Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt seien, könne der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG geltend gemacht werden. Bei den als solche gekennzeichneten Gebührenbescheiden fehlten die erforderlichen Pflichtangaben i.S. von § 14 Abs. 4 UStG. Die Anwendung des § 14c Abs. 2 UStG scheide daher schon deshalb aus.

12 Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Februar 2011 V R 39/09 (BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734) reiche es für § 14c Abs. 2 UStG zwar aus, dass ein Abrechnungsdokument lediglich die elementaren Merkmale einer Rechnung aufweise oder den Schein einer Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtige, erwecke. Hier gehe es aber um Gebührenbescheide einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung, die bei den Empfängern nicht den Eindruck hätten erwecken können, einen Vorsteuerabzug geltend machen zu dürfen.

13 Zu Unrecht habe das FG den im Erläuterungsteil der Gebührenbescheide gegebenen Hinweis auf den Steuerbetrag als Bestandteil der --begründungsbedürftigen-- Kosten als gesonderten Ausweis eines Steuerbetrags gewertet. Der Begriff "ausweisen" i.S. von § 14c Abs. 2 UStG bedeute "deklarieren", d.h. explizit als solches erklären. Vorliegend handele es sich nicht um einen "Ausweis", sondern (lediglich) um einen "Hinweis".

14 Er habe zudem nicht "wie ein leistender Unternehmer" i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG abgerechnet. Dazu hätte er neben den von den Entsorgungsunternehmen bezogenen Vorleistungen auch seine eigene Leistung der Umsatzsteuer unterwerfen müssen. Wer lediglich auf die ihm selbst in Rechnung gestellte Umsatzsteuer unter Angabe des vorleistenden Unternehmers und dessen Steuernummer hinweise, seine eigenen Leistungen (Verwaltungskosten) aber nicht der Umsatzsteuer unterwerfe, handele nicht wie ein leistender Unternehmer.

15 Den Abrechnenden könne nicht jede denkbare Missbrauchsgefahr treffen. In den vorliegenden Fällen hätten die Empfänger der Gebührenbescheide leicht erkennen können, dass der Hinweis auf die Umsatzsteuer ausschließlich auf die Vorleistung bezogen gewesen sei.

16 Der Kläger rügt außerdem mit Schriftsatz vom 23. Juli 2015 (nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist) erstmals, das FG habe "mit der nicht bewiesenen Behauptung", eine Vielzahl von Empfängern hätten die Vorsteuer aus den Gebührenbescheiden gezogen, gegen seine Pflicht verstoßen, den Sachverhalt aufzuklären.

17 Im Übrigen sei die angefochtene Umsatzsteuerfestsetzung in entsprechender Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) unzulässig. Denn er habe sich bis zum Urteil des BFH vom 17. Februar 2011 in BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734 darauf verlassen dürfen, dass er den Gefährdungstatbestand nach § 14c Abs. 2 UStG nur dann erfülle, wenn seine Gebührenbescheide sämtliche Merkmale einer Rechnung i.S. von § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG enthielten, was unstreitig nicht der Fall sei.

18 Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung sowie die Umsatzsteuerbescheide für 2007 vom 27. August 2009 und vom 26. August 2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 31. Januar 2012 aufzuheben.

19 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

20 Es hält die Vorentscheidung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

21 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

22 1. Der Kläger hat --was vom FG zutreffend erkannt wurde und zwischen den Beteiligten im Übrigen nicht im Streit steht-- hinsichtlich seiner Tätigkeit im Rahmen der Tierkörperbeseitigung nicht als Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts gehandelt (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 10. Februar 2016 XI R 26/13, BFHE 252, 538, BFH/NV 2016, 865, Rz 32 ff., m.w.N.).

23 2. Ebenso hat das FG zu Recht entschieden, dass der Kläger i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG wie ein Unternehmer abgerechnet und in seinen den Streitfall betreffenden Gebührenbescheiden jeweils einen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat.

24 a) Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), schuldet gemäß § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG den ausgewiesenen Betrag. Das Gleiche gilt, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt (§ 14c Abs. 2 Satz 2 UStG).

25 b) Die Gebührenbescheide des Klägers sind --wovon die Vorentscheidung zutreffend ausgegangen ist-- "Rechnungen" i.S. von § 14c Abs. 2 UStG.

26 aa) § 14c Abs. 2 UStG, der auf den Steuerausweis in einer "Rechnung" abstellt, ohne den Rechnungsbegriff selbst oder mittels einer Verweisung zu definieren, setzt nicht voraus, dass die erteilte Rechnung (gegebenenfalls auch unzutreffend) alle in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG aufgezählten Merkmale aufweist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734, Rz 17; ebenso Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 80; Bunjes/Korn, UStG, 15. Aufl., § 14c Rz 5; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 14c UStG Rz 33; a.A. Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14c Rz 150; Fleckenstein-Weiland in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 14c Rz 31).

27 bb) Die Anforderungen an einen unberechtigten Steuerausweis i.S. des § 14c Abs. 2 UStG erfüllt eine Rechnung vielmehr schon dann, wenn sie den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausweist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734, Rz 25; vom 19. November 2014 V R 29/14, BFH/NV 2015, 706, Rz 16; jeweils m.w.N.).

28 cc) Das ist bei den vom Kläger erteilten Gebührenbescheiden der Fall. In diesen Bescheiden ist der jeweilige Leistungsempfänger angegeben und die betreffende Leistung der Tierkörperbeseitigung jeweils nach Umfang und Art sowie Datum des Leistungsbezugs ausreichend beschrieben (zu den Anforderungen an eine Leistungsbeschreibung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 706, Rz 16, m.w.N.). Außerdem hat der Kläger in den Gebührenbescheiden den in der jeweiligen Entsorgungsgebühr enthaltenen Steuerbetrag, den Steuersatz und die Höhe des entsprechenden Nettoentsorgungsentgelts gesondert ausgewiesen. Darüber hinaus hat er die Steuernummer des betreffenden Entsorgers angegeben.

29 dd) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass --wie der Kläger meint-- es sich vorliegend um Gebührenbescheide einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung handele, die bei den Empfängern nicht den Eindruck hätten erwecken können, einen Vorsteuerabzug geltend machen zu dürfen.

30 Denn Gegenstand der Regelung des § 14c Abs. 2 UStG ist die Gefährdung des Steueraufkommens durch Abrechnungsdokumente, die die elementaren Merkmale einer Rechnung aufweisen oder den Schein einer solchen erwecken und den Empfänger zum Vorsteuerabzug verleiten (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734, Rz 24; vom 25. September 2013 XI R 41/12, BFHE 243, 69, BStBl II 2014, 135, Rz 12; jeweils m.w.N.). Außerdem kommt es bei § 14c Abs. 2 UStG ebenso wenig auf die Bezeichnung des Dokuments an (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG a.E.). Danach kann auch der offene Ausweis der Steuer in --wie hier-- öffentlich-rechtlichen Gebührenbescheiden die Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG auslösen (zu § 14 Abs. 3 UStG a.F., vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 10. Februar 1978 V 82/75, EFG 1978, 349; Stadie in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 14c Rz 69).

31 c) Entgegen der Auffassung des Klägers liegt auch ein gesonderter Steuerausweis und nicht nur ein Hinweis auf die Kostenbestandteile der erhobenen Gebühren vor.

32 aa) Der Steuerausweis i.S. von § 14c Abs. 2 UStG setzt nicht voraus, dass --wie der Kläger vorbringt-- es sich bei dem bezifferten Steuerbetrag um einen explizit als solchen erklärten "Ausweis" der Steuer handele. Die Umsatzsteuer ist vielmehr bereits dann gesondert ausgewiesen, wenn die Steuer als Geldbetrag genannt und als Steuerbetrag gekennzeichnet ist (vgl. dazu Stadie in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 14c Rz 93 i.V.m. § 14 Rz 460). Der eindeutige, klare und unbedingte Ausweis der Umsatzsteuer genügt (zu § 14 Abs. 3 UStG a.F., vgl. bereits BFH-Beschluss vom 7. Juli 1988 V B 72/86, BFHE 154, 197, BStBl II 1988, 913, unter I.2., Rz 19; BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997 V R 56/94, BFHE 185, 98, BStBl II 1998, 367, unter II.1.a, Rz 13). An den Steuerausweis i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG sind im Übrigen --worauf das FA zutreffend hinweist-- keine bestimmten "optischen" Anforderungen zu

stellen. Die Steuer kann daher auch im Rahmen eines erläuternden Hinweises gesondert ausgewiesen werden (zum Steuerausweis i.S. von § 14 Abs. 3 UStG a.F. vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 1988 X R 43/81, BFHE 153, 255, BStBl II 1988, 752, unter 1.a, Rz 12).

33 bb) Durch die vom Kläger gewählte Form der Abrechnung wird klar erkennbar, dass in dem den Tierhaltern in Rechnung gestellten Betrag auch Umsatzsteuer enthalten ist. Das ergibt sich schon daraus, dass in der tabellenartigen Zusammenstellung in dem jeweiligen Gebührenbescheid neben der Verwaltungsgebühr des Klägers auch das Entgelt des die Tierkörperbeseitigung durchführenden Unternehmers "ohne MwSt" und "mit MwSt" einzeln und in einer Summe ausgewiesen ist. Außerdem hat der Kläger im Erläuterungsteil seiner Gebührenbescheide neben dem Steuersatz auch das Drittel-Nettoentsorgungsentgelt angegeben und den darauf entfallenden als "Mehrwertsteuer" bezeichneten Steuerbetrag eindeutig und unbedingt in einer Summe ausdrücklich ausgewiesen. Dies geht über einen bloßen Hinweis auf die Kostenbestandteile der Gebühr deutlich hinaus - für den im Übrigen insbesondere die Angabe der Steuernummer des jeweiligen Entsorgungsunternehmens nicht notwendig war.

34 cc) Die Gebührenbescheide enthalten --wie das FG zutreffend erkannt hat-- keinen Hinweis darauf, dass aus den vom Kläger im Rahmen der Erläuterung seiner Kosten gesondert ausgewiesenen Steuerbeträgen keine Vorsteuer beansprucht werden könne.

35 d) Auch die Einwendung des Klägers, er habe nicht "wie ein leistender Unternehmer" i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG abgerechnet, weil er seine eigenen Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterworfen habe, greift nicht durch. Denn "wie ein Unternehmer" rechnet ab, wer --wie es der Kläger in seinen Gebührenbescheiden für die ausgeführte Tierkörperbeseitigung getan hat-- einen Steuerbetrag für eine (vermeintliche) Leistung in einem Abrechnungspapier ausweist. Darauf, ob die ausgewiesene Steuer zutreffend berechnet ist, kommt es nicht an (zu § 14 Abs. 3 UStG a.F., vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 153, 255, BStBl II 1988, 752, unter 1.a, Rz 12).

36 e) Es kommt gleichfalls nicht darauf an, ob --wie der Kläger ferner geltend macht-- die Empfänger der Gebührenbescheide leicht hätten erkennen können, dass der Hinweis auf die Umsatzsteuer ausschließlich auf die Vorleistung bezogen gewesen sei, und ihn, den Kläger, nicht jede denkbare Missbrauchsgefahr treffen könne.

37 aa) Der gesetzliche Tatbestand in § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG verlangt weder, dass der Aussteller des Abrechnungsdokuments dessen (mögliche) missbräuchliche Verwendung durch den Empfänger kennt, noch ist eine dahin gehende Absicht erforderlich (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. März 2006 V R 46/03, BFH/NV 2006, 1365, unter II.1.a, Rz 14; vom 7. April 2011 V R 44/09, BFHE 234, 430, BStBl II 2011, 954, Rz 13; vom 16. September 2015 XI R 47/13, BFH/NV 2016, 428, Rz 45; jeweils m.w.N.).

38 bb) Zudem hat sich die Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens, die der Kläger durch seinen unberechtigten Steuerausweis geschaffen hat, vorliegend realisiert. Die Empfänger der Gebührenbescheide haben --wie das FG festgestellt hat-- "in einer großen Anzahl von dem vorgeblichen Vorsteuerabzugsrecht Gebrauch gemacht".

39 Soweit der Kläger nunmehr in seinem Schriftsatz vom 23. Juli 2015 erstmals geltend macht, das FG habe mit der nicht bewiesenen Behauptung, eine Vielzahl von Empfängern hätten die Vorsteuer aus den Gebührenbescheiden gezogen, gegen seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen, ist diese Verfahrensrüge bereits wegen ihrer nicht fristgerechten Erhebung unzulässig. Das Revisionsgericht darf grundsätzlich nur solche Verfahrensrügen berücksichtigen, die innerhalb der --hier i.S. von § 120 Abs. 2 Satz 3 FGO zuletzt bis zum 24. April 2015 verlängerten-- Revisionsbegründungsfrist in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Weise angebracht werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.1., Rz 20; vom 22. Februar 2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, Rz 76; vom 14. November 2012 XI R 8/11, BFH/NV 2013, 596, Rz 67; vom 13. Mai 2013 I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, Rz 19; ferner Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 203; jeweils m.w.N.).

40 3. Das FA hat die Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG schließlich nicht überhöht festgesetzt.

41 Es hat --wie vom FG unwidersprochen festgestellt wurde-- solche Gebührenbescheide des Klägers ausgeschieden, bei denen die Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren (Privatleute bzw. Fälle des § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG), keinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen haben bzw. den geltend gemachten Vorsteuerabzug inzwischen berichtigt hatten. Darüber hinaus hat das FA auch Bescheide mit einem Umsatzsteuerausweis von nicht mehr als 10 € gleichfalls nicht berücksichtigt, da es insoweit unterstellt habe, dass diese Bescheidempfänger Privatleute waren. Mithin ist die Steuer nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG nur insoweit festgesetzt worden, als dies dem

Zweck dieser Vorschrift, Missbrauch zu verhindern und der Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens durch ein Ungleichgewicht von Steuer und Vorsteuerabzug zu begegnen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 428, Rz 42, m.w.N.), entsprach.

42 4. Der angefochtenen Steuerfestsetzung steht kein Vertrauensschutz des Klägers entgegen.

43 a) Soweit der Kläger geltend macht, dass er bis zur Entscheidung des BFH vom 17. Februar 2011 in BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734 habe darauf vertrauen dürfen, dass er den Gefährdungstatbestand nach § 14c Abs. 2 UStG nur dann erfülle, wenn seine Gebührenbescheide alle Merkmale einer Rechnung i.S. von § 14 UStG enthielten, ist dieses Vertrauen nicht nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO geschützt. Nach dieser Vorschrift darf bei Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.

44 Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor.

45 b) Der Kläger hat auch keinen Anspruch auf Vertrauensschutz aus sonstigen Gründen.

46 Vertrauensschutzgesichtspunkte kommen schon deshalb nicht in Betracht, weil der Kläger seinen guten Glauben jedenfalls nicht nachgewiesen hat, nachdem ihm das FA auf seine Anfrage hin bereits am 8. Januar 2002 mitgeteilt hatte, dass er nicht berechtigt sei, Umsatzsteuer in seinen Gebührenbescheiden auszuweisen.

47 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 143 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de