

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.10.2007, V R 27/05

Formanforderungen an die Berichtigung einer Rechnung - Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO - Berichtigung der Vorsteuer beim Leistungsempfänger nach Rechnungsberichtigung

Leitsätze

1. Für die Berichtigung einer Rechnung i.S. des § 14 UStG 1993 genügt die einfache Schriftform auch dann, wenn in einem notariell beurkundeten Kaufvertrag mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet worden ist .
2. Die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung ist umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nicht zu prüfen .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kapitalanlagegesellschaft, die offene Immobilienfonds betreibt und dazu Grundstücke an- und verkauft. Mit notariellem Kaufvertrag vom 14. September 1994 erwarb sie von der niederländischen Firma W ein im Inland belegenes, vermietetes Grundstück. Der Nettokaufpreis betrug nach § 2 des Kaufvertrages ... DM. Zusätzlich hatte die Klägerin 15 % Umsatzsteuer auf den um 50 % der Grunderwerbsteuer erhöhten Kaufpreis (mithin ... DM), insgesamt also ... DM, zu bezahlen. Eine gesonderte Rechnungsstellung erfolgte nicht. Nach mehreren Entgeltsänderungen erhöhte sich der Nettokaufpreis auf ... DM und die Umsatzsteuer auf ... DM.
- 2 Weil das Grundstück nach § 6 des Kaufvertrages der einzige Vermögensgegenstand der Verkäuferin war, ließ sich die Klägerin von der D-AG (Muttergesellschaft der Verkäuferin) durch Garantieerklärung vom 14. September 1994 von allen Risiken freistellen, die sich aus dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages nach § 419 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) für sie ergeben.
- 3 Das zunächst für die Veranlagung der Klägerin zuständige Finanzamt III (FA III) stimmte der Umsatzsteuererklärung der Klägerin für 1994, in der diese entsprechend dem Umfang der steuerpflichtigen Verwendung des Grundstücks 98,5 % der angefallenen Vorsteuerbeträge geltend gemacht hatte, mit Bescheid vom 2. November 1995 zu.
- 4 Die Verkäuferin, W, erklärte in der Voranmeldung für November 1994 zwar die Umsatzsteuer aus der Grundstücksveräußerung, zahlte diese aber nicht.
- 5 Die Geschäftsanteile der W wurden am 31. Dezember 1994 an die L mit Sitz in A veräußert und der Firmenname am 6. März 1995 in "L" geändert.
- 6 Nachdem das FA III zu der Auffassung gelangt war, dass es sich bei der Veräußerung des Grundstücks um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung handele, kündigte es der Klägerin am 12. August 1996 die Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin nach § 75 der Abgabenordnung (AO) an. Außerdem wies das FA III mit Schreiben vom 12. August 1996 die Steuerberater der Verkäuferin auf die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung sowie darauf hin, dass die Umsatzsteuer-Voranmeldung für November 1994 deshalb unrichtig gewesen sei und sie den ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 14 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1993) schulde. Gleichzeitig wies das FA III auf die

Möglichkeit der Rechnungsberichtigung nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1993 hin und bat um Mitteilung, ob die Gesellschaft eine geänderte Rechnung erstellen werde.

- 7 "L" teilte dem FA III im Schreiben vom 5. September 1996 mit, sie habe gegenüber der Klägerin die Rechnung berichtigt und verwies auf eine beigelegte Abschrift dieses Schreibens. Gleichzeitig bat "L" um Berichtigung der entsprechenden Steuerfestsetzung. Mit Schreiben an die Klägerin vom 5. September 1996 berichtigte "L" --unter Bezugnahme auf das an sie, "L", gerichtete Schreiben des FA III vom 12. August 1996-- die "Rechnung in § 2 des Kaufvertrages dahingehend, dass der Kaufpreis DM ... beträgt und keine Umsatzsteuer geschuldet wird".
- 8 Die Klägerin wies gegenüber "L" mit Schreiben vom 14. November 1996 die Rechnungsberichtigung zurück; sie werde diese nur dann anerkennen, wenn "L" ihr die gezahlte Umsatzsteuer von ... DM zurückerstatte. Entsprechende Aufforderungen blieben erfolglos.
- 9 Das FA III berücksichtigte in dem gegenüber der Klägerin erlassenen (erstmaligen) Umsatzsteuer-Jahresbescheid für 1996 (Streitjahr) vom 26. Januar 1998 die Rechnungsberichtigung und erhöhte die Umsatzsteuer für 1996 entsprechend.
- 10 Der Einspruch der Klägerin hatte nur insoweit Erfolg, als das FA III die Vorsteuerberichtigung von zunächst 100 % des geltend gemachten Vorsteuerabzugs auf 98,5 % verminderte.
- 11 Gegenstand des anschließenden Klageverfahrens war der Umsatzsteuerbescheid für 1996 vom 12. Dezember 2001, in dem das FA III dem Klagebegehren in Höhe von 2 965 DM wegen eines Fehlers bei der Berechnung der abziehbaren Vorsteuer abgeholfen hat.
- 12 Während des Klageverfahrens wurde aufgrund § 4 Abs. 6 der Zuständigkeitsverordnung vom 11. Dezember 2003 zunächst das FA V und schließlich durch § 4 Abs. 7 der Zuständigkeitsverordnung vom 14. April 2004 der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) für die Veranlagung der Klägerin zuständig.
- 13 Die Klage hatte keinen Erfolg.
- 14 Das Finanzgericht (FG) führte in dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2005, 988 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus: Die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung hätten vorgelegen. Treu und Glauben ständen der Berücksichtigung der Rechnungsberichtigung nicht entgegen. Denn mit dem Hinweis des FA III im Schreiben an "L" auf die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung und die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung habe es, das FA III, seiner Fürsorge- und Betreuungspflichten nach § 89 AO entsprochen; in deren Rahmen habe es nach § 88 Abs. 2 AO auch auf die für die Beteiligten günstigen Umstände, --hier die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung für "L"-- hinweisen müssen. Der neutrale Hinweis auf die rechtlichen Möglichkeiten enthalte --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch keine Aufforderung zum Vertragsbruch.
- 15 Die Voraussetzungen der Vorsteuerberichtigung nach einer Rechnungsberichtigung lägen vor. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1993
- 16 sei auch anwendbar, wenn Umsatzsteuer für eine nicht steuerbare oder eine steuerfreie Leistung in Rechnung gestellt werde. Zwar hätte der Klägerin der Vorsteuerabzug bereits im Jahr 1994 nicht gewährt werden dürfen, weil die

Geschäftsveräußerung nicht steuerbar und nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur der für einen Umsatz von Gesetzes wegen geschuldete Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar sei (Hinweis auf BFH-Urteil vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695). Der im Übrigen zulässigen Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1994 habe jedoch allein § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO entgegengestanden, denn die nach Erlass des ursprünglichen Steuerbescheides erfolgte Änderung der Rechtsprechung dürfe nicht zuungunsten der Klägerin berücksichtigt werden.

- 17 Das FA habe jedoch aufgrund der Berichtigung der Rechnung durch "L" die Vorsteuer nach § 14 Abs. 2 i.V.m. § 17 UStG 1993 im Umsatzsteuerbescheid für 1996 berichtigen dürfen.
- 18 Entgegen der Auffassung der Klägerin liege eine wirksame Rechnungsberichtigung vor; notarielle Form sei nicht erforderlich. Es reiche, wenn --wie hier durch Verweis auf § 2 des Kaufvertrages-- ausdrücklich auf die Originalurkunde Bezug genommen und der dort bezeichnete Kaufpreis nunmehr ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werde. Die Unterschrift sei kein Rechnungserfordernis und deshalb auch für die Berichtigung nicht erforderlich; unerheblich sei deshalb deren Lesbarkeit.
- 19 Zweifel am Aussteller der Rechnungsberichtigung beständen nicht. Denn aus dem Schreiben, das die veräußerte Liegenschaft und den Immobilienfonds genau bezeichne und mit der Bezifferung des Kaufpreises und der Bezugnahme auf § 2 des notariellen Kaufvertrages weitere Details genannt habe, gehe --auch für die Klägerin erkennbar-- hervor, dass die "L", die "Rechtsnachfolgerin" der W, über den Grundstücksverkauf nur noch ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis abrechne. Abgesehen davon, dass nur die Verkäuferin ein Interesse an der Berichtigung haben könne, sei auszuschließen, dass jemand ohne Kenntnis und Billigung der "L" die Rechnungsberichtigung gefertigt und der Klägerin zugesandt habe. Dass das Berichtigungsschreiben von einer Person unterzeichnet worden sei, die die Klägerin nicht habe identifizieren können, sei unerheblich, weil das UStG keine unterschriebene Rechnung verlange. Soweit die Klägerin die Vertretungsmacht des Unterzeichners in Zweifel ziehe, setze sie sich im Übrigen mit ihrem eigenen Verhalten in Widerspruch. Denn in ihren Schriftsätzen an "L" vom 14. November 1996, vom 16. Dezember 1996 und vom 24. Dezember 1998 gehe sie selbst davon aus, dass die Berichtigungserklärung von einem vertretungsberechtigten Organ der Verkäuferin stamme. In ihrem Schreiben vom 23. Dezember 1999 an das FA habe sie vorgetragen, dass der ihr gegenüber aufgetretene Vertreter der "L" erklärt habe, die Rechnungsberichtigung sei nur deshalb erfolgt, weil "L" die Umsatzsteuerschuld mangels Liquidität nicht habe erfüllen können.
- 20 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin Verletzung von § 14 Abs. 2 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG 1993.
- 21 Sie trägt im Wesentlichen vor, sie habe, da das Berichtigungsschreiben weder eine Handelsregisternummer, noch Angaben über Sitz und Telefon oder Bankverbindung enthalten habe, erst durch eigene Ermittlungen herausgefunden, dass es sich um die Rechtsnachfolgerin der Firma W handele. Erst ihre Ermittlungen hätten ergeben, dass es sich bei dem Nachfolgeunternehmen nur noch um eine Briefkastenfirma handele.
- 22 Ohne notariell beurkundete Änderung des Kaufvertrages vom 14. September 1994 sei die Rechnungsberichtigung vom 5. September 1996 nicht wirksam, weil der Kaufpreis wesentlicher Bestandteil des Kaufvertrages und deshalb dessen Änderung

beurkundungspflichtig sei. Der Umsatzsteuerausweis sei nicht lediglich eine Erfüllungshandlung des Verkäufers. Die Verkäuferin könne ihre zivilrechtliche Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises, der die Umsatzsteuer einschlieÙe, nicht durch einseitige Gestaltungserklärung aufheben.

- 23 Die Vorschriften der Rechnungsberichtigung (§ 14 Abs. 2 Satz 2 und § 17 UStG 1993) seien auf Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1 a UStG 1993) nicht anwendbar. Sie dürften nur noch auf steuerpflichtige Umsätze angewendet werden. Denn die geänderte Rechtsprechung gelte nicht erst für Sachverhalte nach der Veröffentlichung der Entscheidung des BFH in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695.
- 24 Die Berichtigung setze die vorherige Rückzahlung des entsprechenden Betrages an sie, die Klägerin, voraus. Denn auch eine Minderung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 UStG 1993 trete erst dann ein, wenn tatsächlich feststehe, welche Gegenleistung der Verkäufer erhalten habe. Gleiches müsse für die Berichtigung der Umsatzsteuer --und damit auch des Vorsteuerbetrages-- gelten. Denn auch die sinngemäÙe Anwendung der Vorschrift verlange eine Minderung des Entgelts, die nur eintrete, wenn der entsprechende Entgeltsanteil (die Umsatzsteuer) an den Rechnungsempfänger zurückgezahlt worden sei. Zwar genüge nach der Rechtsprechung des BFH für den Tatbestand "Änderung der Bemessungsgrundlage" eine entsprechende Vereinbarung und es komme nicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Rückgewähr der Entgeltsminderung an. Im Streitfall fehle es jedoch überhaupt und im Übrigen auch mangels Beurkundung an einer wirksamen neuen Vereinbarung.
- 25 Die Rückzahlungsverpflichtung der Verkäuferin in Höhe der zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer ergebe sich aus der gesetzlich angeordneten Vertragsanpassung nach § 313 Satz 1 und 2 BGB n.F. (bisher § 242 BGB) bzw. einer ergänzenden Vertragsauslegung. Denn die Klägerin habe in rein tatsächlicher Hinsicht zu viel gezahlt, ohne dass dieser Überzahlung eine entsprechende Vereinbarung zugrunde liege. Solche zusätzlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers erhöhten bereits dann das Entgelt für eine Leistung und damit die Bemessungsgrundlage i.S. des § 10 Abs. 1 UStG 1993, wenn sie aus keinem anderen Rechtsgrund gezahlt worden seien. Deshalb sei insoweit dem Prinzip der Istbesteuerung zu folgen.
- 26 Der Systematik der Umsatzsteuer entspreche es, dass grundsätzlich der Fiskus als Steuergläubiger das Risiko des Steuerausfalles trage: er müsse dem Rechnungsempfänger die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer erstatten, ohne dass die Erstattung von der Zahlung der Umsatzsteuer durch den Aussteller der Rechnung abhängig gemacht werden dürfe. Außerdem habe der BFH im Urteil vom 19. September 1996 V R 41/94 (BFHE 181, 236, BStBl II 1999, 249) ausgeführt, dass die Berichtigung weder von der Rückgabe der Originalrechnung noch von der Durchsetzbarkeit gegenüber dem Leistungsempfänger abhängen und in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung das Risiko eines Steuerausfalles trage. Das Insolvenzrisiko dürfe nicht einseitig dem Rechnungsempfänger aufgebürdet werden. Es sei ein Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, dass der Unternehmer in einer Leistungskette durch den Vorsteuerabzug vollständig von der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werde.
- 27 Die Klägerin beantragt,
- 28 das angefochtene Urteil aufzuheben und "den Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 26.

Januar 1998 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 22. März 2001 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer um abzugsfähige Vorsteuern in Höhe von ... DM herabgesetzt wird".

29 Das FA beantragt die Zurückweisung der Revision.

Entscheidungsgründe

30 II. Die Revision ist unbegründet.

31 Zu Recht hat das FG entschieden, dass das FA die Voraussetzungen für eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Streitjahr 1996 nach § 14 Abs. 2 Satz 2 und § 17 UStG 1993 ohne Rechtsverstoß angewandt hat und nach Maßgabe des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO zur Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1996 berechtigt war.

32 1. Die Entscheidung des FG, dass eine Rechnungsberichtigung durch den Rechnungsaussteller --nach Veräußerung der Geschäftsanteile der Verkäuferin nunmehr "L"-- vorlag, die das FA zur Vorsteuerkorrektur im Streitjahr 1996 berechnete, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

33 a) Entgegen der Auffassung der Klägerin genügt für die Berichtigung die einfache Schriftform auch dann, wenn in einem notariell beurkundeten Kaufvertrag mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet worden ist.

34 aa) Die Berichtigung des Steuerbetrags muss gegenüber dem Leistungsempfänger erfolgen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1993). Voraussetzung dafür ist lediglich, dass dem Leistungsempfänger eine hinreichend bestimmte, schriftliche Berichtigung der Rechnung zugeht. Die Rückgabe der ursprünglichen Rechnung durch den Leistungsempfänger ist nicht erforderlich (Senatsurteil vom 25. Februar 1993 V R 112/91, BFHE 171, 373, BStBl II 1993, 643). Notwendig ist ferner eine "Berichtigung" der Rechnung, und zwar durch den Leistenden. Aus ihr muss --notfalls durch Auslegung-- hervorgehen, dass der leistende Unternehmer über seine Leistung --statt, wie bisher, unter Ansatz des ursprünglich ausgewiesenen Steuerbetrags-- nunmehr nur noch ohne Umsatzsteuer abrechnen will. Bei der Auslegung der Berichtigungserklärung des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1993 sind die Bedürfnisse des Geschäftsverkehrs zu beachten (Senatsurteile in BFHE 171, 373, BStBl II 1993, 643; vom 10. Dezember 1992 V R 73/90, BFHE 170, 475, BStBl II 1993, 383).

35 bb) Eine bestimmte Form ist nicht erforderlich.

36 (1) Die Berichtigung ändert eine Rechnung im Sinne des UStG. Allein nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien ist deshalb zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen ein Dokument als Rechnung im Sinne des UStG 1993 zu beurteilen ist. Für die Berichtigung der Rechnung dürfen keine höheren Anforderungen gestellt werden.

37 (2) Nach § 14 Abs. 4 UStG 1993 ist "Rechnung ... jede Urkunde, mit der ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter über eine Lieferung oder sonstige Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird". Umsatzsteuerrechtlich ist deshalb ohne Bedeutung, ob die Urkunde, in der mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer abgerechnet worden ist, notariell beurkundet worden ist --wie im Streitfall im notariell beurkundeten Vertrag-- (Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., § 14c Rz 10;

Birkenfeld, Das große Umsatzsteuer-Handbuch § 160, Rz 68; Valentin, EFG 2005, 991; offen gelassen im BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 8/04, BFH/NV 2006, 835; zweifelnd Widmann in Plückerbaum/Malitzky, UStG, 10. Aufl., § 14c Rz 26/2).

- 38 (3) Bestätigt wird die Auffassung des Senats durch Art. 22 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) i.d.F. der Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Rechnungsrichtlinie; Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- L 15 vom 17. Januar 2002 S. 24 und jetzt Art. 219 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--), wonach nunmehr ausdrücklich klargestellt ist, dass "jedes Dokument oder jede Mitteilung, die zu einer Veränderung der ursprünglichen Rechnung führt und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist, einer Rechnung gleichgestellt" ist.
- 39 (4) Die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung ist umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nicht zu prüfen (BFH-Urteile in BFHE 181, 236, BStBl II 1999, 249; in BFHE 171, 373, BStBl II 1993, 643; in BFHE 170, 475, BStBl II 1993, 383). Deshalb ist auch ohne Bedeutung, ob zivilrechtlich zu den nach § 313 BGB in der im Streitjahr geltenden Fassung (jetzt § 311 BGB) formbedürftigen Nebenabreden auch "die Vereinbarung über die Mehrwertsteuerausweisung" (gemeint ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung der Grundstücksveräußerung) gehört (Oberlandesgericht --OLG-- Stuttgart, Urteil vom 16. Juni 1993 4 U 23/93, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht NJW-RR 1993, 1365) und deshalb die zivilrechtliche Wirksamkeit einer Änderung die Einhaltung der Form voraussetzt.
- 40 b) Die Würdigung des FG, dass der Rechnungsaussteller die Rechnung berichtigt hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 41 aa) Zu Recht hat das FG dem Einwand der Klägerin, dass das Berichtigungsschreiben keine --entzifferbare-- Unterschrift aufweist und daher die Vertretungsmacht der unterzeichnenden Person fraglich sei, keine Bedeutung beigemessen, soweit dies die Frage der Rechnungsberichtigung betrifft. Die Unterschrift unter dem Abrechnungspapier ist nicht das maßgebliche Kriterium zur Bestimmung des Ausstellers einer Abrechnung (BFH-Urteil vom 4. März 1982 V R 107/79, BFHE 135, 118, BStBl II 1982, 309; BFH-Beschluss vom 26. September 1994 V B 33/94, BFH/NV 1995, 553). Gleiches gilt für eine Berichtigung der Rechnung.
- 42 Dies stellt im Übrigen nunmehr ausdrücklich Art. 22 Abs. 3 Buchst. b Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Rechnungsrichtlinie (jetzt Art. 229 MwStSystRL) klar, wonach die Mitgliedstaaten keine Unterschrift der Rechnungen fordern dürfen.
- 43 bb) Nach den für den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) Feststellungen bestehen keine Zweifel daran, dass die Berichtigung von der Rechtsnachfolgerin der Rechnungsausstellerin erklärt wurde.
- 44 Das FG geht dabei zu Recht davon aus, dass sich der Abrechnende auch anderer Personen bei der Abrechnung bedienen kann, die in seinem Namen handeln (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. April 1983 V R 139/79, BFHE 138, 267, BStBl II 1983, 525).
- 45 Zur Zurechenbarkeit der Rechnungsberichtigung hat das FG ausgeführt, aus dem Schreiben gehe --für die Klägerin erkennbar-- hervor, dass "L", über den Grundstücksverkauf nur noch ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis abrechne.

Angesichts dessen, dass weiter im Betreff des Schreibens die veräußerte Liegenschaft und der Immobilienfonds genau bezeichnet und mit der Bezifferung des Kaufpreises und der Bezugnahme auf § 2 des notariellen Kaufvertrages weitere Details genannt worden seien, sei es auszuschließen, dass ein von der Verkäuferin nicht bevollmächtigter Dritter, dessen Erklärungen ihr nicht zurechenbar seien, das Berichtigungsschreiben verfasst habe. Diese auf tatsächlichem Gebiet liegende Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).

- 46 2. Der Klägerin stand der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Rechnungserteilung --im Jahr 1994-- nicht zu.
- 47 a) Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1993 setzt bei richtlinienkonformer Auslegung voraus, dass eine Steuer für den berechneten Umsatz geschuldet wird (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695; vgl. BFH-Urteile vom 1. Februar 2001 V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673; vom 12. Dezember 2002 V R 85/01, BFH/NV 2003, 829; BFH-Beschlüsse vom 1. April 2004 V B 112/03, BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802; vom 10. Mai 1999 V B 1/99, BFH/NV 1999, 1526).
- 48 b) Im Umsatzsteuerbescheid für 1994 hätte die im Kaufvertrag vom 14. September 1994 ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer berücksichtigt werden dürfen, denn die Veräußerung verpachteter/vermieteter (Gewerbe-)Immobilien unter Fortführung des Pacht-/Mietvertrages durch den Erwerber --wie im Streitfall-- ist seit dem 1. Januar 1994 als Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1 a UStG 1993 i.d.F. des Missbrauchbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310) nicht steuerbar (z.B. BFH-Beschluss in BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802, m.w.N.).
- 49 Der gegenüber der Klägerin erlassene Umsatzsteuerbescheid für 1994 war insoweit materiell-rechtlich fehlerhaft. Darüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.
- 50 3. Einer Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1994 stand jedoch --allein-- § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO entgegen.
- 51 a) Mit Zustimmung des FA vom 2. November 1995 galt die Umsatzsteuererklärung der Klägerin für 1994 als Umsatzsteuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 Satz 2 i.V.m. § 164 Abs. 1 AO). Bis zur Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, am 17. Februar 1999, war die Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1994 nach § 164 Abs. 2 AO grundsätzlich ohne Einschränkung zulässig.
- 52 b) Einer Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1994 mit der Begründung, die im Kaufvertrag vom 14. September 1994 zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer sei nicht abziehbar, stand jedoch entgegen, dass sich die Rechtsprechung zur Nichtabziehbarkeit der nach § 14 Abs. 2 UStG 1993 geschuldeten Steuer erst nach Erlass des Umsatzsteuerbescheides für 1994 geändert hat.
- 53 Nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO darf bei Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Die Vorschrift schützt das Vertrauen in die Bestandskraft der Steuerfestsetzung (z.B. BFH-Urteil vom 11. April 2002 V R 26/01, BFHE 198, 238, BStBl II 2004, 317, m.w.N.). Sie greift (nur) ein, wenn sich --wie hier-- die

Rechtsprechung in der Zeit zwischen dem Erlass des ursprünglichen Bescheides und dem Erlass eines Änderungsbescheides geändert hat.

- 54 c) Die Voraussetzungen des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO lagen vor.
- 55 aa) Nach der bis zum Ergehen des BFH-Urteils in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 geltenden Rechtslage durfte der Unternehmer die nach § 14 Abs. 2 UStG 1993 zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (BFH-Urteile vom 19. Mai 1993 V R 110/88, BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779; vom 29. Oktober 1987 V R 154/83, BFHE 152, 161, BStBl II 1988, 508; vom 23. Januar 1992 V R 66/85, BFHE 167, 221). § 14 Abs. 2 (und nicht Abs. 3) UStG 1993 erfasste nach ständiger Rechtsprechung auch die Fälle, in denen ein Unternehmer in einer Rechnung Umsatzsteuer für nicht steuerbare Umsätze gesondert ausgewiesen hat (Senatsurteil vom 13. November 2003 V R 79/01, BFHE 204, 332, BStBl II 2004, 375, m.w.N.) -- wie im Streitfall die Verkäuferin im Kaufvertrag vom 14. September 1994--.
- 56 bb) Erst nachdem das FA III am 26. Januar 1998 den Umsatzsteuerbescheid für 1996 erlassen hatte, gab der erkennende Senat mit Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 die bisherige Rechtsprechung auf.
- 57 4. Die Anwendung des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO hat zur Folge, dass zugunsten des Steuerpflichtigen die bisherige Rechtslage vor Änderung der Rechtsprechung weiterhin maßgeblich ist. D.h. der Steuerpflichtige ist so zu stellen, wie er gestanden hätte, wenn sich die Rechtsprechung nicht geändert hätte. Die Klägerin ist deshalb hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug so zu behandeln, wie sich dies bei Weitergeltung der bisherigen Rechtsprechung ergeben hätte.
- 58 Nach der bis zum BFH-Urteil in BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 geltenden Rechtslage war die zu Unrecht nach § 14 Abs. 2 UStG 1993 ausgewiesene Umsatzsteuer zwar abziehbar; bei Berichtigung der Rechnung war nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1993 § 17 Abs. 1 UStG 1993 entsprechend anzuwenden. Der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, hatte den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Gleichzeitig hatte der Leistungsempfänger den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges war nach § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG 1993 für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in den die Rechnungsberichtigung fällt --im Streitfall das Jahr 1996, das Streitjahr--. § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG 1993 schließt eine Rückwirkung der Berichtigung des Umsatzsteuerausweises auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung und damit die sonst ggf. gebotene Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aus (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 4. Februar 2005 VII R 20/04, BFHE 209, 13; z.B. Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 14c Rz 37; vgl. Wagner, Steuer und Wirtschaft --StuW--, 1993, 260, 266).
- 59 5. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist für die Berichtigung der Vorsteuer beim Leistungsempfänger nach Rechnungsberichtigung nicht erforderlich, dass der Rechnungsaussteller die vom Leistungsempfänger an ihn bezahlte Umsatzsteuer bereits an den Letzteren zurückgezahlt hat. Für diese Einschränkung ergibt sich kein Anhaltspunkt im Gesetz (vgl. BFH-Urteil in BFHE 181, 236, BStBl II 1999, 249; in BFHE 171, 373, BStBl II 1993, 643; Widmann in Plückerbaum/Malitzky, UStG, 10. Aufl. § 14c Rz 26/1; Reiss in Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 170, 172; Ruppe, UStG, 3. Aufl., zu § 11 des österreichischen UStG Rz 137; Valentin in EFG 2005, 988; a.A. Stadie in Rau/ Dürrwächter, UStG, 8. Aufl., § 14c Rz 152 ff.; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30. November 2000 14 K 185/99, EFG 2001, 597 für den hier allerdings nicht vorliegenden Fall, dass ein Grund für die Berichtigung

nicht ersichtlich war).

- 60 Die Rechnungskorrektur in den Fällen des § 14 Abs. 2 UStG 1993 begründet über § 14 Abs. 2 Satz 2 und § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG 1993 eine eigenständige Berichtigungsregelung (BFH-Urteile vom 30. November 1995 V R 57/94, BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206; vom 12. Oktober 1994 XI R 78/93, BFHE 176, 152, BStBl II 1995, 33; vom 13. November 1996 XI R 69/95, BFHE 181, 537, BStBl II 1997, 579). Die Frage, ob im Fall einer vereinbarungsgemäßen Minderung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 UStG 1993 bereits der Zeitpunkt der Vereinbarung maßgeblich ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206) oder erst der Zeitpunkt der Realisierung der Minderung (vgl. Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 29. Mai 2001 C-86/99, *Freemans plc*, UR 2001, 349, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR--* 2001, 815, BFH/NV 2001, Beilage 3, 185; vgl. z.B. *Tehler* in *Reiß/ Kraeusel/Langer*, UStG, § 17 Rz 64 ff., 67 und die dort zitierten FG-Urteile), ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich. Denn das im Kaufvertrag für den Grundstücksverkauf vereinbarte Entgelt (Nettobetrag) hat sich durch die Berichtigung nicht verändert.
- 61 6. Einen Verzicht auf die Berichtigung gebietet auch nicht der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer.
- 62 a) Das Umsatzsteuersystem ist zwar darauf angelegt, dass nur der Endverbraucher wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer belastet wird (EuGH-Urteile vom 15. Oktober 2002 Rs. C-427/98, *Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland*, Slg. 2002, I-8315, BStBl II 2004, 328 Randnr. 53, und vom 24. Oktober 1996 Rs. C-317/94, *Elida Gibbs*, Slg. 1996, I-5339, BStBl II 2004, 324, UR 1997, 265, Randnrn. 19, 22, 23). Der Neutralitätsgrundsatz gebietet jedoch nicht, dem Empfänger einer Rechnung den Vorsteuerabzug --unabhängig vom Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs-- allein deshalb zu gewähren, weil die Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert ausgewiesen ist. Der EuGH hat unter Bezugnahme auf das Urteil vom 13. Dezember 1989 Rs. C-342/87, *Genius Holding* (Slg. 1989, 4227, UR 1991, 83) vielmehr im Urteil vom 19. September 2000 Rs. C-454/98, *Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel* (Slg. 2000, I-6973, BFH/NV Beilage 2001, 33, UR 2000, 470) ausdrücklich bestätigt, dass sich das in der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist. Die Entscheidung des EuGH, der Grundsatz der Mehrwertsteuer gebiete, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt, betrifft nur die Berichtigungsmöglichkeit für den Rechnungsaussteller, nicht aber das Recht des Rechnungsempfängers auf Vorsteuerabzug.
- 63 b) Auch die Entscheidung des EuGH vom 15. März 2007 Rs. C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (HFR 2007, 515, UR 2007, 343) rechtfertigt keine andere Betrachtung (a.A. *Stadie*, UR 2007, 431; *Burgmaier*, UR 2007, 348). Der EuGH bestätigt die Auffassung, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf (Randnrn. 27, 28) und nur der Schuldner der Mehrwertsteuer gegenüber den Steuerbehörden einen Anspruch auf Erstattung der an den Fiskus bezahlten Mehrwertsteuer hat (Randnr. 34).
- 64 Dem Grundsatz der Neutralität und Effektivität der Mehrwertsteuer ist genügt, wenn der Leistende die Erstattung der irrtümlich an die Steuerbehörden bezahlten Mehrwertsteuer verlangen kann und der Leistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage gegen den Leistenden auf Rückzahlung der rechtsgrundlos bezahlten Beträge

hat (Randnr. 39). Nur wenn "die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, müssen die Mitgliedstaaten jedoch, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen" (Randnr. 42). Dies setzt aber eine Zahlung des Leistenden an die Steuerbehörden voraus. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor, denn ein Erstattungsanspruch der "L" gegenüber den Steuerbehörden besteht deswegen nicht, weil die irrtümlich ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht an die Steuerbehörden entrichtet worden ist.