

**Titel:**

**Steuerpflicht der Ausgangsumsätze**

**Normenkette:**

UStG § 14, § 14a, § 15 Abs. 4 S. 1, § 15a Abs. 1 S. 1

**Schlagworte:**

Abrechnungsbescheid, Berichtigung, Berufsbetreuer, Software, Umsatzsteuer, Umsatzsteuerbescheid, Umsatzsteuererklärung, Unternehmer, Veranlagung, Vorsteuerabzug, Vorsteuerabzugsberechtigung, Eingangsumsatz

**Fundstelle:**

BeckRS 2017, 136628

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist, inwiefern in den Streitjahren 2007 bis 2010 die Ausgangsumsätze der Klägerin steuerpflichtig sind und die Eingangsumsätze zum Vorsteuerabzug berechtigen.

**2**

Die Klägerin ist Verwaltungsfachangestellte und war daneben zunächst als Berufsbetreuerin selbständig tätig. Ab 2007 bildete sie sich zur Rentenberaterin fort und wurde 2008 rückwirkend ab 2007 als Rentenberaterin zugelassen. Im Jahr 2008 führte sie Umsätze von 13.367 € ausschließlich als Berufsbetreuerin aus, im Jahr 2009 Umsätze von 20.399 € als Berufsbetreuerin und 124 € als Rentenberaterin, im Jahr 2010 Umsätze von 14.605 € als Berufsbetreuerin und 641 € als Rentenberaterin. Ihre Eingangsumsätze im Jahr 2008 waren mit insgesamt 3.844,19 € Vorsteuer belastet, wovon 426,90 € auf Fortbildungen, Fachliteratur und Software für die Rentenberatung entfielen, 2.256,17 € auf Einrichtung und Ausstattung ihrer Büroräume, wobei die auf die Einzelleistungen entfallende Vorsteuer jeweils weniger als 1.000 € betrug. Die Eingangsumsätze 2009 enthielten 2.209,06 € Vorsteuer, davon 520,79 € im Zusammenhang mit Fortbildungen, Fachliteratur und Software für die Rentenberatung und 1.688,27 € im Zusammenhang mit allgemeinen Aufwendungen. Im Jahr 2010 fielen 2.479,09 € Vorsteuer an, davon 862,25 € wegen Fortbildungen, Fachliteratur und Software für die Rentenberatung und 1.616,84 € wegen allgemeiner Aufwendungen.

**3**

In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre behandelte die Klägerin ihre Tätigkeit zunächst vollumfänglich als umsatzsteuerpflichtig. Sie ermittelte eine Umsatzsteuer von -2.800,74 € für 2007, -1.304,40 € für 2008, 1.645,28 € für 2009 und 417,65 € für 2010. Die Steuererklärungen für 2007, 2008 und 2010 wirkten als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Für 2007 erging am 17.02.2009 ein geänderter Umsatzsteuerbescheid, in dem die Umsatzsteuer auf -2.361,61 € festgesetzt wurde. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Aufgrund der Ergebnisse einer betriebsnahen Veranlagung erließ der Beklagte (das Finanzamt) am 23.12.2011 für 2008 und 2010 geänderte Umsatzsteuerbescheide, für 2009 erstmals einen Umsatzsteuerbescheid und setzte die Umsatzsteuer für 2008 auf -0,24 €, für 2009 auf 2.994,66 € und für 2010 auf 1.721,81 € fest. Das Finanzamt behandelte die Tätigkeit der Klägerin darin vollumfänglich als umsatzsteuerpflichtig und erhöhte die Ausgangsumsätze wegen unentgeltlicher Wertabgaben.

**4**

Sowohl gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 17.02.2009 als auch gegen die Umsatzsteuerbescheid 2008 bis 2010 vom 23.12.2011 legte die Klägerin Einspruch ein und machte geltend,

die Tätigkeit als Berufsbetreuerin sei nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) umsatzsteuerfrei. Das Finanzamt erließ daraufhin am 27.07.2015 im Einvernehmen mit der Klägerin geänderte Umsatzsteuerbescheide, in denen es davon ausging, dass die Ausgangsumsätze als Berufsbetreuerin steuerfrei seien und die damit zusammenhängenden Eingangsumsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Die Vorsteuer aus den allgemeinen Aufwendungen, die keinem einzelnen Umsatz zuzuordnen waren, berücksichtigte es entsprechend dem Anteil der steuerpflichtigen Umsätze an den Gesamtumsätzen. Es erkannte für 2007 833,24 €, für 2008 426,90 €, für 2009 531,09 € und für 2010 930,16 € abzugsfähige Vorsteuer an und setzte die Umsatzsteuer für 2007 auf 934,15 €, für 2008 auf -426,90 €, für 2009 auf -507,53 € und für 2010 auf -808,37 € fest. Dagegen hat die Klägerin abermals Einspruch erhoben. Das Finanzamt verband die Einsprüche zur gemeinsamen Entscheidung, wies sie zurück und gab die Einspruchsentscheidung am 31.05.2016 zur Post auf.

## 5

Mit Schreiben vom 10.06.2016, bei Gericht eingegangen am 13.06.2016 erhob die Klägerin „zur Fristwahrung“ Klage „gegen die Bescheide des Finanzamts 1 über Umsatzsteuern für die Kalenderjahre 2008, 2009 und 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.05.2016“ und bezog sich auf das BFH-Urteil vom 25.04.2013 V R 7/11 (BFHE 241, 475, BStBl. II 2013, 976). Das Gericht forderte die Klägerin zunächst zur Klagebegründung bis 22.07.2016 auf und verlängerte diese Frist später auf Antrag der Klägerin bis 22.08.2016. Mit Schreiben vom 17.08.2016 hat die Klägerin beantragt, die Umsatzsteuerbescheide für 2007 bis 2010 zu ändern und erstmals Einwendungen gegen die Höhe der Umsatzsteuer 2007 erhoben.

## 6

Die Klägerin begehrt für 2008 zusätzlich den Abzug von 2.256,17 € Vorsteuer auf Aufwendungen für Einrichtung und Ausstattung ihrer Büroräume, 135,93 € Vorsteuer aus Fahrtkosten und 157,51 € Vorsteuer aus Telefon- und Portokosten sowie Büromaterial. Für 2009 macht sie weitere Vorsteuer in Höhe von 430,24 € geltend und verweist auf Kosten für Büoreinrichtung und Fahrtkosten. Auch für 2010 fordert sie die Anerkennung zusätzlicher Vorsteuer von 111,86 € aus bisher nicht berücksichtigten Aufwendungen für Fahrtkosten, Telefon- und Portokosten sowie Büromaterial. Sie begehrt darüber hinaus, zuletzt mit Schriftsatz vom 29.08.2017, eine Entscheidung über die Kosten des Einspruchsverfahrens.

## 7

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2010 vom 27.07.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.05.2016 abzuändern und die Umsatzsteuer 2007 auf -998,93 €,

die Umsatzsteuer 2008 auf -2.976,51 €,

die Umsatzsteuer 2009 auf -937,77 €,

die Umsatzsteuer 2010 auf -920,23 €

festzusetzen.

## 8

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

## 9

Es hält für 2008 einen Vorsteuerabzug nur aus den Kosten für Fortbildung, Literatur und Software zur Rentenberatung für zulässig, nicht aber aus den Kosten für Einrichtung und Ausstattung der Büroräume, da die Klägerin im Jahr 2008 keine steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt habe. Die geltend gemachten Fahrtkosten könnten keiner einzelnen Fahrt zugeordnet werden. Betriebs- und Unterhaltskosten für den unternehmerisch genutzten Pkw seien im Rahmen der allgemeinen Aufwendungen berücksichtigt. Die Kosten für Telefon, Porto und Büromaterial seien nicht nachgewiesen.

## 10

Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 27.09.2016, die Klägerin hat mit Schreiben vom 14.10.2016 das Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung und durch den Berichterstatter erklärt.

## Entscheidungsgründe

**11**

Die Klage ist für das Jahr 2007 unzulässig, im Übrigen unbegründet. Die Klägerin ist durch die Umsatzsteuerbescheide für 2008 bis 2010 nicht in ihren Rechten verletzt (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–), da das Finanzamt für diese Jahre die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze zutreffend ermittelt und die gesamte abzugsfähige Vorsteuer berücksichtigt hat.

**12**

1. Die Klage gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 ist verfristet. Die Klägerin hat zu-nächst nur wegen der Umsatzsteuer 2008 bis 2010 geklagt und die Klage erst nach Ablauf der Klagefrist auf die Umsatzsteuer 2007 erweitert.

**13**

a) Die ursprüngliche Klage vom 13.06.2016 bezog sich nur auf die Umsatzsteuer 2008 bis 2010.

**14**

aa) Die Klage ist nach § 64 Abs. 1 FGO bei dem Gericht schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu erheben. Prozessklärungen – insbesondere Klageschriften – sind in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs so auszulegen, dass der wirkliche Wille zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften ist. Ergehen zusammengefasste Bescheide über mehrere Steuerarten oder Besteuerungszeiträume, kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass eine wegen einzelner ausdrücklich genannter Steuerarten oder Besteuerungszeiträume erhobene Klage auch wegen der übrigen Steuerarten oder Besteuerungszeiträume erhoben wird, die Gegenstand des zusammengefassten Bescheids sind (vgl. BFH-Beschluss vom 24.07.2012 XI B 87/11, BFH/NV 2012, 1981, Rz 5 ff.).

**15**

bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Klageschrift vom 10.06.2016 nicht schon deswegen auf die Umsatzsteuer 2007 zu beziehen, weil die Entscheidungen über die Einsprüche wegen Umsatzsteuer 2007 bis 2010 in einem Schriftstück zusammengefasst waren oder die Rechtsgrundsätze des in der Klageschrift zitierten BFH-Urteils möglicherweise auch für die Umsatzsteuer 2007 von Bedeutung waren. Die Klägerin hat ihre Klage ausdrücklich wegen Umsatzsteuer 2008 bis 2010 erhoben. Dem Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 241, 475, BStBl. II 2013, 976 in der Klageschrift vom 10.06.2016 ließ sich nicht entnehmen, dass die Klägerin aus diesem Urteil Einwendungen auch für das Jahr 2007 herleiten wollte. Die darin ausgesprochene Steuerfreiheit für Berufsbetreuer ist nicht zwingend vorteilhaft, sondern kann sich – bei Vorsteuerüberschüssen – auch nachteilig auswirken. Insofern musste sich eine Klage für 2007 keinesfalls aufdrängen. Vor diesem Hintergrund bestand kein Anlass, bei der Klägerin nachzufragen, ob sie auch wegen der Umsatzsteuer 2007 Klage erheben wollte. Im Übrigen ergab sich aus dem Briefkopf der Klageschrift, dass die Klägerin als Rentenberaterin auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts rechtsberatend tätig ist. Daher konnten bei ihr gewisse Kenntnisse des öffentlichen Rechts und des Prozessrechts, insbesondere vom Wesen des Verwaltungsakts und der Anfechtungsklage, vorausgesetzt werden. Auch insofern bestand für das Gericht kein Anlass, den ausdrücklich und eindeutig erklärten Willen der Klägerin in Frage zu stellen.

**16**

b) Die Erweiterung der Klage auf die Umsatzsteuer 2007 ist verfristet und daher unzulässig.

**17**

aa) Eine Änderung der Klage ist nach § 67 Abs. 1 Halbsatz 1 FGO zulässig, wenn die übrigen Beteiligten einwilligen oder das Gericht die Änderung für sachdienlich hält. Führt der Kläger einen zusätzlichen Streitgegenstand – insbesondere einen zusätzlichen Besteuerungszeitraum – in das Klageverfahren ein (nachträgliche objektive Klagehäufung), liegt eine solche Klageänderung vor (vgl. BFH-Urteil vom 18.07.2013 III R 59/11, BFHE 242, 228, BStBl. II 2014, 843, Rz 14).

**18**

bb) Die Frist für die Erhebung der Anfechtungsklage beträgt nach § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO einen Monat; sie beginnt grundsätzlich mit der Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf. Im Falle der Klageänderung müssen auch für die geänderte Klage die allgemeinen

Sachurteilsvoraussetzungen vorliegen (BFH-Urteil vom 22.12.2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl. II 2012, 681, Rz 39).

## 19

cc) Im Streitfall hat die Klägerin die Klagefrist gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für 2007 nicht gewahrt. Sie hat die Einspruchsentscheidung wegen Umsatzsteuer 2007 spätestens am 10.06.2016 erhalten. Dies ergibt sich daraus, dass sie sich in der Klageschrift vom 10.06.2016 auf die Einspruchsentscheidung wegen der übrigen Streitjahre bezieht und das Finanzamt die Entscheidungen in einem Schriftstück zusammengefasst hat. Gleichwohl hat sie erstmals mit Schreiben vom 17.08.2016, also über zwei Monate später, gegenüber dem Gericht schriftliche Einwände gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 2007 erhoben.

## 20

2. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Das Finanzamt hat für die Jahre 2008 bis 2010 die Umsätze aus der Betreuerätigkeit den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 241, 475, BStBl. II 2013, 976 entsprechend als umsatzsteuerfrei behandelt und nur Umsätze aus der Rentenberatung als steuerpflichtige Umsätze berücksichtigt. Zugleich hat es wegen der Steuerfreiheit der Betreuungsumsätze einen höheren Vorsteuerabzug zu Recht abgelehnt.

## 21

a) Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) die die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Die Feststellungslast für den Vorsteuerabzug liegt beim Unternehmer. Der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht, hat die Darlegungs- und Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Vorsteuerabzug begründen (st. Rspr., zuletzt etwa BFH-Urteil vom 23.10.2014 – V R 23/13, BFHE 247, 480, BStBl. II 2015, 313, Rz 18; BFH-Beschluss vom 03.02.2016 – V B 35/15, BFH/NV 2016, 794, Rz 12).

## 22

b) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

## 23

c) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG entfällt nach § 44 Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV), wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1.000 € nicht übersteigt. Haben sich bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als zehn Prozentpunkte geändert, entfällt nach § 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV bei diesem Wirtschaftsgut für dieses Kalenderjahr die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

## 24

d) Nach diesen Grundsätzen sind die angegriffenen Steuerfestsetzungen nicht zu beanstanden. Die Steuerfreiheit der Umsätze als Berufsbetreuerin führt zum Vorsteuerauschluss für die entsprechenden Eingangsumsätze. Anders als die Klägerin möglicherweise meint, ist es ausgeschlossen, Eingangsumsätze unabhängig von ihrer tatsächlichen Verwendung steuerpflichtigen und steuerfreien Ausgangsumsätzen zuzuordnen.

## 25

aa) Zurecht hat das Finanzamt die Vorsteuer aus den Aufwendungen für die Einrichtung und Ausstattung des Büros im Jahr 2008 nicht zum Abzug zugelassen.

## 26

(1) Der Vorsteuerabzug im Jahr 2008 war ausgeschlossen, weil die Klägerin in diesem Jahr tatsächlich nur steuerfreie Umsätze ausgeführt hat. Ob ein Unternehmer eine Leistung zur Ausführung steuerpflichtiger oder steuerfreier Umsätze verwendet, richtet sich grundsätzlich nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen im Besteuerungszeitraum des Leistungsbezugs. Es kommt nicht darauf an, ob der Unternehmer eine Änderung der Nutzung zu einem späteren Zeitpunkt beabsichtigt (BFH-Urteile vom 14.03.2012 XI R 23/10, BFH/NV 2012, 1672, Rz 30; vom 24.04.2013 XI R 25/10, BFHE 241, 451, BStBl. II 2014, 346, Rz 30 ff.). Ändert sich die Verwendung eines Gegenstands nach dem Zeitpunkt des Leistungsbezugs, ist diese Änderung nach den Grundsätzen der Berichtigung zu berücksichtigen und wirkt nicht auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs zurück (Heidner in Bunjes, UStG, 15. Auflage, § 15 Rz 358, 376).

## 27

(2) Eine Berichtigung in den Jahren 2009 und 2010 kam nicht in Betracht. Die auf die Einzelleistungen entfallende Vorsteuer betrug jeweils weniger als 1.000 €. Unabhängig davon änderten sich auch die Nutzungsverhältnisse um weniger als zehn Prozentpunkte.

## 28

bb) Die Vorsteuer aus den allgemeinen Aufwendungen in den Jahren 2009 und 2010 – auch soweit sie auf Einrichtung und Ausstattung des Büros entfielen – hat das Finanzamt zurecht nur zu 0,61% (2009) und 4,2% (2010) zum Abzug zugelassen. Dies entspricht dem Anteil der steuerpflichtigen Umsätze an den Gesamtumsätzen und eine andere wirtschaftliche Zuordnung als nach dem Gesamtumsatzschlüssel ist nicht möglich. Die Klägerin führt steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze vom gleichen Büro aus, so dass ein objektbezogener Umsatzschlüssel keine anderen Ergebnisse als der Gesamtumsatzschlüssel liefern würde. Ein zeitbezogener Schlüssel kommt im Streitfall nicht in Betracht, da die auf die einzelnen Umsätze entfallenden Zeitanteile nicht eindeutig objektivierbar abgrenzbar sind.

## 29

cc) Eine Berücksichtigung der gesondert geltend gemachten Vorsteuer aus Fahrtkosten hat das Finanzamt zu Recht abgelehnt, da die entsprechenden Kostenbestandteile (z.B. Tankrechnungen) keinen einzelnen Fahrten zugeordnet werden können und schon in den allgemeinen Aufwendungen berücksichtigt sind. Es kommt nicht darauf an, ob die Klägerin, wie sie geltend gemacht hat, gegenüber Behörden und Gerichten Fahrtkosten umsatzsteuerpflichtig abgerechnet hat. Fahrtkostenerstattungen sind Entgelt für Ausgangsumsätze. Sie sind insofern in die Quote der zum Vorsteuerabzug zugelassenen allgemeinen Aufwendungen eingeflossen. Soweit es um die Eingangsumsätze geht, belegen die Fahrtkostenabrechnungen weder die zahlenmäßige Höhe der für diese Fahrten verwendeten Eingangsumsätze noch deren Verhältnis zu den für Fahrten im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen verwendeten Eingangsumsätzen. Sie ermöglichen daher nicht, die Aufwendungen für die abgerechneten Fahrten aus den übrigen Aufwendungen auszuscheiden und die darin enthaltene Vorsteuer gesondert zu berechnen und geltend zu machen.

## 30

dd) Auch mit Blick auf die Aufwendungen für Telefon, Porto und Büromaterial ergibt sich gegenüber den angefochtenen Bescheiden kein höherer Vorsteuerabzug. Für 2008 ist schon zweifelhaft, ob Aufwendungen und Vorsteuer in der von der Klägerin geltend gemachten Höhe entstanden sind, da der geltend gemachte Betrag demjenigen für 2007 entspricht. Jedenfalls ist nicht ersichtlich, welchen umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen solche Aufwendungen – zumal in der geltend gemachten Höhe – zugeführt worden sein sollen, da die Klägerin keine umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze ausgeführt hat. Für 2010 hat das Finanzamt die Aufwendungen für Telefon, Porto und Büromaterial zutreffend als Bestandteil der

allgemeinen Aufwendungen berücksichtigt und anteilig zum Vorsteuerabzug zugelassen. Ein voller Vorsteuerabzug, wie von der Klägerin gefordert, kommt nicht in Betracht. Die Vorsteuerbeträge entsprechen Aufwendungen, die nur knapp unterhalb steuerpflichtigen Umsätze 2010 liegen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Klägerin auch diese Eingangsumsätze tatsächlich sowohl für umsatzsteuerpflichtige als auch für umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze verwendet hat.

### 31

3. Anders als die Klägerin meint, kann sie aus den Grundsätzen des EuGH-Urteils vom 15.09.2016 C-518/14. Senatex (HFR 2016, 1029) und der Folgerechtsprechung des Bundesfinanzhofs (u. a. BFH-Urteil vom 20.10.2016 V R 26/15, BFHE 255, 348) nichts für sich herleiten. Diese Rechtsprechung betrifft die Berichtigung unrichtiger oder unvollständiger Rechnungsangaben, nicht – wie hier – Fälle rechtsirrtümlich angenommener Umsatzsteuerpflicht.

### 32

4. Im Streitfall ist nicht zu entscheiden, inwiefern das Finanzamt die Guthaben und Verbindlichkeiten, die sich unter Berücksichtigung der zuvor geleisteten Zahlungen aus den einzelnen Steuerfestsetzungen ergaben, aufrechnen oder umbuchen durfte.

### 33

a) Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, entscheidet nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO die Finanzbehörde durch Abrechnungsbescheid. Dies gilt nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO auch, wenn die Streitigkeit einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2) betrifft. Streitigkeiten, die das Erhebungsverfahren betreffen, sind zwingend durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden. Hierzu zählen insbesondere Meinungsverschiedenheiten wegen der Zulässigkeit oder Wirksamkeit einer Zahlung, Aufrechnung oder Umbuchung (BFH-Urteile vom 02.04.1987 VII R 148/83, BFHE 149, 482, BStBl. II 1987, 536, unter 3.; vom 12.08.1999 VII R 92/98, BFHE 189, 331, BStBl. II 1999, 751, unter II.1.; Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 218 Rz 86 f.; vgl. auch BFH-Urteil vom 21.01.1977 III R 125/73, BFHE 121, 284, BStBl. II 1977, 396, unter 2.). Eine gerichtliche Überprüfung ist grundsätzlich erst aufgrund einer Klage gegen den Abrechnungsbescheid und nach Abschluss des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens möglich. Die in den angefochtenen Steuerbescheiden enthaltenen Abrechnungs-verfügungen stellen demgegenüber keine eigenständigen Verwaltungsakte dar und sind daher nicht anfechtbar (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13.01.2005 VII B 147/04, BFHE 208, 404, BStBl. II 2005, 457, unter II.3.; vom 04.06.2014 VII B 180/13, BFH/NV 2014, 1723; Rz 14).

### 34

b) Vorsorglich wird darauf hingewiesen, dass sich aus den Vorschriften über das Erhebungsverfahren (§§ 218 ff. AO) keine Verpflichtung der Finanzbehörden gibt, etwaige Erstattungsansprüche durch Auszahlung zu erfüllen. Die Finanzbehörde kann vielmehr grundsätzlich mit fälligen Steueransprüchen aufrechnen (vgl. § 226 AO) oder Guthaben umbuchen (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2008 VII R 7/08, BFHE 224, 10, BStBl. II 2009, 514). Nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten (vgl. zuletzt EuGH-Urteil vom 26.04.2017 C-564/15 Farkas, HFR 2017, 552) gilt für Erstattungsansprüche, die sich aus unionsrechtlichen Erwägungen ergeben, nichts anderes.

### 35

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Satz 1 FGO. Über die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren ist nicht zu entscheiden, da die Klägerin vollumfänglich unterlegen ist. Unabhängig davon könnte die Klägerin auch deswegen keine Kostenerstattung beanspruchen, weil sie keinen Bevollmächtigten hinzugezogen hat, sondern selbst in eigener Sache tätig war (vgl. BFH-Beschluss vom 13.07.2006 IV E 1/06, BFH/NV 2006, 1874).