

Titel:

**Änderungsbescheid nach einvernehmlicher Erledigterklärung im Finanzprozess
Änderungssperre aufgrund einer zuvor abgeschlossenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung**

Normenketten:

AO § 173 Abs. 1 Nr. 1

AO § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

AO § 173 Abs. 1 Nr. 2

AO § 173 Abs. 2 S. 1

Leitsätze:

1. Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 Satz 1 AO greift auch dann ein, wenn Änderungsbescheide aufgrund einer einvernehmlichen Erledigterklärung der Beteiligten im Rahmen eines finanzgerichtlichen Prozesses ergehen und die ursprünglich angefochtenen ersten Änderungsbescheide aufgrund der Feststellungen einer abgeschlossenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung ergangen sind. (redaktioneller Leitsatz)

2. § 173 Abs. 2 AO dient allgemein dem Rechtsfrieden und gilt für jede Änderung nach § 173 Abs. 1 AO, ohne zwischen der Änderung zuungunsten oder zugunsten des Steuerpflichtigen zu unterscheiden. (redaktioneller Leitsatz)

3. Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung gilt als Außenprüfung im Sinne des § 173 Abs. 2 AO. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Steuerbescheid

Fundstellen:

EFG 2022, 1885

StEd 2022, 711

DStRE 2023, 1014

LSK 2022, 28562

Tatbestand

1

Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Ablehnung eines Antrags auf Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008.

2

Der Kläger wurde in den Streitjahren beim Beklagten (im Folgenden: FA) mit seinem Unternehmen zur Umsatzsteuer veranlagt.

3

Bei dem Kläger wurde vom FA für die Jahre 2004 bis 2008 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Bericht vom 16. Dezember 2010) durchgeführt, im Zuge derer - unter Beiziehung der Steuerfahndung - die Umsätze des Klägers neu berechnet und die Umsatzsteuer jeweils mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden vom 22. März 2011 unter Hinweis auf die durchgeführte Außenprüfung neu festgesetzt wurde. Dabei wurden insbesondere Teile der steuerfreien innergemeinschaftlichen Umsätze aufgrund von fehlenden Nachweisen den steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet. Die Umsatzsteuer für die Streitjahre wurde unter anderem mit folgenden Besteuerungsgrundlagen festgesetzt (Beträge in EUR):

Jahr:	Festgesetzte Steuer:	Summe der steuerfreien Lieferungen:	Lieferungen und sonstige Leistungen zu 16 und 19 % (ab 2007):
2005			
2006			
2007			

2008

4

Die gegen diese Änderungsbescheide erhobenen Einsprüche hatten nur teilweise Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 14. August 2013) und der Kläger erhob am 12. September 2013 beim Finanzgericht München Klage gegen die vorgenannten Änderungsbescheide (Az.: 2 K 2706/13).

5

In einem Termin zur Erörterung des Sach- und Rechtsstandes im Verfahren vor dem Finanzgericht München vom 28. November 2014 kamen der Kläger und das FA unter anderem darin überein, dass lediglich für 40 Prozent der Lieferungen an die tschechische Firma R der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen geführt werden könne und deshalb 60 Prozent der Umsätze in Höhe von EUR (brutto) der Besteuerung unterliegen würden; konkret wurde hier betreffend die Lieferungen an die tschechische Firma R Folgendes vereinbart:

„Von diesem Betrag in Höhe von EUR sind entsprechend dem Beschluss vom 4. April 2014 wegen Aussetzung der Vollziehung (vgl. S. 13) die Beträge für 2005 EUR, für 2006 EUR und für 2007 EUR in Abzug zu bringen. Zusätzlich sind für 2004 EUR und für 2008 EUR in Abzug zu bringen, die im AdV-Beschluss nicht Gegenstand der Entscheidung waren. Dies ergibt einen Betrag von EUR. Für diesen Restbetrag sind sich die Beteiligten einig, dass der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit aufgrund der besonderen, und vom Kläger dargelegten, Umstände des Streitfalles voraussichtlich nur in Höhe von 40 % geführt werden kann und deshalb die Bemessungsgrundlage für die vom Finanzamt nicht anerkannte Steuerfreiheit entsprechend zu kürzen ist und deshalb aus dem Betrag von EUR brutto 60 % der Besteuerung unterliegen.“

6

Die Beteiligten erklärten daraufhin in dem Erörterungstermin am 28. November 2014 den Rechtsstreit in der Hauptsache einvernehmlich für erledigt. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten dieser Erledigung des Klageverfahrens 2 K 2706/13 wird auf das Protokoll der Erörterung verwiesen.

7

Das FA erließ als Folge der einvernehmlichen Erledigterklärung unter Bezugnahme auf die Erledigung der Hauptsache des Klageverfahrens am 28. Dezember 2014 gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO Änderungsbescheide für die Umsatzsteuer 2005 bis 2008 unter anderem mit folgenden Besteuerungsgrundlagen (Beträge in EUR):

Jahr: Festgesetzte Steuer:	Summe der steuerfreien Lieferungen:	Lieferungen und sonstige Leistungen zu 16 und 19 % (ab 2007):
2005		
2006		
2007		
2008		

8

Das Strafverfahren gegen den Kläger (Az.:) wurde vom Amtsgericht A für die Jahre 2006 und 2007 durch Strafbefehl vom 5. September 2016 beendet und für die Jahre 2004, 2005 und 2008 durch Beschluss vom 5. September 2016 gemäß § 154 Abs. 2 der Strafprozessordnung (StPO) eingestellt.

9

Mit Schreiben vom 15. Mai 2017 beantragte der damalige steuerliche Vertreter des Klägers eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen für 2004 bis 2008 nach § 173 Abs. 1 AO. Zur Begründung trug er vor, dass im Strafverfahren (gegen den Kläger) bei der gerichtlichen Vernehmung eines B Sen. in Tschechien neue Tatsachen bekannt geworden seien, da dieser zum einen eine Falschaussage getätigt habe und zum anderen mit B jun. verwechselt worden sei. Darüber hinaus verwies der Kläger auf eine erst vor kurzem erhaltene Bestätigung des Herrn C, geboren am, über die Abnahme der in einem beigelegten Verzeichnis (7 Seiten) aufgeführten Waren durch die Firma R. Die erforderlichen sachverhaltsaufklärenden Ermittlungen seien durch das FA unterblieben. Dieses Verschulden der Finanzbehörde könne dem Steuerpflichtigen nicht angelastet werden.

10

Den Änderungsantrag des Klägers vom 15. Mai 2017 lehnte das FA mit Verwaltungsakt vom 27. Juli 2017 ab. Zur Begründung trug das FA vor, dass die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 2004 schon

wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist zum 31. Dezember 2015 nicht mehr möglich sei. Hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2008 vertrat das FA die Auffassung, dass keine neuen Tatsachen vorliegen würden. Insbesondere sei zum Zeitpunkt der Erledigung der Hauptsache bereits bekannt gewesen, dass es eine Verwechslung zwischen B sen. und B jun. gegeben habe. Darüber hinaus sei das eingereichte Verzeichnis und die Bestätigung des Herrn C nicht datiert. Aufgrund der Vermerke sei anzunehmen, dass diese bereits im Kalenderjahr 2010 erstellt worden seien. Darüber hinaus stelle das Verzeichnis keinen ausreichenden Nachweis für das Vorliegen von steuerfreien Lieferungen dar.

11

Gegen die Ablehnung des Antrags auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen für 2004 und 2005 legte der damalige steuerliche Vertreter des Klägers mit Schreiben vom 29. August 2017 ohne Begründung Einsprüche ein. Mit Schreiben vom 28. Dezember 2018 begründete der damalige steuerliche Vertreter die Einsprüche gegen die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 2004 bis 2008. Danach sei beim Termin am Finanzgericht vom zuständigen Richter vorgeschlagen worden, eine Bestätigung, wie sie im Rahmen des Änderungsantrags vorgelegt wurde, einzuholen. Dass es diese Bescheinigung bereits gab, sei erst beim Gerichtstermin in Tschechien im Jahr 2015 bekannt geworden. Die Rechnungen und Belege, aus denen sich der Bestimmungsort ergebe, hätten dem FA ebenfalls vorgelegen. Der Belegnachweis sei daher eindeutig durch den Kläger erbracht worden. Die Verwechslung von Vater und Sohn sei für den Verlauf des Verfahrens bestimmend gewesen und könne dem Kläger daher nicht zur Last gelegt werden. Ein Verschulden durch ihn liege daher nicht vor.

12

Mit Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2019 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

13

Dagegen ist die Klage vom 14. November 2019 gerichtet.

14

Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger zunächst vor, dass er die Erledigungserklärung vor dem Finanzgericht München nur deshalb abgegeben habe, weil das Amtsgericht A für das Strafverfahren dringend eine rasche Einigung mit dem FA im Klageverfahren empfohlen habe. Die in diesem Strafverfahren zuständige Richterin habe zu erkennen gegeben, dass sich eine Einigung mit dem FA positiv auf das Strafverfahren auswirken würde. Dem Kläger sei es zu diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich gewesen, neue Belegnachweise von der R einzuholen. Im Rahmen des Strafverfahrens habe es dann das zuständige Amtsgericht A für erforderlich angesehen, Herrn B sen. als Zeugen zu vernehmen. Dieser Zeuge sei jedoch nicht zum Vernehmungstermin im Jahr 2014 vor dem Amtsgericht A erschienen. Daraufhin habe das Amtsgericht A die Vernehmung von Herrn B sen. vor einem Gericht in Tschechien angeordnet. Diese Vernehmung sei im Februar 2015 erfolgt und der Kläger sei bei dieser Vernehmung mit seinem damaligen Rechtsanwalt anwesend gewesen. Zu seiner Überraschung habe der Kläger bei dieser Vernehmung in Tschechien im Februar 2015 erfahren, dass eine notariell beglaubigte Bestätigung von Herrn C existiere. C habe in dieser Urkunde bestätigt, dass er mittels der Firma R die in einer in Anlage vorhandenen Verzeichnis genannten Lieferungen vom Kläger abgenommen habe. Das Verzeichnis nehme auf die einzelnen Rechnungsnummern („Belegnr.“) Bezug, zu denen dem FA auch bereits die entsprechenden Ausfuhrbelege vorliegen würden.

15

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 seien insoweit rechtswidrig, wie die aus Anlage 13 der Klageschrift ersichtlichen Verkäufe, vollständig umsatzsteuerpflichtig (Spalte 4402) sowie zu 60 % umsatzsteuerpflichtig (Spalte Anlage 5c) behandelt worden seien. Tatsächlich habe es sich bei allen in diesen Spalten genannten Umsätzen um umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gehandelt (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes - UStG). Die Steuerbescheide seien daher nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die notariell beglaubigte Bestätigung des Herrn C über den Erhalt der Liefergegenstände sei hier ein nachträglich bekannt gewordenes Beweismittel. Den Kläger träfe auch kein grobes Verschulden, dass dieses Beweismittel erst nachträglich bekannt geworden sei.

16

Nach Rücknahme der Klage in Sachen Umsatzsteuer 2004 wurde das Verfahren insoweit mit Beschluss vom 25. September 2020 abgetrennt und eingestellt.

17

Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens des Klägers wird auf die eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen und zu den weiteren Einzelheiten des Sachverhalts auf die Akten verwiesen.

18

Zu seinem Antrag auf Abweisung der Klage trägt das FA im Wesentlichen vor, dass die vorgelegte nachträgliche Bestätigung des Herrn C über die Abnahme der in dem Verzeichnis aufgeführten Waren nach seiner Auffassung kein Beweismittel sei, das die tatsächliche Verbringung der in der Liste aufgeführten Waren nach Tschechien belege. Es beständen auch erhebliche Zweifel an der Glaubwürdigkeit der eingereichten Liste und am Sachvortrag hinsichtlich des tatsächlichen Geschehensablaufs. Im Übrigen träfe den Kläger grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden dieses Beweismittels. Zudem sei hier wegen der geltenden Änderungssperre sowohl eine Änderung zu Lasten (§ 173 Abs. 1 Nr.1 AO) als auch zugunsten des Steuerpflichtigen (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) ausgeschlossen. Außerdem genieße ein Steuerbescheid, der nach einer Außenprüfung ergangen sei, eine erhöhte Bestandskraft, so dass er grundsätzlich nicht mehr nach § 173 AO geändert werden dürfe. Die Vorschrift des § 173 Abs. 2 AO diene dem Rechtsfrieden und unter einer Außenprüfung verstehe man jede Prüfung i.S.d. §§ 193 bis 203 AO, also auch abgekürzte Prüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen. Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung durchbrächen die Änderungssperre nur, soweit die Steuerverkürzung nachträglich bekannt werde. Dies sei im Streitfall nicht gegeben. Durch die Änderungsbescheide sei über die nach der Steuerfahndung ergangenen Steuerbescheide in Bezug auf das Vorliegen von steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen abschließend entschieden worden.

19

Zu dem weiteren Vorbringen des FA wird auf die eingereichten Schriftsätze verwiesen.

20

Mit richterlichem Hinweis vom 9. Dezember 2021 wurde der Kläger darauf hingewiesen, dass im Streitfall unter Umständen eine erhöhte Bestandskraft der streitigen Umsatzsteuerbescheide nach § 173 Abs. 2 AO vorliege und die Klage schon deshalb unbegründet sein könnte.

21

Mit Schriftsatz vom 15. März 2022 trug der Kläger daraufhin vor, dass eine Änderungssperre mit der Folge einer erhöhten Bestandskraft nicht vorliege, weil die Bescheide nicht im Sinne des § 173 Abs. 2 AO „auf Grund einer Außenprüfung“ ergangen seien. Die streitgegenständlichen Bescheide seien vielmehr infolge der Erledigungserklärung vor dem Finanzgericht am 28. November 2014 ergangen. Die dort getroffene prozentuale Aufteilung der strittigen Beträge in steuerfreie und steuerpflichtige Lieferungen zeuge davon, dass weder das FA noch das Gericht den Sachverhalt zu diesem Zeitpunkt erneut abschließend gewürdigt hätten. Entsprechend sei diese Konstellation keineswegs vergleichbar mit der Situation, in der ein FA einer Einspruchsentscheidung mit geänderten Bescheiden abhelfe. Für eine abhelfende Entscheidung müsse das FA oder auch ein Finanzgericht (entsprechend dem Klagebegehren) den Sachverhalt umfassend prüfen.

22

Mit weiterem richterlichen Hinweis vom 31. März 2022 wurde der Kläger verbunden mit der Aufforderung zur weiteren Stellungnahme mit Verweis auf die höchstrichterliche Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass § 173 Abs. 2 Satz 1 AO nach Auffassung des Gerichts mit Steuerbescheiden nicht nur solche Steuerbescheide meine, die erstmals aufgrund einer Außenprüfung ergangen seien, sondern auch Steuerbescheide, die aufgrund der Außenprüfung nach den §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 oder 173 AO geändert worden seien. Dasselbe gelte für Einspruchsentscheidungen oder Abhilfebescheide, die eine nach einer Außenprüfung erlassenen oder geänderten Bescheid wiederum aufheben oder ändern. Auch diese Bescheide seien aufgrund der Außenprüfung ergangen. Im Streitfall hätten die hier streitgegenständlichen Änderungsbescheide vom 18. Dezember 2014 nach dem finanzgerichtlichen Verfahren aber wohl dem Grunde nach auch auf der im Jahr 2007 begonnenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung mit dem Prüfungsgegenstand Umsatzsteuer 2004 bis 2008 (steuerfreie Umsätze, steuerpflichtige Umsätze, innergemeinschaftliche Erwerbe und Vorsteuern) beruht. Die aufgrund dieser Prüfung ergangenen und angefochtenen Umsatzsteueränderungsbescheide vom 22. März 2011 gegenüber dem Kläger - die ausdrücklich auf den Prüfungsbericht Bezug nahmen - seien letztlich Gegenstand dieses ersten finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen.

23

Eine weitere Einlassung der Beteiligten hierzu erfolgte nicht.

24

Der Kläger beantragt,

das Finanzamt unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27. Juli 2017 und der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2019 zu verpflichten, die Umsatzsteuer für

das Jahr 2005 um EUR,

das Jahr 2006 um EUR,

das Jahr 2007 um EUR und

das Jahr 2008 um EUR

herabzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

25

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

26

Nach dem Ergehen eines klageabweisenden Gerichtsbescheides am 8. Juni 2022 trug der Kläger im Zusammenhang mit seinem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor, dass ihm nur eine Prüfungsanordnung vom 26. April 2007 vorliege, wonach lediglich der Besteuerungszeitraum 2006 Gegenstand der Umsatzsteuer-Sonderprüfung gewesen sei. Der Umfang der Sperrwirkung bestimme sich aber nach dem Prüfungsumfang der Prüfungsanordnung, so dass vorliegend allenfalls für die Umsatzsteuer 2006 eine Sperrwirkung vorliegen würde. Für die übrigen Streitjahre könne es deshalb nicht dahingestellt bleiben kann, ob Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt geworden seien.

27

Daraufhin legte das FA am 17. August 2022 eine geänderte Prüfungsanordnung vom 21. Juni 2010 mit dem Prüfungsgegenstand der Umsatzsteuer 2006 bis 2008 vor. Zudem legte das FA einen Schriftsatz der damaligen steuerlichen Vertreter des Klägers vom 18. August 2011 vor, in dem ausgeführt wird, dass diese „die steuerliche Vertretung des Mandanten in der Angelegenheit Umsatzsteuersonderprüfung für die Jahre 2004 bis 2008 aufgenommen haben“.

28

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

29

Die Klage ist unbegründet.

30

Das FA hat den Änderungsantrag des Klägers vom 15. Mai 2017 zurecht abgelehnt, die hier streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide für 2005 bis 2008 sind wegen des Vorliegens der Voraussetzung der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO nicht mehr änderbar, der Kläger ist daher durch die Ablehnung des Änderungsantrags nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO).

31

1. Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Abweichend von dieser Regelung können Steuerbescheide, soweit sie auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt (§ 173 Abs. 2 Satz 1 AO).

32

a) Es kann im Streitfall dahingestellt bleiben, ob hier solche Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt geworden sind, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Kläger kein grobes Verschulden daran trifft, dass diese Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt geworden sind, denn zur Überzeugung des Gerichts ist vorliegend eine Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 2005 bis 2008 zugunsten des Klägers bereits wegen des Vorliegens der Voraussetzungen der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 Satz 1 UStG ausgeschlossen.

33

Für das Vorliegen einer (weiteren) Steuerhinterziehung oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung durch den Kläger und damit des Eintritts einer Durchbrechung der Änderungssperre gemäß § 173 Abs. 2 Satz 1 UStG bestehen hier keine Anhaltspunkte. Zudem käme eine solche Durchbrechung nur im Falle einer Änderung zu Lasten und nicht - wie vorliegend - zu Gunsten des Steuerpflichtigen in Betracht (Frotscher, in Schwarz/Pahlke, Kommentar zur AO und FGO, § 173 AO, Rz. 258).

34

b) Allgemein dient § 173 Abs. 2 AO dem Rechtsfrieden (Loose, in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 173 AO, Rz. 89, m.w.N.). Aufgrund einer Außenprüfung ergangene Steuerbescheide können nur in Fällen der Steuerhinterziehung oder der leichtfertigen Steuerverkürzung aufgehoben werden. Die Bescheide haben eine erhöhte Bestandskraft, weil durch die Außenprüfung der Sachverhalt ausgiebig geprüft worden ist oder doch jedenfalls ausgiebig geprüft werden konnte. § 173 Abs. 2 AO gilt für jede Änderung nach § 173 Abs. 1 AO, ohne zwischen der Änderung zuungunsten oder zugunsten des Steuerpflichtigen zu unterscheiden (Bundesfinanzhof-BFH-Urteile vom 29. Januar 1987 IV R 96/85, BStBl II 1987, 410, Rz. 14 und vom 18. August 1988 V R 194/83, BStBl II 1988, 932, Rz. 28 sowie Loose, in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 173 AO, Rz. 89 und Frotscher, in Schwarz/Pahlke, Kommentar zur AO und FGO, § 173 AO, Rz. 238).

35

c) Im Streitfall ist bei dem Kläger eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung - die als Außenprüfung im Sinne des § 173 Abs. 2 AO gilt (Loose, in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 173 AO, Rz. 91 und Frotscher, in Schwarz/Pahlke, Kommentar zur AO und FGO, § 173 AO, Rz. 245, jeweils m.w.N.) - für die Veranlagungszeiträume der Jahre 2004 bis 2008 durchgeführt worden (Bericht vom 16. Dezember 2010), deren Prüfungsgegenstand insbesondere die Steuerfreiheit diverser innergemeinschaftlicher Lieferungen war.

36

Eine Prüfungsanordnung mit dem Prüfungsgegenstand „steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze“ liegt dem Gericht zwar nur für die Besteuerungszeiträume der Umsatzsteuer 2006 bis 2008 vor (geänderte Prüfungsanordnung vom 21. Juni 2010), für den Besteuerungszeitraum der „Umsatzsteuer 2005“ war die Prüfungsanordnung nicht Bestandteil der vorliegenden Akten und auch vom FA konnte im vorliegenden Verfahren keine Prüfungsanordnung mehr aufgefunden werden. Das Gericht ist aber dennoch aufgrund der vorliegenden Indizien und der Gesamtumstände des Streitfalls davon überzeugt, dass auch für die Umsatzsteuer 2005 eine ordnungsgemäße Prüfungsanordnung vorlag. So schrieben die damaligen steuerlichen Vertreter des Klägers am 18. August 2011 an das FA, dass sie „die steuerliche Vertretung des Mandanten in der Angelegenheit Umsatzsteuersonderprüfung für die Jahre 2004 bis 2008 aufgenommen haben“. Außerdem finden sich auf dem Bericht über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 16. Dezember 2010 als Prüfungszeitraum die Jahre 2004 bis 2008 und bisher wurde in keinem Stadium des Verfahrens gerügt, dass für das Jahr 2005 keine Prüfungsanordnung vorliegen soll. Insbesondere wurde im Einspruchs- und Klageverfahren gegen die Änderungsbescheide vom 22. März 2011 etwa kein Verwertungsverbot aus den Erkenntnissen der beim Kläger für die Streitjahre durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung geltend gemacht, weil für einzelne Prüfungszeiträume keine ordnungsgemäße Prüfungsanordnung vorgelegen hätte. Zudem sind die verfahrensrelevanten Akten ausgesprochen umfangreich und das Verfahren war nach der außergerichtlichen Einigung im ersten finanzgerichtlichen Prozess im Jahr 2014 eigentlich erledigt worden. Wegen des Abschlusses der Prüfung der lange zurückliegenden Streitjahre ist es nicht auszuschließen, dass die dem FA noch vorliegenden Akten nicht mehr vollständig sind.

37

d) In Folge dieser Außenprüfung sind dann vom FA am 22. März 2011 geänderte Umsatzsteuerbescheide mit ausdrücklichem Hinweis darauf erlassen worden, dass die Bescheide auf der durchgeführten Außenprüfung beruhen. Gegen diese Bescheide waren in Folge der Einspruch und die Klage des Klägers gerichtet. Das Klageverfahren wurde dann durch eine Erledigung der Hauptsache in einem Erörterungstermin beim Finanzgericht München am 28. November 2014 beendet und das FA erließ in Folge gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO am 18. Dezember 2014 zugunsten des Klägers entsprechende Änderungsbescheide für die im vorliegenden Verfahren noch relevante Umsatzsteuer 2005 bis 2008.

38

e) Zur Überzeugung des Gerichts beruhen auch diese Änderungsbescheide dem Grunde nach auf der mit Bericht vom 16. Dezember 2010 abgeschlossenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung, denn Gegenstand des (ersten) finanzgerichtlichen Verfahrens waren gerade die Feststellungen dieser Außenprüfung, hier das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen.

39

Mit „Steuerbescheiden“ meint § 173 Abs. 2 Satz 1 AO nicht nur Steuerbescheide, die erstmals aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, sondern auch Steuerbescheide, die aufgrund der Außenprüfung nach den §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 oder 173 AO geändert worden sind. Dasselbe gilt für Einspruchsentscheidungen oder Abhilfebescheide, die einen nach einer Außenprüfung erlassenen oder geänderten Bescheid wiederum aufheben oder ändern. Auch diese Bescheide sind aufgrund der Außenprüfung ergangen (Loose, in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Rz. 94 und von Wedelstädt, in Gosch, Kommentar zur AO und FGO, § 173 AO, Rz. 120 jeweils mit Verweis auf BFH-Urteil vom 29. Januar 1987, IV R 96/85, BStBl II 1987, 410, Rz. 20; vgl. auch BFH-Urteil vom 18. August 1988 V R 194/83, BStBl II 1988, 932, Rz. 27).

40

Es ist demnach dafür, ob ein Bescheid die Wirkung des § 173 Abs. 2 AO entfaltet, nicht die Frage entscheidend, ob es sich um eine erstmalige Steuerfestsetzung oder um einen Änderungsbescheid handelt. Nach dem Wortlaut des § 173 Abs. 2 AO muss es sich lediglich um einen Bescheid handeln, der aufgrund einer Außenprüfung ergangen ist. Das bedeutet, dass sich der aus dem Inhalt der Prüfungsanordnung ergebende Prüfungsumfang mit dem vom Steuerbescheid abgedeckten Besteuerungsumfang decken muss. Jeder Bescheid, der diese Voraussetzungen erfüllt, ist ein solcher i.S. des § 173 Abs. 2 AO (BFH-Urteil vom 18. August 1988 V R 194/83, BStBl II 1988, 932, Rz. 27).

41

Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO wirkt auch, wenn nach einer Außenprüfung Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die - wie im Streitfall - zu einer niedrigeren Steuer führen würden. Die Berichtigung eines nach einer Außenprüfung ergangenen Steuerbescheides ist daher auch zugunsten des Steuerpflichtigen nicht möglich (BFH-Urteile vom 18. August 1988 V R 194/83, BStBl II 1988, 932, Rz. 28; vom 29. Januar 1987 IV R 96/85, BStBl II 1987, 440, Rz. 16 und vom 11. November 1987 X R 54/82, BStBl II 1988, 307, Rz. 13).

42

f) Im Streitfall beruhen die Änderungsbescheide vom 18. Dezember 2014 nach dem Abschluss des (ersten) finanzgerichtlichen Verfahrens dem Grunde nach auch auf der im Jahr 2007 begonnenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung mit dem Prüfungsgegenstand Umsatzsteuer 2004 bis 2008 und der inhaltlichen Beschränkung auf steuerfreie Umsätze, steuerpflichtige Umsätze sowie innergemeinschaftliche Erwerbe und Vorsteuer. Eine Änderung dieser Bescheide ist daher wegen des Vorliegens der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO nicht mehr möglich.

43

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

44

3. Die Revision war nicht zuzulassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.