
Datum: 18.04.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 7740/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0418.15K7740.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde teilweise stattgegeben.

Tatbestand

1

Der Kläger ist Konkursverwalter über das Vermögen der ... GmbH. Das Konkursverfahren wurde durch Beschluss des Amtsgerichts ... am 9.12.1982 eröffnet. Die Gemeinschuldnerin hatte zuvor der ... Bank fünf ... sicherungsübereignet. Nach Eröffnung des Konkursverfahrens gab der Kläger mit an die Gemeinschuldnerin gerichtetem Schreiben vom 28.12.1982 die ... im Jahr 1982 gegenüber der Sicherungsnehmerin aus der Konkursmasse frei. Auf das in der Umsatzsteuerakte enthaltene Schreiben wird verwiesen. Die ... Bank verwertete die ... in 1983.

2

Der Beklagte behandelte die Freigabe der ... durch den Kläger als umsatzsteuerpflichtige Leistung und erfasste die ersten zwei Verwertungen (Nettoerlöse 280.014 DM ... und 150.007 DM ...) zunächst im Jahr 1983 mit einer Umsatzsteuer von 55.902,73 DM im Umsatzsteuerbescheid 1983 vom 4.5.1984. Gegen den Umsatzsteuerbescheid 1983 legte der Kläger Einspruch und nach Abweisung (Einspruchsentscheidung vom 24.10.1988) Klage ein. Im Verlauf des Klageverfahrens gelangten der Kläger und der Beklagte nach der damaligen Rspr. des BFH zu der Auffassung, dass der Umsatz im Zusammenhang mit der Verwertung der ... richtigerweise nicht dem Jahr 1983, sondern dem Jahr 1982 zuzurechnen sei. Das FG Köln folgte dieser Beurteilung. Im Urteil vom 10.2.1993 10 K 5042/88 heißt es dazu:

3

"Im Laufe des Klageverfahrens ist zwischen den Beteiligten unstreitig geworden, dass die im 4 angefochtenen Bescheid festgesetzte Umsatzsteuer zu ermäßigen ist um die Umsatzsteuer in Höhe von 55.902,73 DM, die aus der Verwertung durch die ... Bank angefallen ist. Die Herausgabe der sicherungsübereigneten ... durch den Gemeinschuldner an die Bank ist insoweit bereits im Jahre 1982 erfolgt, so dass die Umsatzsteuer in diesem Jahre anzusetzen

ist. Die Beteiligten sind sich ferner darüber einig, dass durch weitere nachträglich bekannt gewordene Verwertungshandlungen durch die **anderen** Sicherungsnehmer Mehrwertsteuer in Höhe von 22.111,86 DM in 1983 angefallen ist."

Das FG setzte die Umsatzsteuer 1983 auf 22.111,86 DM fest. Gegen die Nichtzulassung der Revision erhob der Kläger Nichtzulassungsbeschwerde, der der BFH mit Beschluss vom 16.9.1993 V B 65/93 -zugestellt am 19.10.1993- stattgab. Der Kläger legte jedoch keine Revision ein, so dass Rechtskraft des Urteils am 19.11.1993 eintrat. 5

Bereits vor dem Abschluss des Klageverfahrens hatte das FA die Freigabe der ... durch den Kläger als Umsatz des Jahres 1982 erfasst. Da zunächst nur die Verwertungserlöse der ersten zwei Verwertungshandlungen bekannt waren, setzte der Beklagte hierfür mit Umsatzsteuerbescheid 1982 vom 20.12.1988 eine Umsatzsteuer von 55.900 DM fest. Der Kläger legte hiergegen am 28.12.1988 Einspruch ein. Nachdem der Kläger mit Schreiben vom 16.2.1989 die Verwertungserlöse der nachfolgenden drei Verwertungen (...) mitteilte (brutto 568.900 DM, netto 503.451,33) änderte der Beklagte den Umsatzsteuerbescheid 1982 mit Bescheid 13.3.1989 und erhöhte die Umsatzsteuer um 65.448,67 DM auf 121.348,67 DM. Der Beklagte teilte zugleich mit, dass sich durch die Änderung der Einspruch nicht erledigt hätte und dass das Verfahren fortgesetzt werde. Da der Kläger darum gebeten hatte, die Angelegenheit bis zum Vorliegen einer Entscheidung des FG Köln in dem Verfahren wegen Umsatzsteuer 1983 ruhen zu lassen, erging erst am 18.1.1995 nach Erlass des Urteils des 10. Senats vom 10.2.1993 (10 K 5042/88 wegen Umsatzsteuer 1983) eine abweisende Einspruchsentscheidung über den Umsatzsteuerbescheid 1982 vom 20.12.1988. Hiergegen erhob der Kläger wiederum Klage, die beim FG Köln unter dem Az. 2 K 971/95 anhängig war. Der Kläger vertrat nunmehr im Anschluss des Urteils des BFH vom 21.7.1994 V R 114/91 (BStBl II 1994, 878) die Auffassung, dass die Umsätze nun doch im Jahr 1983 zu erfassen seien, da die Lieferung des Konkursverwalters an den Sicherungsnehmer erst mit der Verwertung des Sicherungsguts verwirklicht sei. Das FG wies die Klage mit Urteil vom 14.3.1996 2 K 971/95 ab. Der Kläger sei an der von ihm erstrittenen Zuordnung des Vorgangs für das Jahr 1982 nach Treu und Glauben gebunden. Gegen dieses Urteil legte der Kläger Revision ein. Der BFH hob mit Urteil vom 16.4.1997 XI R 66/96 (BFH/NV 1997, 1204) die Entscheidung des FG auf und verwies die Sache zurück. Das FG habe sich nach Ansicht des BFH zu Unrecht an einer Aufhebung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheids für 1982 durch Treu und Glauben gehindert gesehen, denn der Kläger habe seine Auffassung nicht treuwidrig der jeweiligen Prozesslage angepasst, sondern sich berechtigterweise an der jeweiligen durch die BFH-Rechtsprechung sich ergebenden Rechtslage orientiert. Auch stehe die Rechtskraft des Urteils des 10. Senats einer Änderung des angefochtenen Bescheids 1982 nicht entgegen, weil sich jenes Urteil nur mit der Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerbescheids 1983 befasst habe. So könnten auch für einen späteren Veranlagungszeitraum die steuerlichen Konsequenzen gemäß § 174 Abs. 4 AO aus einem rechtskräftigen Urteil gezogen werden, ohne dass das FA oder sonst jemand an die in dem Urteil geäußerte Rechtsansicht gebunden wäre. Zugleich wies der BFH darauf hin, dass selbst wenn eine Änderung nach § 174 AO für das Folgejahr nicht möglich sein sollte (vgl. aber BFH-Urteil vom 18.1.1979 IV R 51/75), der angefochtene Bescheid geändert werden könnte. Das FG hob daher im zweiten Rechtsgang den Umsatzsteuerbescheid 1982 mit Urteil vom 16.6.1998 8 K 5404/97 auf. Durch die Verwertung des Sicherungsguts sei ein Doppelumsatz entstanden, der in 1983 zu erfassen sei. In 1982 sei keine Umsatzsteuerschuld entstanden, die als Massekosten durch Bescheid an den Konkursverwalter geltend zu machen wären. 6

Nach diesem Urteil änderte der Beklagte am 30.12.1998 den Umsatzsteuerbescheid 1983 gemäß § 174 AO und erfasste nunmehr die strittigen Umsätze aus der Verwertung des Sicherungsguts unter Hinweis auf das Finanzgerichtsurteil vom 16.6.1998 und erhöhte die Umsatzsteuerschuld 1983 um 124.800 DM. Gegen diesen Bescheid legte der Kläger wiederum Einspruch ein. Seiner Ansicht nach sei § 174 Abs. 4 AO nicht anwendbar.

Der Beklagte wies den Einspruch überwiegend als unbegründet zurück. Es erfolgte lediglich eine Reduzierung um 3.451,33 DM. Im einzelnen wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.1999 verwiesen.

Mit der Klage verfolgt der Kläger die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids 1983 vom 30.12.1998 weiter. Seiner Auffassung nach, sei eine Änderung des Umsatzsteuerbescheides 1983 rechtswidrig. Aufgrund des ersten Urteils des FG Köln vom 10.2.1993 sei die Veranlagung für das Kalenderjahr 1983 durchgeführt und bestandskräftig geworden. Es liege kein Fall des § 174 Abs. 4 AO, sondern vielmehr ein Fall des § 174 Abs. 3 AO vor. Gemäß § 174 Abs. 3 Satz 2 AO sei aber die Änderung nicht mehr möglich, da die für die andere Steuerfestsetzung, d.h. die für das Kalenderjahr 1982 geltende Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Der Rechtsstreit über den Umsatzsteuerbescheid 1982 sei mit Urteil des FG Köln vom 16.6.1998 beendet gewesen. Das Urteil sei dem Kläger am 17.9.1998 zugestellt worden. Damit habe die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1982 geendet. Darüber hinaus lägen auch die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO nicht vor. Die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1983 sei bereits am 19.11.1993 (Ende der Revisionsfrist gegen das Urteil des FG Köln vom 16.6.1993) abgelaufen. Auf die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1982 komme es hingegen nicht an. Außerdem setze § 174 Abs. 4 AO eine irrtümliche Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts voraus. An einem solchen Irrtum fehle es, wenn in Kenntnis des Sachverhalts und in Kenntnis der im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids geltenden Rechtsprechung eine Entscheidung getroffen werde. Ein Irrtum sei ein subjektiver Fehler. Daran fehle es. Wäre dies anders, so könnten bei sich ändernder Rechtsprechung die auf die frühere Rechtsprechung beruhenden Bescheide stets wieder aufgehoben werden.

Der Kläger beantragt,

den Umsatzsteuerbescheid 1983 vom 30.12.1998 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 15.10.1999 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidung. Zudem werde nochmals betont, dass es der Zweck der Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 4 AO sei, bei einer antragsgemäßen Änderung des Steuerbescheids zugunsten des betroffenen Steuerpflichtigen dem Finanzamt die Durchsetzung des sich aus demselben Sachverhalt ergebenden materiell-rechtlich richtigen Steueranspruchs zu ermöglichen. In derartigen Fällen sei es ausschließlich auf die Initiative des Steuerpflichtigen zurückzuführen, dass der negative Widerstreit entstanden sei. Der Steuerpflichtige solle nicht auf halbem Wege stehen bleiben können mit der Folge, dass er lediglich die Wohltaten -die Änderung zu seinen Gunsten- mitnehme, die für ihn ungünstigen Folgerungen -die konsequente Änderung zu seinen Ungunsten- aber verhindere. Dabei liege eine irrtümliche Beurteilung des Sachverhalts vor, wenn das FA aus einem bestimmten Sachverhalt unzutreffende steuerliche Folgerungen ziehe. Entscheidend sei, dass es in dem zu ändernden Bescheid steuerrechtliche Folgerungen gezogen habe, die sich nachträglich als unzutreffend erwiesen hätten. Der

Fehler in der Beurteilung des Sachverhalts könne dabei im Tatsächlichen oder auch im Rechtlichen liegen (BFH/NV 1993, 406; 1991, 503). Das bedeute jedoch nicht, dass bei sich ändernder Rspr. die auf der früheren Rspr. beruhenden bestandskräftigen Bescheide stets wieder aufgehoben werden könnten. Denn Voraussetzung für die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO sei immer, dass vorher durch einen Änderungsantrag des Steuerpflichtigen und damit verbundener Änderung des angegriffenen Bescheids ein Sachverhalt steuerlich unberücksichtigt bleiben würde. Die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung sei deshalb auch innerhalb der nach § 174 Abs. 4 und 3 AO vorgeschriebenen Frist erfolgt. Abs. 4 ermögliche die Änderung nur dann, wenn für den zu ändernden Bescheid (1983) im Zeitpunkt, in dem der später angefochtenen Bescheid (1982) erging, die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen sei, er also noch geändert werden durfte.

Im vorliegenden Streitfall sei der angefochtene und durch das FG-Urteil aufgehobene Umsatzsteuerbescheid 1982 am 20.12.1988 bzw. am 13.2.1989 erlassen worden. Die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1983 wäre grundsätzlich erst am 19.11.1993 abgelaufen. Hätte das Finanzamt als Zeitpunkt des Erlasses des Umsatzsteuerbescheides 1982 die Umsätze direkt dem Jahr 1983 zugerechnet, wäre dies innerhalb der Festsetzungsfrist erfolgt. Das bedeute, dass die richtigen Folgen aus dem FG-Urteil vom 16.6.1998 noch innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Bescheides 1982 gezogen werden könnten. 15

Auf den Inhalt der Urteile des FG Köln (10 K 5042/88, 2 K 971/95 und 8 K 5404/97) wird verwiesen. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist teilweise begründet. 18

Der vom Beklagten vorgenommenen Änderung nach § 174 Abs. 4 AO i.H.v. 121.348,67 DM steht in Höhe von 55.902,73 DM die Rechtskraft des Urteils vom 10. Februar 1993 des FG Köln (10 K 5042/88) entgegen. Im übrigen war der Beklagte befugt, den Umsatzsteuerbescheid 1983 in der Fassung des Urteils vom 10.2.1993 (10 K 5042/88) dergestalt zu ändern, dass er die festgesetzte Umsatzsteuer i.H.v. 22.111,86 DM um 65.445,94 DM für die drei Verwertungen der der ... Bank sicherungsübereigneten ... erhöhte. 19

1. Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt nach Satz 2 der genannten Vorschrift auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. 20

Im vorliegenden Fall hat das FG mit Urteil vom 16.6.1998 (8 K 5404/97) den Umsatzsteuerbescheid 1982 vom 20.12.1988 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 18.1.1995 aufgehoben und damit die im Jahr 1982 festgesetzte Umsatzsteuer für die im Gesamtwert von brutto 1.054.800 DM im Jahr 1983 erzielten Verwertungserlöse der vom Gemeinschuldner an die ... Bank sicherungsübereigneten fünf ... für rechtswidrig erklärt, da die Umsätze im Streitjahr 1983 zu erfassen gewesen wären. Das Finanzamt hat daraufhin aus dem Sachverhalt die richtigen steuerlichen Folgerungen aufgrund des Urteils vom 16.6.1998 durch Änderung des hier angefochtenen Bescheids gezogen. 21

Es liegt entgegen der Ansicht des Klägers im Streitfall eine irrige Beurteilung des Sachverhalts gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO vor. Abs. 4 stellt nur darauf ab, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts in einem Steuerbescheid im Ergebnis als rechtswidrig erweist. Dabei ist es unerheblich, ob der Fehler bei der Beurteilung des Sachverhalts im Tatsächlichen oder im Rechtlichen liegt (Klein, Kommentar AO, § 174 Rn. 53 mwN). Im vorliegenden Fall hat sich die Zuordnung der Umsätze aus der Verwertung der sicherungsübereigneten ... im Ergebnis aufgrund der Änderung der Rechtsprechung mit BFH-Urteil vom 21.7.1994 V R 114/91 (BStBl II 1994, 878) in das Streitjahr verlagert, da die Verwertung und nicht die Freigabe entscheidend ist. Damit lag der Zuordnung zum Jahr 1982 eine irrige Beurteilung zugrunde. Diese irrige Beurteilung löst sodann nachträglich die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, nämlich dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden kann. Diese geregelte Erlaubnis der verfahrensrechtlichen Ermöglichung der Änderung des Steuerbescheids, der die "widerstreitende Steuerfestsetzung" enthält, ist innerhalb der Frist des Satzes 3 der Vorschrift des § 174 Abs. 4 FGO zulässig. Diese Frist hat der Beklagte eingehalten.

Nach Satz 3 ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. Der als fehlerhafte geltende Umsatzsteuerbescheid 1982 wurde durch Urteil vom 16. Juni 1998 aufgehoben. Der hier streitige Bescheid datiert vom 30.12.1998 und ist mithin innerhalb der Jahresfrist erlassen worden. 23

Eine Ausnahme von dieser Regelung macht § 174 Abs. 4 Satz 4 AO, die aber nicht vorliegt. Sofern die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies (Satz 3) nur unter den Voraussetzungen des Absatzes 3 Satz 1. Dies bedeutet, dass die Ein-Jahresfrist nicht gilt, wenn die Festsetzungsfrist für den Bescheid, in dem die Folgerungen richtigerweise zu ziehen wären, bereits abgelaufen war, als der später auf den Rechtsbehelf des Steuerpflichtigen aufgehobene oder später geänderte Bescheid erlassen wurde. Zum einen war zum Zeitpunkt der Festsetzung 1982 (20.12.1988 bzw. 13.3.1989) die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 1983 noch nicht abgelaufen. Zum anderen wäre der Ablauf der Feststellungsfrist gemäß § 174 Abs. 4 Satz 3 AO 1977 unbeachtlich, da nämlich zugleich die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 erfüllt sind. 24

Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 sind dann gegeben, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei. Im Streitfall wurden die Verwertungserlöse aufgrund übereinstimmender Ansicht der Beteiligten im finanzgerichtlichen Verfahren wegen Umsatzsteuerbescheid 1983 (10 K 5042/88) und des FG im Umsatzsteuerbescheid 1983 nicht berücksichtigt. Dabei gingen alle Beteiligten davon aus, dass der Sachverhalt "Verwertungserlöse - ... Bank" bei der Steuerfestsetzung des Jahres 1982 zu erfassen sei. 25

Unerheblich ist schließlich, ob die Annahme, die Umsatzsteuer für die Verwertungen der sicherungsübereigneten ... sei im Jahre 1982 zu erfassen, auf einer sachlichen oder auf einer rechtlichen Fehlbeurteilung beruhte. Eine Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 174 Abs. 3 AO 1977 auf sachliche Fehlbeurteilungen würde dessen Sinn, Besteuerungslücken zu vermeiden, zuwiderlaufen (BFH-Urteil vom 27. Mai 1993 IV R 65/91, BFHE 172, 5, BStBl II 1994, 76). 26

Grundsätzlich war daher der Beklagte gemäß § 174 Abs. 3 und 4 AO befugt, die verfahrensrechtlichen Folgerungen aus der vorherigen Aufhebung des 27

Umsatzsteuerbescheides 1982 durch Urteil des FG vom 16.6.1998 zu ziehen.

2. Die Änderungsbefugnis nach § 174 Abs. 3 und 4 AO reicht aber nur soweit, wie der geänderte und hier angefochtene Bescheid nicht bereits Gegenstand einer gerichtlichen Nachprüfung war. 28

Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Die Vorschriften der AO 1977 über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten bleiben davon zwar unberührt, allerdings nur, soweit sich aus der Rechtskraftwirkung nichts anderes ergibt (§ 110 Abs. 2 FGO). Dieser Vorrang der Rechtskraft gegenüber Änderungsvorschriften bedeutet, dass nicht nur eine Änderung, sondern auch eine Berichtigung nach § 174 Abs. 4 AO ausgeschlossen ist, falls sich dadurch ein Widerspruch zur Beurteilung des Gerichts im rechtskräftigen Urteil ergeben würde. Dies ist im vorliegenden Fall hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Verwertungserlöse, über die das FG im Urteil vom 10.2.1993 (10 K 5042/88) bereits entschieden hat, nach Auffassung des Senats der Fall. 29

Aus dem Wortlaut des § 110 Abs. 1 FGO ("soweit") ergibt sich, dass die Rechtskraftwirkung eines früheren Urteils dem Erlass eines späteren Verwaltungsakts aber nur dann entgegensteht, wenn dieses denselben Streitgegenstand betrifft. Der allgemeine Streitgegenstandsbegriff erfährt im Rahmen des § 110 Abs. 1 FGO eine Einschränkung dadurch, dass die materielle Rechtskraftwirkung auf den Teil des Streitgegenstandes begrenzt ist, über den jeweils entschieden worden ist, weshalb für § 110 Abs. 1 FGO zwischen dem Streitgegenstand und dem Entscheidungsgegenstand zu differenzieren ist (BFH-Urteil vom 21. November 1989 VII R 3/88, BFH/NV 1990, 650). 30

Streitgegenstand war bei der Anfechtungsklage wegen Umsatzsteuer 1983 im gerichtlichen Verfahren 10 K 5042/88 zwar die Rechtsbehauptung des Klägers, der angefochtene Verwaltungsakt sei rechtswidrig und verletze ihn in seinen Rechten (vgl. BFH-Urteil vom 7. Februar 1990 I R 145/87, BStBl II 1992, 1032). Der Begriff Streitgegenstand in § 110 Abs. 1 Satz 1 Satz 1 FGO im Sinne von hier maßgeblichem "Entscheidungsgegenstand" bedeutet jedoch "die Teilmenge aller mit dem angefochtenen Verwaltungsakt erfassten Besteuerungsgrundlagen, zu denen das Gericht selbstentscheidend Feststellungen getroffen hat" (BFH-Urteil vom 26.11.1998 IV R 66/97, BFH/NV 1999, 788). Es kommt demnach für die Bindungswirkung auf den vom Gericht seiner Entscheidung tatsächlich zugrunde gelegten Sachverhalt und die hierzu angestellten rechtlichen Erwägungen an. 31

Die Bindungswirkung erschöpft sich nach Ansicht des Senats hinsichtlich des Urteils des FG Köln vom 10.2.1993 (10 K 5042/88) in der Beurteilung der dem Senat bekannten Verwertungserlöse aus den ersten zwei Verwertungen (...). Das FG hatte in diesem Verfahren hingegen nicht über die umsatzsteuerliche Behandlungen der nachfolgenden Verwertungen zu befinden, die nicht Gegenstand des dem Urteil zugrundeliegenden Umsatzsteuerbescheids 1983 vom 4.5.1984 waren. In dem Urteil vom 10.2.1993 ging es neben der Umsatzsteuerpflicht für Verwertungshandlungen anderer Sicherungsnehmer nur um die Umsatzsteuer in Höhe von 55.902,73 DM für die ersten zwei Verwertungshandlungen des Sicherungsnehmers ... Bank. Dadurch, dass das FG die Rechtsansicht der Beteiligten teilte, dass die Verwertungserlöse dem Jahr 1982 zuzuordnen seien, hat es aber nicht zugleich über die weder im Tatbestand noch in den Entscheidungsgründen genannten Erlöse aus den letzten drei Verwertungshandlungen der ... Bank entschieden. Das FG hat die vom Kläger mit Schreiben vom 16.2.1989 im Verfahren wegen Umsatzsteuer 1982 genannten Verwertungserlöse in seine tatsächlichen Feststellungen nicht mit einbezogen. Dies durfte das FG auch nicht, weil Gegenstand des Klagebegehrens nur die richtige Zuordnung der dem 32

angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Umsätze war und das FG darüber nicht hinausgehen konnte. Der Lebenssachverhalt, der der Entscheidung des Verfahrens 10 K 5042/88 und der Entscheidung des Verfahrens 8 K 5404/97 zugrundelag, war demnach nur teildentisch. Nur soweit Identität vorlag, trat auch die Rechtskraftwirkung ein.

Aufgrund der Entscheidung des FG Köln in seinem Urteil vom 10.2.1993 über die umsatzsteuerliche Behandlung der ersten beiden Verwertungserlöse, war daher insoweit eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO gemäß § 110 FGO ausgeschlossen. 33

Der in der Einspruchsentscheidung geäußerten Ansicht des Beklagten unter Hinweis auf die Anmerkung von Weber-Grellet in DStR 1997, 1205, § 110 FGO stehe der Änderung nicht entgegen, kann nicht gefolgt werden. Nach Ansicht von Weber-Grellet besteht der in § 110 Abs. 2 FGO normierte Vorrang des § 110 Abs. 1 FGO nicht, wenn zwei rechtskräftige Urteile nicht miteinander zu vereinbaren seien. In Steuersachen fehle es an der Identität des Streitgegenstandes auch, soweit sich der vom Gericht festgestellte und der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt nachträglich als unrichtig darstelle. 34

Nach Auffassung des Senats ist hingegen der Rechtskraft im vorliegenden Fall der Vorrang einzuräumen. Das ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 110 Abs. 2 FGO, der für den Fall der sich widersprechenden rechtskräftigen Urteilen keine Ausnahme macht. In der Formulierung des § 110 Abs. 2 FGO kommt objektiv zum Ausdruck, dass die Bindungswirkung des rechtskräftigen Urteils den Korrekturvorschriften vorgeht (so schon FG Köln im Urteil vom 14. März 1996 2 K 971/95 S. 8,9). 35

Aus dem Wesen der materiellen Rechtskraft und den eng umgrenzten Möglichkeiten der Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 134 FGO i.V.m. §§ 578 ff. der Zivilprozessordnung) folgt zudem, dass grundsätzlich auch sachlich unrichtige Urteile Bindungswirkung haben (vgl. BGH-Urteil vom 6. März 1985 Ivb ZR 76/83, NJW 1985, 2535 mwN). Eine weitere als klar gesetzlich zugelassene Durchbrechung der Rechtskraft muss der Regelung des Gesetzgebers vorbehalten bleiben. Eine Erweiterung der Anwendung des § 174 AO, ohne dass insoweit eine gesetzgeberische Wertentscheidung zugunsten der Durchbrechung der Rechtskraft klar erkennbar ist, lehnt der Senat ab. Denn § 174 AO "steht im Spannungsfeld zwischen gesetzmäßiger Steuerfestsetzung und Rechtssicherheit bzw. Vertrauensschutz, das der Gesetzgeber selbst regeln muss" (Urteil des GrS des BFH vom 10. November 1997 GrS 1/96, BStBl II 1998, 83, BFHE 184, 1). Diese Notwendigkeit der Regelung durch den Gesetzgeber ergibt sich aus dem in der Verfassung verankerten Rechtsstaatsprinzip (Art. Abs. 3 , 19 Abs. 4, 20 Abs. 3, 38 Abs. 1 Satz 1 GG). Ein wesentlicher Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips ist das Prinzip der Rechtssicherheit. Aus ihm folgt u. a. die grundsätzliche Rechtsbeständigkeit rechtskräftiger Entscheidungen und sonstiger in Rechtskraft erwachsener Akte der öffentlichen Gewalt. "Tritt dieser Grundsatz mit dem Gebot der Gerechtigkeit im Einzelfalle in Widerstreit, so ist es Sache des Gesetzgebers, das Gewicht, das ihnen in dem zu regelnden Falle zukommt, abzuwägen, und zu entscheiden, welchem der beiden Prinzipien der Vorzug gegeben werden soll (vgl. Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - 1 BvL 28/62 vom 14. März 1963, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - BVerfGE - Bd. 15 S. 313 (319)). Deshalb kommt eine zulässige Durchbrechung des Grundsatzes der Rechtsbeständigkeit überhaupt nur unter der Voraussetzung in Betracht, daß das Gesetz einen rückwirkenden Eingriff in die gewährte Rechtsposition des Betroffenen klar erkennbar zuläßt." (BFH-Urteil vom 5. August 1966 III 68/62, BFHE 87, 482). Im vorliegenden Fall ist aber nicht klar erkennbar, dass § 174 AO die Rechtskraft des Urteils vom 10.2.1993 (10 K 5042/88) gemäß § 110 FGO verdrängt. 36

Da der Senat der Rechtskraft der Entscheidung vom 10.2.1993 den Vorrang einräumt, kann eine Änderung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheids 1983 nur in den oben dargestellten Grenzen der Bindungswirkung rechtmäßigerweise erfolgen.

Der Senat lässt die Revision zu, da er der Frage nach der Änderbarkeit eines rechtskräftig bestätigten Steuerbescheids nach § 174 AO grundsätzliche Bedeutung beimisst (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 38

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kostenentscheidung aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, 708 Nr. 10, 711 Zivilprozeßordnung -ZPO-, die Streitwertfestsetzung aus § 13 GKG. 39