

Steuerrecht Unternehmer

1. Betriebsprüfung: Bestimmte Beweise dürfen nur unter strengen Voraussetzungen verwertet werden

Leitet ein Betriebsprüfer Verhältnisse, die für die Besteuerung anderer Steuerpflichtiger von Bedeutung sind, weiter, obwohl Vorlageverweigerungsrechte nach § 104 AO bestehen, dürfen dem Finanzamt zugewandene Kontrollmitteilungen nicht verwertet werden.

Hintergrund

Die Antragstellerin beauftragte den Rechtsanwalt R mit der Wahrnehmung ihrer Interessen gegenüber der B-GmbH. Aufgrund mehrerer anwaltlicher Schriftsätze gingen Forderungen der Antragstellerin gegenüber der B-GmbH auf dem Fremdgeldkonto des R ein. Nach Verrechnung mit offenen Gebührenforderungen zahlte R die restlichen Gelder an die Antragstellerin aus.

Die Antragstellerin gab weder Umsatzsteuererklärungen noch Jahresabschlüsse beim Finanzamt ab. In der Folge gingen dem Finanzamt 2 Kontrollmitteilungen des Finanzamts E mit der Steuernummer des R zu, denen Unterlagen über den Schriftverkehr mit der B-GmbH beigelegt waren. Die Kontrollmitteilungen enthielten den Vermerk "erhalten von Anwaltsbüro R". Dies nahm der Antragsteller zum Anlass, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen und Umsatzsteuer gegen die Antragstellerin festzusetzen.

Gegen diesen Bescheid legte die Antragstellerin Einspruch ein und machte insbesondere geltend, dass ein Beweisverwertungsverbot bestand, da die Steuerbehörde in der Kanzlei des R eine Prüfung des Fremdgeldkontos vorgenommen und dieses trotz der Verschwiegenheitspflicht des R zur Grundlage der Umsatzsteuerfestsetzung gemacht habe. Nach der erfolglosen Durchführung des Einspruchsverfahrens erhob die Antragstellerin Klage und beantragte Aussetzung der Vollziehung.

Entscheidung

Nach Ansicht des Finanzgerichts bestehen ernstliche Zweifel daran, dass das Finanzamt befugt war, aufgrund der Auswertung des ihm vom Betriebsprüfer übersandten Kontrollmaterials die angefochtene Umsatzsteuerfestsetzung zu erlassen. Es erscheint ernstlich zweifelhaft, dass die Übersendung der Kontrollmitteilungen an den Antragsgegner verfahrensrechtlich zulässig war und dass ohne dieses Kontrollmaterial und dessen Fernwirkungen Anlass bestand, die strittige Festsetzung vorzunehmen.

Rechtsfehlerhaft erscheint noch nicht die Tatsache, dass R einer Außenprüfung unterzogen wurde und dabei auch die Belege zu Fremdgeldkonten gesichtet wurden. Vorlageverweigerungsrechte aus § 104 Abs. 1 AO bestehen zwar auch in der beim Berufsgeheimnisträger (Rechtsanwalt, Steuerberater usw.) selbst stattfindenden Außenprüfung, jedoch kann das Finanzamt grundsätzlich die Vorlage der zur Prüfung erforderlich erscheinenden Unterlagen in neutralisierter Form verlangen. Wenn der Berufsträger gleichwohl Unterlagen, in deren Besitz er im Rahmen der Mandatsbearbeitung gelangt ist bzw. die in diesem Rahmen entstanden sind, in nicht neutralisierter Form überlässt und die Betriebsprüfung anschließend ankündigungslos diesbezügliche Kontrollmitteilungen versendet, dürfen diese nicht verwertet werden.

2. Gemischt genutzte Gebäude und teilweiser Vorsteuerabzug für ein Arbeitszimmer

Wird bei einem Gebäude in den Bauantragsunterlagen ein Zimmer als Arbeitszimmer bezeichnet, kann dies für eine Zuordnung zum Unternehmen sprechen. Das gilt jedenfalls dann, wenn dies durch weitere objektive Anhaltspunkte untermauert wird.

Hintergrund

Der Kläger betreibt als Einzelunternehmer einen Gerüstbaubetrieb. Im Jahr 2014 plante er die Errichtung eines Einfamilienhauses. In dem vom Planungsbüro erstellten Grundriss vom 29.7.2014 ist ein 16,57 qm großer Raum im Erdgeschoss mit "Arbeiten" bezeichnet. Die "Nettogrundfläche gesamt" des Gebäudes ist mit 181,3 qm angegeben.

Der Kläger reichte im Streitjahr beim Finanzamt monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen ein. Einen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen zur Errichtung des Gebäudes machte er darin nicht geltend.

Erstmals in der am 28.9.2016 beim Finanzamt eingegangenen Umsatzsteuererklärung für 2015 machte er für die Errichtung dieses Zimmers anteilig den Vorsteuerabzug geltend. Mit Schreiben vom 27.2.2017 ergänzte der Kläger, dass der unternehmerische Nutzungsanteil nicht wie bisher angenommen 8,91 %, sondern 10,28 % betragen habe. Die abziehbare Vorsteuer erhöhte sich daher.

Das Finanzamt verweigerte den Vorsteuerabzug. Erstens hatte der Kläger das Gebäude nicht zeitnah dem Unternehmen zugeordnet und zweitens war der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da die unternehmerische Nutzung des Gebäudes weniger als 10 % beträgt. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 5.4.2017 die Umsatzsteuer für 2015 fest, ohne einen Vorsteuerabzug für das mit "Arbeiten" bezeichnete Zimmer zuzulassen.

Das Finanzgericht wies die Klage ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hält die Revision für begründet. Das Finanzgericht hat zu Unrecht angenommen, dass eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung nur dann vorliegt, wenn diese bis zum 31. Mai des Folgejahres dem Finanzamt gegenüber abgegeben wird. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Allerdings ist die Sache nicht spruchreif, da die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts nicht ausreichen, um abschließend zu entscheiden.

Für die Dokumentation der Zuordnung ist keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.

Für eine Zuordnung zum Unternehmen kann bei Gebäuden die Bezeichnung eines Zimmers als Arbeitszimmer in Bauantragsunterlagen jedenfalls dann sprechen, wenn dies durch weitere objektive Anhaltspunkte untermauert wird. So ist es z. B. dann, wenn der Unternehmer für seinen Gerüstbaubetrieb einen Büroraum benötigt, er bereits in der Vergangenheit kein externes Büro, sondern einen Raum seiner Wohnung für sein Unternehmen verwendet hat, und er beabsichtigt, dies in dem von ihm neu errichteten Gebäude so beizubehalten.

Anhand der tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts kann vom Bundesfinanzhof allerdings nicht entschieden werden, ob der Kläger die Zuordnung der Eingangsleistungen des Streitjahres 2015 zum Unternehmen rechtzeitig, d. h. bis zum 31. Mai des Folgejahres, konkludent vorgenommen hat. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts kann sich aus den Bauplänen vom 29.7.2014 eine Zuordnung ergeben, soweit zu den Bauplänen weitere Umstände hinzutreten.

3. Grunderwerbsteuer: Keine Zurechnung von treuhänderisch gehaltenen Anteilen

Auch über eine mehrstöckige Beteiligung kann im Rahmen der Grunderwerbsteuer ein Anteil am Vermögen der Gesamthand vermittelt werden. Bei Treuhandverhältnissen ist der Anteil am Vermögen der Gesamthand dem Treuhänder zuzurechnen.

Hintergrund

Die A-KG, erwarb von der C-KG im Jahr 2015 Grundstücke.

Alleinige Kommanditistin der A-KG war die CT-KG als Zwischengesellschaft. Persönlich haftende Gesellschafterin der Zwischengesellschaft ohne Beteiligung am Vermögen war die Verkäuferin C-KG. Deren alleinige Kommanditistin war die X-GmbH. Aufgrund eines Treuhandvertrags hielt die X-GmbH (Treuhanderin) die KG-Anteile an der CT-KG für die C-KG (Treugeberin).

Das Finanzamt setzte gegenüber der A-KG Grunderwerbsteuer fest.

Die A-KG wandte ein, dass die Steuer für diesen Erwerb nicht zu erheben war. Denn die Kommanditbeteiligung an der Zwischengesellschaft (CT-KG) war der Verkäuferin (C-KG) als Treugeberin zuzurechnen. Damit war die Verkäuferin (C-KG) mittelbar zu 100 % am Vermögen der Käuferin (A-KG) beteiligt.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es ging davon aus, dass die mittelbar an der A-KG beteiligte Treuhänderin (X-GmbH) als Kapitalgesellschaft nicht als transparent angesehen werden konnte.

Entscheidung

Die Revision beim Bundesfinanzhof hatte keinen Erfolg. Denn durch den Erwerb der Grundstücke durch die A-KG von der C-KG wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht. Die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG sind nicht erfüllt.

Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird die Steuer nicht erhoben, soweit die Anteile der Gesamthänder am Vermögen der erwerbenden Gesamthand ihren Anteilen am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen.

Das Grunderwerbsteuer-Recht sieht die Personengesellschaft als selbstständigen Rechtsträger an. Die Befreiungsvorschriften erkennen dementsprechend grundsätzlich an, dass bei einem Übergang eines Grundstücks von einzelnen Gesamthändern auf eine Gesamthandsgemeinschaft ein steuerbarer Rechtsträgerwechsel stattfindet, sehen jedoch von der Erhebung der Steuer ab, soweit der Gesamthänder als Veräußerer zunächst Eigentümer des Grundstücks war und dann anteilmäßig über das Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter das Grundstück trotz Rechtsträgerwechsels in demselben grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnungsbereich verbleibt.

Das gilt auch, wenn die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand durch eine Zwischengesellschaft vermittelt wird. Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften ist daher nicht die Zwischengesellschaft als solche als Zurechnungssubjekt anzusehen, sondern ein Rückgriff auf die am Vermögen der Zwischengesellschaft beteiligten Gesamthänder geboten.

Ein Treuhandverhältnis allein reicht jedoch nicht aus, um einem Treugeber (C-KG) eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand zuzurechnen. Denn nicht der Treugeber (C-KG), sondern der Treuhänder (X-GmbH) ist zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt. Die Notwendigkeit einer erweiternden Auslegung liegt nicht vor.

Die Verkäuferin (C-KG) war zwar persönlich haftende Gesellschafterin der Zwischengesellschaft (CT-KG). Als solche war sie aber nicht am Gesamthandsvermögen der Zwischengesellschaft beteiligt.

Soweit die Verkäuferin Treugeberin für die Kommanditistin der Zwischengesellschaft (X-GmbH) war, kann diese Stellung wegen Fehlens einer zivilrechtlichen Beteiligung der Treugeberin an der Verkäuferin die Nichterhebung der Steuer nicht tragen.

4. Mieten für Messestandflächen: Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung

Die Kosten für die Anmietung einer Messestandfläche können bei einem ausstellenden Unternehmen nur dann zu einer Hinzurechnung führen, wenn die Messestandfläche zu dessen Anlagevermögen gehört. Entscheidend ist, ob der Geschäftszweck des betreffenden Unternehmens und auch die speziellen betrieblichen Verhältnisse das dauerhafte Vorhandensein einer entsprechenden Messestandfläche erfordert.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH, deren Gegenstand die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von Produkten ist. Die GmbH selbst hat keinen Direktvertrieb; sie verkauft ihre Produkte durch ein stehendes Händlernetz. In den Jahren 2009 bis 2011 mietete sie wiederholt auf bestimmten turnusmäßig stattfindenden Messen Ausstellungsflächen und Räumlichkeiten an, um ihre Produkte dort zu präsentieren. Hierdurch entstand ihr ein jährlicher Aufwand i. H. v. 96.758 EUR (2009), 78.174 EUR (2010) und 105.264 EUR (2011). Den Aufwand behandelte sie als abziehbare Betriebsausgaben; eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung eines Teils der Mietzinsen erklärte sie nicht.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass eine Hinzurechnung des Aufwands zum gewerblichen Gewinn hätte erfolgen müssen. Den Einspruch gegen die geänderten Gewerbesteuermessbescheide wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage, mit der die GmbH beehrte, die Gewerbesteuermessbeträge dahingehend abzuändern, dass die aus der Anmietung von Messestandflächen vorgenommenen Hinzurechnungsbeträge unterblieben, statt.

Entscheidung

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs hat das Finanzgericht die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zutreffend ausgelegt. Die Revision des Finanzamts ist daher unbegründet.

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wird ein Viertel aus 13/20 (2009) bzw. aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (2010, 2011) – einschließlich Leasingraten – für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Beträge 100.000 EUR übersteigt.

Der Begriff des Anlagevermögens ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen. Anlagevermögen sind danach die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Das sind die zum Gebrauch im Betrieb bestimmten Wirtschaftsgüter. Zum Umlaufvermögen gehören demgegenüber die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter.

Für die Hinzurechnung nach § 8 GewStG ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn sie in seinem Eigentum stünden. Diese Fiktion ist auf den Zweck zurückzuführen, durch die Hinzurechnung im Sinne einer Finanzierungsneutralität einen objektivierten Ertrag des Gewerbebetriebs zu ermitteln.

Das Finanzgericht hat den Geschäftsgegenstand der GmbH berücksichtigt und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen orientiert. Es hat ausgehend von dem Geschäftszweck der GmbH, die ausschließlich ein Produktionsunternehmen betreibt, festgestellt, dass sie die hergestellten

Produkte nicht unmittelbar an die Endabnehmer verkauft, sondern diese vielmehr unternehmensfremd durch ein stehendes Händlernetz indirekt vertrieben wurden. Der Unternehmensgegenstand erforderte daher keine zwingende Messteilnahme.

Diese Würdigung des Finanzgerichts, dass die Klägerin unter Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands und der Vertriebswege auf die ständige Verfügbarkeit von Messestandflächen nicht angewiesen war, die Teilnahme an Messen für den Verkauf der Produkte zwar förderlich, aber nicht betriebsnotwendig war, ist zumindest möglich und damit für den Senat bindend.

5. Tätigkeit als Museumsführer kann von der Umsatzsteuer befreit sein

Bei einem Museum, das nur in Begleitung eines Gästeführers besucht werden darf, ist die Führung der Museums Gäste eine typische Museumsleistung. Diese wird deshalb von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG für die Leistungen eines Museums erfasst.

Hintergrund

X ist u. a. als Gästeführer in einem Museum tätig. Das Museum ist ausschließlich über Gruppenführungen begehbar. Auftraggeber des X ist eine gemeinnützige Stiftung, die das Museum betreibt und dabei steuerfreie Umsätze i. S. d. § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG an die Museumsbesucher erbringt.

Die zuständige Bezirksregierung hat X für 2010 bis 2013 nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG bescheinigt, dass er als Museumsführer die gleichen kulturellen Aufgaben erfülle wie vergleichbare Einrichtungen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft. In den Bescheinigungen wird darauf hingewiesen, dass die Entscheidung darüber, ob es sich bei X um eine "gleichartige Einrichtung" i. S. d. § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG handelt, der Finanzverwaltung obliegt.

Dem Antrag des X, seine Umsätze als Gästeführer im Museum umsatzsteuerfrei zu belassen, folgte das Finanzamt jedoch nicht. Ein Museum betreiben kann nur der dazu Berechtigte. Das sei hier nicht X, sondern die Stiftung.

Das Finanzgericht gab der Klage statt und entschied, dass die Umsätze steuerfrei sind.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte das stattgebende Finanzgerichtsurteil und entschied, dass X als eine dem Museum gleichartige Einrichtung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG von der Umsatzsteuer befreit ist.

Der Begriff "Einrichtung" umfasst auch natürliche Personen und private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht. Die Prüfung der Gleichartigkeit der kulturellen Einrichtung obliegt zwar den Finanzbehörden und Finanzgerichten. Indes ist der Inhalt der Bescheinigung auch für den Begriff der Gleichartigkeit in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG mit heranzuziehen. Wenn sich aus der Bescheinigung ergibt, dass der Inhaber die gleichen kulturellen Aufgaben wie eine Einrichtung i. S. d. § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG erfüllt oder beide bei der Erbringung der befreiten Leistung zusammenwirken, ist die Leistung des Inhabers der Bescheinigung gleichartig.

Hiervon ausgehend sind die Leistungen des X nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG steuerfrei. Die Gleichartigkeit seiner Leistungen liegt vor, da das Museum ausschließlich im Rahmen der von X und den anderen Gästeführern durchgeführten Führungen zugänglich ist. X ist damit unmittelbarer und unverzichtbarer Bestandteil der kulturellen Leistung des Museums. Ohne Gästeführer gab es im Streitfall keine Museumsbesichtigung.

6. Tageweise Dolmetschertätigkeit beim Europarat ist nicht steuerfrei

Erhält ein in Deutschland ansässiger Dolmetscher für seine tageweise Beschäftigung beim Europarat eine Vergütung, ist diese nicht nach dem Allgemeinen Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates v. 2.9.1949 steuerbefreit. Eine Verfügung des Generalsekretärs des Europarats, die für eine solche Vergütung Steuerfreiheit gewährt, hat keine Bindungswirkung zu Lasten des nationalen Besteuerungsrechts.

Hintergrund

X ist selbstständiger Dolmetscher. Er war im Jahr 2012 an einzelnen Tagen als Konferenzdolmetscher für den Europarat in Straßburg tätig. Die ihm hierfür gezahlte Vergütung besteuerte das Finanzamt als Einnahmen aus selbstständiger Arbeit.

X war der Ansicht, dass die Einnahmen nach Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates v. 2.9.1949 steuerfrei waren.

Die dem entgegenstehende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist durch die Verfügung Nr. 1201 des Generalsekretärs des Europarates v. 24.11.2004 überholt. Nach Art. 1 dieser Verfügung sind auf Tagesbasis bezahlte Konferenzdolmetscher für die Dauer ihrer Beschäftigung durch den Europarat zeitweise Bedienstete, die der Autorität des Generalsekretärs unterliegen. Nach Art. 4 wird den Konferenzdolmetschern Steuerfreiheit hinsichtlich der ihnen gezahlten Gehälter und Bezüge nach Maßgabe von Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens gewährt.

Das Finanzgericht wies die Klage ab, da seiner Ansicht nach der Verfügung des Generalsekretärs des Europarats Nr. 1201 keine Außenwirkung zukommt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des X zurück und entschied, dass sich die Steuerbefreiung weder aus dem Allgemeinen Abkommen noch aus der Verfügung des Generalsekretärs des Europarats ergibt.

Die in Art. 17 und Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens als Subjekte der Steuerbefreiung genannten "officials" und "agents" umfassen nicht die tageweise beschäftigten Dolmetscher. Denn der mehrdeutige Begriff "agents" ist im Sinne des eindeutigen Begriffs "officials" zu definieren. Darunter fallen indes nur Personen, die ein öffentliches Amt von einer gewissen Dauer innehaben. X wird davon nicht umfasst.

Zwar hat der Generalsekretär des Europarats in Art. 4 der Verfügung Nr. 1201 ausdrücklich geregelt, dass die den tageweise beim Europarat beschäftigten Konferenzdolmetschern gezahlten Vergütungen steuerfrei zu stellen sind. Dem Generalsekretär ist jedoch in Art. 17 des Allgemeinen Abkommens lediglich die Befugnis eröffnet, die Gruppen der "officials" bzw. "agents" zu bestimmen, auf welche die Regelungen des nachstehenden Art. 18 ganz oder teilweise Anwendung finden. Seine Regelungsbefugnis beurteilt sich damit materiell weiterhin danach, ob die Vorrechte oder Befreiungen tatsächlich zugunsten von Personen ausgesprochen wurden, die als "officials" oder "agents" anzusehen sind. X fällt allerdings nicht unter diesen Personenkreis.

Mit der Nennung der Begriffe "officials" und "agents" in Art. 17 des Allgemeinen Abkommens werden die Personen abschließend definiert, aus denen der Generalsekretär die bevorrechtigten Gruppen bestimmen kann. Die Erweiterung des Personenkreises, dem die Vorrechte von Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens gewährt werden, auf weitere Personengruppen, die nicht als "officials" oder "agents" anzusehen sind, ist daher nicht mehr vom ursprünglichen Zustimmungsgesetz gedeckt. Werden - wie im Streitfall - einzelne Bestimmungen des Allgemeinen Abkommens in einer Weise gehandhabt oder fortgebildet, die von dem Vertrag, wie er dem deutschen Zustimmungsgesetz zugrunde liegt, nicht mehr gedeckt ist, sind die daraus hervorgehenden Rechtsakte im deutschen Hoheitsbereich nicht verbindlich.

7. Verfahrensrechtliche Fragen bei einem Nullbescheid

Aus einem Steuerbescheid, der eine Steuer von 0 EUR festsetzt, ergibt sich keine für die Zulässigkeit einer Anfechtungsklage erforderliche Beschwerde.

Hintergrund

Der als gemeinnützig und mildtätig anerkannte X-Verband der freien Wohlfahrtspflege unterhält diverse wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sowie Zweckbetriebe. Der X-Verband ist aufgrund eines Vertrags mit dem Landkreis als Leistungserbringer im Rettungsdienst tätig. Die Abrechnung seiner Leistungen wickelt er selbstständig mit den Kostenträgern ab.

Im Jahr 2012 verlangten die Sozialleistungsträger, dass jeder Landkreis nur eine Abrechnungsstelle vorhalten soll. Daraufhin erweiterten der Landkreis A und der X-Verband ihren Vertrag dahingehend, dass der X-Verband – neben der Abrechnung der eigenen Einsätze – auch die Abrechnungen der Einsätze für andere Leistungserbringer des öffentlichen Rettungsdienstes gegenüber den Kostenträgern durchführen soll. Der Landkreis A als Träger des Rettungsdienstes und der X-Verband schlossen mit dem jeweiligen anderen Leistungserbringer Vereinbarungen über die Abrechnung der Rettungsdiensteinsätze.

Basis der Abrechnung im Jahr 2012 war ein Vertrag zwischen dem Landkreis A als Träger des Rettungsdienstes und den Sozialleistungsträgern als Kostenträger über die Benutzungsentgelte. In dem vereinbarten Kostenvolumen war ein Anteil für die dem X-Verband entstehenden Abrechnungskosten enthalten. Gleichzeitig vereinbarten der Landkreis A und die Sozialleistungsträger einen sog. Defizitausgleich. Aufgrund des Defizitausgleichs mit dem Kostenersatz betrug der Gewinn der "Abrechnungsstelle" des X-Verbands für 2012 0 EUR.

Das Finanzamt ging davon aus, dass der Betrieb der "Abrechnungsstelle" (ausgenommen die Abrechnung eigener Rettungsdienstleistungen des X-Verbands) ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und kein Zweckbetrieb ist. Dementsprechend erließ das Finanzamt für 2012 geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer-Messbetrag, mit denen es die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuer-Messbetrag auf jeweils 0 EUR festsetzte.

Mit der anschließenden Klage verfolgte der X-Verband die Anerkennung als Zweckbetrieb. Das Finanzgericht legte die Klage als Feststellungsklage aus und wies diese als unbegründet ab, weil die Abrechnung für andere Leistungserbringer ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, aber kein Zweckbetrieb ist.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts hat der X-Verband keine Feststellungsklage, sondern eine Anfechtungsklage erhoben. Diese Klage ist nicht als unbegründet, sondern bereits als unzulässig abzuweisen.

Der Gegenstand der Klage richtet sich nach dem Klagebegehren. Dieses geht dahin, dass sich der X-Verband gegen die Einstufung seiner Abrechnungstätigkeit für andere Leistungserbringer als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wendet. Daher greift der X-Verband ausdrücklich die ergangenen Nullbescheide an. Damit handelt es sich nicht um eine Feststellungsklage, sondern um eine Anfechtungsklage.

Eine auf 0 EUR lautende Steuerfestsetzung belastet den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht. Eine Anfechtungsklage gegen einen Nullbescheid ist daher grundsätzlich unzulässig. Anders ist es, wenn der Regelungsgehalt des Bescheids ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht und sich eine zu niedrige Steuerfestsetzung daher anderweitig (bindend) ungünstig auswirkt. Das ist vorliegend aber nicht der Fall. Die Gemeinnützigkeit als solche ist nicht im Streit. Vielmehr beschränkt

sich der Streitfall auf den bloßen sachlichen Umfang der Steuerbefreiung, weil der X-Verband mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält und die Eigenschaft nur eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Zweckbetrieb im Ergebnis als unselbstständige Besteuerungsgrundlage streitig ist.

Die Klage ist auch nicht als Feststellungsklage zulässig, da die begehrte Feststellung gegenüber der Anfechtungsklage subsidiär ist.

8. Zur Berichtigung der als Vorsteuer abgezogenen Einfuhrumsatzsteuer bei Insolvenzanfechtung

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn die Einfuhrumsatzsteuer entstanden ist. Korrespondierend dazu wird der Vorsteuerabzug berichtigt, wenn die Einfuhrumsatzsteuer erstattet wird. Mit "erstattet" ist der tatsächliche Vorgang der Rückzahlung gemeint.

Hintergrund

Nach Stellung eines Insolvenzantrags für die Klägerin im Januar 2019 wurde der Rechtsanwalt N vom Amtsgericht zum vorläufigen Sachwalter mit Eigenverwaltung der Klägerin über ihr Vermögen bestellt. Die Klägerin brachte an das Hauptzollamt bezahlte Einfuhrumsatzsteuer für Januar und Februar 2019 als Vorsteuer beim Finanzamt in Abzug. Im April 2019 wurde über das Vermögen der Klägerin das Insolvenzverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet. Der wieder als Sachverwalter bestellte Rechtsanwalt N zog die Kassenführung nicht an sich. Nach Insolvenzeröffnung erstattete das Hauptzollamt die angefochtene Einfuhrumsatzsteuer im Oktober 2019 an die Insolvenzmasse zurück. Auf die nachfolgend vom Hauptzollamt als Forderung zur Insolvenztabelle angemeldete Einfuhrumsatzsteuer erfolgten keine Zahlungen. Daraufhin kürzte das Finanzamt den Vorsteuerabzug der Klägerin für Oktober 2019 in Höhe der zurückerstatteten Einfuhrumsatzsteuer.

Nach Auffassung der Klägerin führt jedoch die insolvenzrechtliche Anfechtung mit entsprechender Rückzahlung der Einfuhrumsatzsteuer nicht zu einer Vorsteuerkorrektur.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts hat das Finanzamt zu Recht die Vorsteuerberichtigung vorgenommen, weil der Klägerin die zuvor als Vorsteuer in Abzug gebrachte Einfuhrumsatzsteuer erstattet worden ist.

Der Unternehmer muss den Vorsteuerabzug berichtigen, falls die als Vorsteuer abgezogene Einfuhrumsatzsteuer herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden ist. Ein solcher Faktor ist auch die Rückerstattung der als Vorsteuer in Abzug gebrachten Einfuhrumsatzsteuer. Der Begriff "erstattet" i. S. d. § 17 Abs. 3 Satz 1 UStG ist unionsrechtskonform dahin auszulegen, dass der tatsächliche Vorgang der Rückzahlung gemeint ist. Der Begriff "erstattet" bedeutet danach "Rückgewährung" oder "Rückzahlung". Der Grund für die Erstattung ist dem Begriff selbst nicht zu entnehmen.

Im Übrigen darf wegen des Grundsatzes der "steuerlichen Neutralität" in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der Unternehmer nicht durch doppelte Entlastung von der Umsatzsteuer bzw. Einfuhrumsatzsteuer gegenüber seinen Wettbewerbern übervorteilt werden. § 17 Abs. 3 Satz 1 UStG bezweckt grundsätzlich, das Gleichgewicht zwischen Steuer und Vorsteuer zu gewährleisten. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn die Einfuhrumsatzsteuer entstanden ist. Hierdurch wird erreicht, dass der Unternehmer von der Belastung mit Umsatzsteuer auf der Eingangsseite entlastet wird. Nach der damit korrespondierenden Regelung des § 17 Abs. 3 Satz 1 UStG wird der Vorsteuerabzug berichtigt, wenn die Einfuhrumsatzsteuer erstattet wird. Denn wenn die Belastung mit der Einfuhrumsatzsteuer entfällt, ist auch die Entlastung rückgängig zu machen. Auf die Gründe für die Herabsetzung, den Erlass oder die Erstattung kommt es nicht an. Die Vergütung der Vorsteuer bezweckt die Entlastung von einer Belastung, nicht die Bereicherung des Unternehmers.