

# Urteil vom 15. April 2010, V R 11/09

## Klage gegen Nullfestsetzung - Auslegung eines Verwaltungsakts

BFH V. Senat

FGO § 40 Abs 2, AO § 118

vorgehend FG Nürnberg, 16. February 2009, Az: 2 K 1138/2008

## Leitsätze

1. NV: Eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Umsatzsteuerbescheid ist im Allgemeinen unzulässig.
2. NV: Eine Umsatzsteuerfestsetzung, die zu einer Steuer von 0,07 € führt, ist, wenn sie auf einer Rundungsdifferenz beruht und das FA im Bescheid ausdrücklich darauf hinweist, dass Beträge unter einem 1 € nicht erhoben werden, einer Nullfestsetzung gleichzustellen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Arbeitsgemeinschaft nach §§ 197b, 219 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch und § 94 Abs. 1a des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch, die durch Vertrag vom 29. November 2007 in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts von mehreren gesetzlichen Krankenkassen gegründet wurde.
- 2 Die Klägerin war im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben ihrer Gesellschafter tätig. Nach dem "Errichtungsvertrag" waren die Gesellschafter verpflichtet, der Klägerin alle für die sach- und termingerechte Erfüllung der von ihr übernommenen Aufgaben erforderlichen Ressourcen und Mitarbeiter zur Verfügung zu stellen, den hierfür erforderlichen Finanzierungsbedarf vollständig zu tragen und der Klägerin die für ihre Tätigkeit anfallenden Kosten zu erstatten. Die Klägerin sollte nicht in Wettbewerb zu externen Dritten treten. Die Beschäftigungsverhältnisse mit dem von den Gesellschaftern an die Klägerin überlassenen Personal bestanden unverändert mit dem jeweiligen Gesellschafter fort. Die Gesellschafter übertrugen das in einer Anlage aufgelistete IT-Vermögen auf die Klägerin.
- 3 Nach einem zwischen der Klägerin und ihren Gesellschaftern am 14. Dezember 2007 abgeschlossenen Datenschutzvertrag gestatteten die Gesellschafter der Klägerin die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung von geschützten Sozialdaten, wobei das alleinige Verfügungsrecht über die Daten bei den Gesellschaftern verblieb.
- 4 Die Klägerin nahm ihre Tätigkeit im Januar 2008 auf, reichte aber trotz Aufforderung durch den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) keine Umsatzsteuervoranmeldungen, sondern nur eine Kostenaufstellung ein. Danach beliefen sich die Kosten für die von der Klägerin bezogenen Leistungen auf:

5	Monat	Nettobetrag	Umsatzsteuer	Bruttobetrag
	Januar 2008	1.324.534,46 €	251.661,54 €	1.576.196 €
	Februar 2008	2.493.957,98 €	473.852,02 €	2.967.810 €
	März 2008	2.237.633,61 €	425.150,39 €	2.662.784 €
	April 2008	6.194.094,10 €	1.176.877,90 €	7.370.972 €
- 6 Die Gesellschafter erstatteten der Klägerin die Kosten für die von ihr bezogenen Leistungen in gleicher Höhe.
- 7 Auf der Grundlage dieser Kostenaufstellung erließ das FA Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide, aus denen sich für die Voranmeldungszeiträume Januar und April 2008 eine Steuervergütung von 0,08 € (Januar) und 0,04 € (April) sowie für den Voranmeldungszeitraum März 2008 eine Steuerschuld von 0,07 € ergab. Für den Voranmeldungszeitraum Februar 2008 erfolgte eine Nullfestsetzung. Das FA ging dabei davon aus, dass die

Klägerin aus den von ihr bezogenen Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, sie gleichzeitig aber aufgrund der in gleicher Höhe erfolgten Kostenerstattung durch ihre Gesellschafter steuerpflichtige Leistungen an diese erbracht habe. Die Steuerfestsetzungen Januar, März und April 2008 beruhten darauf, dass das FA die Entgelte für die von der Klägerin erbrachten Leistungen auf volle €-Beträge entweder auf- oder abrundete, so dass die nach Auffassung des FA festzusetzende Steuer von den Vorsteuerbeträgen geringfügig abwich. Mit Ausnahme des Vorauszahlungsbescheids Februar 2008 enthielten alle Bescheide den Hinweis, dass verbleibende Beträge von insgesamt weniger als einem Euro weder erhoben noch erstattet werden, weil dadurch unverhältnismäßige Kosten entstehen würden.

- 8** Aufgrund der von der Klägerin mit Zustimmung des FA gemäß § 45 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erhobenen Sprungklage hob das Finanzgericht (FG) die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide Januar bis April 2008 auf. Zur Begründung führte das FG aus, dass die Klage im Hinblick auf die Rechte und Pflichten, die sich aus einer Unternehmerstellung ergeben, zulässig sei. Die Klage sei auch begründet, da die Klägerin gegenüber ihren Gesellschaftern keine Leistungen gegen Entgelt erbracht habe. Zumindest seien die Leistungen der Klägerin steuerfrei. Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 1783 veröffentlicht.
- 9** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es liege eine steuerbare Leistung der Klägerin vor, die nicht steuerfrei sei.
- 10** Das FA beantragt,  
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11** Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 12** Sie, die Klägerin, sei als Innengesellschaft bereits keine Unternehmerin. Sie habe keine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt, da der ihr von ihren Gesellschaftern gewährte Auslagenersatz nur Nebenfolge der von ihr übernommenen Koordinierungsaufgabe sei. Weiter sei § 2 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) analog anzuwenden. Sie habe auch keine Leistung gegen Entgelt erbracht, da kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe. Die Gesellschafter hätten nur die Finanzierung übernommen. Die Leistungen seien in analoger Anwendung von § 4 Nr. 15 UStG zumindest steuerfrei. Eine Steuerfreiheit ergebe sich auch aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f und g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347, 1) sowie aus den Grundsätzen der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (jetzt Union) zur Funktionsauslagerung. Sie habe den vollständigen Datenbestand ihrer Gesellschafter übernommen.

## Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision des FA ist im Ergebnis begründet und führt unter Aufhebung des FG-Urteils zur Abweisung der Klage als unzulässig (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht ein Sachurteil erlassen, anstatt die Klage mangels Klagebefugnis als unzulässig abzuweisen.
- 14** 1. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Diese Sachentscheidungsvoraussetzung ist im finanzgerichtlichen Verfahren in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen.
- 15** a) Maßgebend für die objektive Klagebefugnis i.S. von § 40 Abs. 2 FGO ist bei Steuerbescheiden die in dem Ausspruch enthaltene Steuerfestsetzung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Februar 2001 III R 10/99, BFH/NV 2001, 1125). Die Beschwer durch einen Steuerbescheid ergibt sich grundsätzlich aus der Steuerfestsetzung. Eine auf 0 € lautende Steuerfestsetzung belastet den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht. Aus § 157 der Abgabenordnung folgt vielmehr die Regel, dass eine Rechtsverletzung nur wegen einer zu hohen Steuerfestsetzung geltend gemacht werden kann. Deshalb ist eine Anfechtungsklage gegen einen Umsatzsteuerbescheid, in dem die Steuerschuld auf 0 € festgesetzt wird, im Allgemeinen unzulässig (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 17. Juni 2009 VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72; in BFH/NV 2001, 1125; vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356, und vom 8. November 1989 I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91, m.w.N.).
- 16** Anders ist es, wenn statt einer Steuerfestsetzung von 0 € die Festsetzung einer Steuervergütung erstrebt wird (vgl.

z.B. BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 VI R 44/08, BFHE 224, 261, BStBl II 2009, 411) oder wenn der Regelungsgehalt des Steuerbescheids ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht und sich eine zu niedrige Steuerfestsetzung daher in bindender Weise anderweitig ungünstig auswirkt (BFH-Urteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72). Letzteres ist z.B. der Fall, wenn eine Körperschaft eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheid auf ihre Gemeinnützigkeit stützt, da die Entscheidung über die Steuerfreiheit gemeinnütziger Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes erst im Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren getroffen wird und sonst entgegen dem Gebot effektiven Rechtsschutzes gerichtlich nicht geklärt werden kann, ob die Körperschaft gemeinnützigen Zwecken dient (BFH-Urteil vom 13. Juli 1994 I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134). Weiter hat der BFH eine Personengesellschaft, die im Inland weder Geschäftsleitung noch Sitz unterhält durch einen auf 0 DM lautenden Vermögensteuerbescheid als beschwert angesehen, da ausländische Personengesellschaften bereits abstrakt nicht beschränkt vermögensteuerpflichtig sein können (BFH-Urteil vom 15. März 1995 II R 24/91, BFHE 177, 497, BStBl II 1995, 653).

- 17** b) Für den Bereich der Umsatzsteuer geht der erkennende Senat davon aus, dass eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Umsatzsteuerbescheid entsprechend der ständigen BFH-Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72) im Allgemeinen unzulässig ist und eine Beschwer nur dann vorliegt, wenn statt einer Steuerfestsetzung von 0 € die Festsetzung einer Steuervergütung erstrebt wird oder wenn sich die Steuerfestsetzung nicht in der Konkretisierung des Steuerschuldverhältnisses erschöpft. Letzteres ist, wie der Senat mit Beschluss vom 25. Juni 1999 V B 107/98 (BFH/NV 1999, 1649) entschieden hat, z.B. dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bei einer Festsetzung der Steuer auf 0 € wegen fehlender Unternehmereigenschaft die Beschwer darauf stützt, es könne sich zu seiner Entlastung ein Erstattungsanspruch des FA auf Rückzahlung eines abgetretenen Überschusses gegen den Abtretungsempfänger ergeben. Hieraus folgt aber entgegen der Auffassung des FG nicht, dass die erforderliche Beschwer allgemein bei Klagen gegen Umsatzsteuerfestsetzungen vorliegt, wenn der Steuerpflichtige geltend macht, er unterliege mangels Unternehmereigenschaft nicht der Umsatzsteuer. Denn anders als bei der Körperschaftsteuer, bei der z.B. über den Status der Gemeinnützigkeit nur im Steuerfestsetzungsverfahren entschieden werden kann, so dass einer Steuerfestsetzung auf 0 € im Hinblick auf die darin enthaltene Entscheidung über die Gemeinnützigkeit weiter gehende Bedeutung zukommen kann, ergeben sich derartige weiter gehende Folgen aus einer auf 0 € lautenden Umsatzsteuerfestsetzung nicht. Der Senat hat im Übrigen nicht zu entscheiden, ob im Hinblick auf das zur Vermögensteuer ergangene BFH-Urteil in BFHE 177, 497, BStBl II 1995, 653 eine Beschwer auch bei einer Umsatzsteuerfestsetzung von 0 € zu bejahen sein könnte, wenn entsprechend diesem Urteil geltend gemacht wird, dass eine Person bereits abstrakt nicht unternehmerfähig ist. Denn selbst wenn die Grundsätze des zur Vermögensteuer ergangenen BFH-Urteils in BFHE 177, 497, BStBl II 1995, 653 umsatzsteuerrechtlich von Bedeutung wären, könnte sich die Klägerin hierauf nicht mit Erfolg berufen, da sie als Gesellschaft bürgerlichen Rechts grundsätzlich Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 UStG sein kann.
- 18** Keine andere Beurteilung rechtfertigt die Befürchtung der Klägerin, den angefochtenen Vorauszahlungsbescheiden liege die Rechtsauffassung des FA zugrunde, sie sei Unternehmerin, und daraus ergebe sich die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen. Denn auch insoweit bewirken die angefochtenen Bescheide weder für das FA noch für die Klägerin eine Bindung für andere Veranlagungszeiträume; insbesondere bleibt es der Klägerin unbenommen, gegebenenfalls die Aufforderung des FA zur Abgabe von Erklärungen mit der Begründung, sie sei nicht unternehmerisch tätig, anzufechten. Mangels Bindung für andere Veranlagungszeiträume und der verfahrensrechtlichen Möglichkeit der anderweitigen Geltendmachung des betreffenden Begehrens ist z.B. nach ständiger Rechtsprechung auch eine Klage gegen einen auf Null lautenden Einkommensteuerbescheid unzulässig, wenn mit dem Rechtsbehelf lediglich die Feststellung eines höheren verbleibenden Verlustabzugs erreicht werden soll, weil ein solches Begehren verfahrensrechtlich durch Antrag auf Erlass oder Änderung eines entsprechenden Feststellungsbescheids verfolgt werden kann (z.B. BFH-Urteil vom 22. August 2006 I R 24/05, BFH/NV 2007, 63, m.w.N.).
- 19** 2. Danach ist im Streitfall die Klage gegen die für die vier Voranmeldungszeiträume ergangenen Bescheide unzulässig.
- 20** a) Die Klägerin erstrebt mit ihrer Klage gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid Februar 2008, der eine Steuerfestsetzung von 0 € enthält, keine Steuervergütung. Die angefochtene Steuerfestsetzung ist auch nicht anderweitig von Bedeutung. Die bloße Stellung als Unternehmer "und den daraus folgenden Rechten und Pflichten" reicht hierfür entgegen dem FG-Urteil nicht aus, da bei einem Streit über die sich aus einer Unternehmerstellung ergebenden Rechte und Pflichten in einem eigenständigen Verfahren zu entscheiden wäre. Besondere Umstände, die ausnahmsweise die Zulässigkeit einer Klage gegen eine auf 0 € lautende Steuerfestsetzung oder die

Herabsetzung einer Steuervergütung rechtfertigen könnten, liegen im Streitfall nicht vor und wurden von der Klägerin auch nicht vorgetragen.

- 21** b) Aus den gleichen Gründen ist die Klage gegen die Bescheide für die Voranmeldungszeiträume Januar und April 2008, aus denen sich eine Steuervergütung von 0,08 € und 0,04 € ergab, unzulässig. Die Klägerin erstrebt insoweit keine höhere Steuervergütung.
- 22** c) Die Klage ist auch hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung März 2008, die zu einer Steuer von 0,07 € führte, unzulässig.
- 23** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH sind Verwaltungsakte so auszulegen, wie sie vom Betroffenen nach den ihm bekannten Umständen und nach seinem objektiven Verständnishorizont sowie unter Berücksichtigung von Treu und Glauben zu verstehen sind (BFH-Urteil vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96). Nicht maßgeblich ist daher, was die Finanzbehörde erklären wollte oder wie ein außenstehender Dritter den Verwaltungsakt auffassen konnte. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen (BFH-Urteil in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).
- 24** bb) Danach ist im Streitfall die Steuerfestsetzung von 0,07 € für den Voranmeldungszeitraum März 2008 wie eine Nullfestsetzung zu behandeln. Denn die Steuerfestsetzung beruhte --worauf auch die Anlage zu den Vorauszahlungsbescheiden ausdrücklich hinweist-- auf den Angaben der Klägerin und hätte wie die Festsetzung für Februar 2008 im Hinblick auf die identische Höhe der von der Klägerin an Dritte geleisteten und der von ihren Gesellschaftern empfangenen Zahlungen zu einer Nullfestsetzung geführt, wenn das FA nicht die Summe der Leistungsentgelte für diesen Voranmeldungszeitraum von 2.237.633,61 € auf 2.237.634 € = 0,39 € x 19 % = 0,07 € aufgerundet hätte. Erbringt ein Unternehmer Ausgangsleistungen in gleicher Höhe, wie er Eingangsleistungen bezieht, ergibt sich für den Voranmeldungszeitraum dieser Leistungen materiell-rechtlich eine Steuer von 0 €. Unter Berücksichtigung dieser, der Klägerin, bekannten Umstände ist jedenfalls eine Steuerfestsetzung von unter 1 €, die wie im Streitfall bereits nach ausdrücklicher Mitteilung im Steuerbescheid nicht erhoben wird, einer Nullfestsetzung gleichzustellen. Auf die weiter gehende Frage, ob es allein im Hinblick auf die im Bescheid angekündigte Nichterhebung des Betrages von 0,07 € auch am Rechtsschutzbedürfnis fehlt, kommt es danach nicht mehr an.
- 25** 3. Im Hinblick auf das Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) hat der Senat nicht zu entscheiden, ob sich eine höhere als die festgesetzte Steuer daraus ergibt, dass die Klägerin steuerbare und dem konkreten Individualinteresse ihrer Gesellschafter dienende Leistungen gegen Entgelt erbrachte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486), die mangels einer Weiterbelastung des genauen Anteils an den gemeinsamen Kosten nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL steuerfrei waren (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. April 2009 V R 5/07, BFH/NV 2009, 1723) und bei denen --neben den Zahlungen der Gesellschafter-- im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG auch der Wert der durch die Gesellschafter erfolgten Personalgestellung als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung anzusehen ist, da die Voraussetzungen für eine nichtsteuerbare Beistellung nicht vorlagen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 V R 24/08, BFH/NV 2010, 120).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)