

# Urteil vom 26. Januar 2012, VII R 4/11

## Auskunftsanspruch zur Vorbereitung einer Konkurrentenklage - Drittschutzwirkung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG - Zweckbetrieb nach § 66 AO

BFH VII. Senat

AO § 30 Abs 4 Nr 1, AO § 65 Nr 3, AO § 66, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, AO § 30 Abs 1

vorgehend FG Münster, 06. Dezember 2010, Az: 15 K 3614/07 U

## Leitsätze

Kommt ernstlich in Betracht, dass ein Unternehmen durch die rechtswidrige Besteuerung der konkurrierenden Leistungen eines gemeinnützigen Vereins mit einem ermäßigten Umsatzsteuersatz Wettbewerbsnachteile von erheblichem Gewicht erleidet, kann es unbeschadet des Steuergeheimnisses vom FA Auskunft über den für den Konkurrenten angewandten Steuersatz verlangen (Anschluss an das Urteil des Senats vom 5. Oktober 2006 VII R 24/03, BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243) .

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt gewerbsmäßig u.a. den Transport von Blutkonserven, Blutproben, Organen sowie die Beförderung von Ärzteteams. Der Beigeladene hat in den Jahren 2004 und 2005 gleichartige Leistungen erbracht und in den darüber ausgestellten Rechnungen zumindest teilweise einen ermäßigten Umsatzsteuersatz ausgewiesen. Nach der Satzung des Beigeladenen verfolgt dieser ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige Zwecke und ist selbstlos tätig, ohne in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke zu verfolgen.
- 2** In den Jahren 2004 und 2005 betrugen die Transportumsätze der Klägerin im Bereich X jeweils mindestens ... €, die des im gleichen Gebiet tätigen Beigeladenen ein Drittel bis möglicherweise die Hälfte dieser Summe.
- 3** Die Klägerin begehrt vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) Auskunft darüber, ob auf die Leistungen des Beigeladenen der ermäßigte Umsatzsteuersatz angewandt worden ist. Sie hat beim FA beantragt, ihr die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 des Beigeladenen zu übersenden.
- 4** Das FA hat diesen Antrag unter Hinweis auf das Steuergeheimnis abgelehnt. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat das FA verurteilt, der Klägerin Auskunft darüber zu erteilen, mit welchem Steuersatz das FA die vom Beigeladenen mit dem Transport von Blutkonserven, von Blutproben, von Organen und der Beförderung von Ärzteteams in den Jahren 2004 und 2005 erzielten Umsätze besteuert hat.
- 5** Das FG hat in seinem Urteil dahinstehen lassen, ob die Klägerin gegen den Ablehnungsbescheid des FA Einspruch einlegen musste. Die Klage sei als allgemeine Leistungsklage zu beurteilen und daher ohne Vorverfahren zulässig.
- 6** Nach Auffassung des FG ist der Ablehnungsbescheid rechtswidrig, weil die Klägerin einen verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruch habe (Hinweis auf das Senatsurteil vom 5. Oktober 2006 VII R 24/03, BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243). Nach dem von der Klägerin durch Rechnungen belegten Vortrag habe der Beigeladene die streitigen Transportleistungen zum ermäßigten Steuersatz abgerechnet und es sei mangels entgegenstehender Anhaltspunkte auch davon auszugehen, dass er diese Leistungen mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert habe. Eine solche Besteuerung sei möglicherweise materiell unrichtig. Für die Annahme eines Zweckbetriebes sei u.a. nach § 65 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) erforderlich, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb trete, als es bei Erfüllung der

steuerbegünstigten Zwecke der betreffenden gemeinnützigen Körperschaft unvermeidbar sei. Der Sinn dieser Vorschrift liege in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasse. Seien die von einer Körperschaft verfolgten gemeinnützigen Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, sei eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar. Würden die von einer gemeinnützigen Körperschaft wie dem Beigeladenen ausgeführten Leistungen auch von nichtbegünstigten Unternehmen erbracht, werde die Körperschaft nicht im Rahmen eines Zweckbetriebs tätig. Im Streitfall könne nicht definitiv ausgeschlossen werden, dass der Beigeladene seine Transportumsätze nicht im Rahmen eines Zweckbetriebs ausführe, weil zwischen ihm und der Klägerin ein steuerschädliches Wettbewerbsverhältnis bestanden habe. Klägerin und Beigeladener seien jedenfalls auf demselben räumlich beschränkten Markt aufgetreten. Die Klägerin habe schlüssig dargelegt, dass sie durch eine niedrigere Besteuerung der Transportleistungen des Beigeladenen Wettbewerbsnachteile erleide. Es liege auf der Hand, dass die im Wesentlichen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Nachfrager der betreffenden Leistungen den Unternehmer beauftragen, der einen niedrigeren Steuersatz berechne.

- 7 Das FG ist ferner der Auffassung, § 65 Nr. 3 AO diene dem Schutz der mit den Nichtzweckbetrieben konkurrierenden und steuerlich nicht begünstigten Betriebe, sei also eine drittschützende Norm. Gleiches gelte für § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. den in den §§ 65 bis 68 AO getroffenen Regelungen.
- 8 Das FA sei gehalten, der Klägerin Auskunft über die steuerlichen Verhältnisse des Beigeladenen zu erteilen, weil diese dessen zur Erhebung einer Konkurrentenklage bedürfe.
- 9 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des FA. Es ist der Auffassung, aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Hinweise auf die Urteile vom 15. Oktober 1997 I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, und vom 29. Januar 2009 V R 46/06, BStBl II 2009, 560; Beschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126) lasse sich nicht folgern, dass § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG drittschützende Wirkung habe. In den vorgenannten Entscheidungen sei es um die umsatzsteuerliche Behandlung juristischer Personen des öffentlichen Rechts gegangen bzw. um die Zulässigkeit einer Konkurrentenklage privater Wettbewerber; über den Auskunftsanspruch des Konkurrenten habe der BFH insofern nicht entschieden. In § 12 Abs. 2 UStG seien für bestimmte Tatbestände niedrigere Steuersätze vorgesehen, um in einigen Bereichen des allgemeinen Verbrauchs den Leistungsempfänger steuerlich zu entlasten. Dies könne zwar den Wettbewerb zwischen Mitbewerbern berühren, mache aber die Norm nicht zu einer drittschützenden. Im Übrigen gebe es keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Beigeladene mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben gleicher oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb trete, als es bei Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar wäre. Konkret feststellbare und spürbare Wettbewerbsnachteile habe die Klägerin nicht nachgewiesen, eine mögliche Wettbewerbssituation reiche nicht. Nachfrager nach Transportleistungen beauftragten nicht denjenigen, der den niedrigeren Steuersatz berechne, sondern denjenigen mit dem günstigsten Bruttopreis; zudem komme es insoweit darauf an, wie weit die Preise der Konkurrenten auseinanderlägen. Dazu enthalte das Urteil des FG keine Feststellungen. Es sei fraglich, ob die in Rede stehenden Zahlen, nämlich eine steuerliche Auswirkung von 11.400 € bei einem vermuteten anteiligen Jahresumsatz des Beigeladenen von 95.000 €, einen spürbaren Wettbewerbsnachteil darstellten.
- 10 Die Klägerin hält die tatsächlichen Feststellungen des FG für verfahrensfehlerfrei getroffen. Insbesondere bestehe ein konkretes Wettbewerbsverhältnis zwischen der Klägerin und dem Beigeladenen und die Klägerin erleide im Fall einer unzutreffenden Besteuerung des Beigeladenen konkret feststellbare und spürbare Wettbewerbsnachteile. In rechtlicher Hinsicht hält sie es für zutreffend, dass das FG § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG als drittschützende Norm angesehen habe. Die vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Urteil vom 8. Juni 2006 C-430/04 --Feuerbestattungsverein Halle-- (Slg 2006, I-4999) zum Konkurrentenschutz gegenüber Betrieben der öffentlichen Hand aufgrund des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG-- (jetzt Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1) angestellten Erwägungen seien auch im Streitfall einschlägig. Der Ausschluss von Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe seien, diene nicht ausschließlich dem Interesse der Allgemeinheit an der Erhöhung des Steueraufkommens, sondern dem Schutz der mit den Nicht-Zweckbetrieben konkurrierenden Betriebe.
- 11 Der Beigeladene teilt die Auffassung des FA, dass das EuGH-Urteil in Slg. 2006, I-4999 auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. Er tritt ferner der Auffassung des FG entgegen, eine Steuerbegünstigung der von ihm durchgeführten Transporte gemäß § 65 Nr. 3 AO sei ausgeschlossen. Es handele sich vielmehr um einen

medizinischen Transportdienst, der in § ... der Satzung des Beigeladenen ausdrücklich genannt und überdies auch von § ... der Satzung erfasst werde. Überdies habe es das FG zu Unrecht unterlassen, Feststellungen dazu zu treffen, ob es sich um einen Zweckbetrieb gemäß § 66 AO handele. Diese Vorschrift sei auch im Rahmen des Begehrens auf Auskunftserteilung zu prüfen gewesen. Nach dieser Vorschrift seien nämlich Einrichtungen der Wohlfahrtspflege Zweckbetriebe, wenn mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen Menschen zugutekommen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands oder wirtschaftlich hilfsbedürftig seien. Hieran seien keine Zweifel vorgebracht worden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Der Klägerin steht der geltend gemachte Auskunftsanspruch zu, soweit er noch im Streit ist.
- 13** 1. Der erkennende Senat hat bereits in seinem Urteil in BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243 entschieden, das FA sei verpflichtet, einem Steuerpflichtigen eine Auskunft über die Besteuerung eines Konkurrenten zu erteilen, wenn diese für ihn unerlässlich sei, wolle er sein vermeintliches Recht auf Schutz vor einer unzutreffenden Besteuerung der Umsätze des Konkurrenten unter zumutbaren Bedingungen effektiv wahrnehmen. Anderes gelte nur, wenn feststehe, dass das behauptete Recht dem Antragsteller unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt zustehen könne, das von ihm angestrebte Konkurrentenschutzverfahren also von vornherein ohne Aussicht auf Erfolg sei. Das gelte unbeschadet des Steuergeheimnisses, weil die Auskunftserteilung in diesem Fall der Durchführung eines Verfahrens in Steuersachen diene (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO).
- 14** Mit dieser rechtlichen Würdigung hat der Senat dem Urteil des EuGH in Slg 2006, I-4999 Rechnung getragen. Danach kann sich ein Einzelner gegenüber seinem Mitgliedstaat auf die Bestimmungen einer Richtlinie der Union berufen, die ihrem Inhalt nach unbedingt und hinreichend genau erscheinen, wenn die nationalen Maßnahmen, mit denen die Richtlinie ordnungsgemäß umgesetzt wird, nicht so angewandt werden, dass das mit der Richtlinie verfolgte Ziel erreicht wird. Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG entspreche diesen Kriterien der unmittelbaren Wirkung. Darin seien die Einrichtungen und Tätigkeiten, für die die Regel der Behandlung als Nichtsteuerpflichtige gelte, klar bezeichnet. Folglich könne sich ein Einzelner, der mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Wettbewerb stehe und der geltend mache, diese Einrichtung werde für die Tätigkeiten, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübe, nicht oder zu niedrig zur Mehrwertsteuer herangezogen, vor Gericht im Rahmen eines Rechtsstreits gegen die Steuerverwaltung auf Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG berufen.
- 15** Der erkennende Senat, der sich an diese Beurteilung gebunden gesehen hat, hatte bereits in seinem Vorabentscheidungsersuchen vom 8. Juli 2004 VII R 24/03 (BFHE 206, 521, BStBl II 2004, 1034) einen Auskunftsanspruch zur Vorbereitung eines entsprechenden Rechtsschutzverfahrens unterstellt und diesen in dem nachfolgenden Urteil in BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243 unter Hinweis auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Juli 2003 3 C 46.02 (BVerwGE 118, 270) als einen verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruch gekennzeichnet. Der Dritte könne im Allgemeinen nicht darauf verwiesen werden, er solle, obwohl er nicht sicher wisse, ob überhaupt und ggf. wann seine Rechte berührende Steuerverwaltungsakte gegen seinen Konkurrenten überhaupt ergangen seien, gleichsam mehr oder weniger ins Blaue hinein erst einmal Einspruch einlegen und dann abwarten, ob das FA diesen als gegenstandslos verwerfen oder anderweit bescheiden werde.
- 16** Kommt die Erhebung einer Konkurrentenklage bzw. die Geltendmachung der betreffenden Drittschutzrechte im Verwaltungsverfahren zumindest ernstlich in Betracht, kann der Dritte Auskunft darüber beanspruchen, ob sein Konkurrent zur Umsatzsteuer veranlagt worden ist und ob dabei eine möglicherweise ungerechtfertigte Steuerermäßigung zum Zuge gekommen ist, sofern er substantiiert und glaubhaft darlegt, dass er durch eine aufgrund von Tatsachen zu vermutende oder zumindest nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit auszuschließende unzutreffende Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung seines Konkurrenten konkret feststellbare, ebenfalls durch Tatsachen belegte Wettbewerbsnachteile zu erleiden befürchten muss. Einer solchen Auskunft steht dann auch § 30 Abs. 1 AO nicht entgegen, weil das Steuergeheimnis insofern aufgrund des § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO durchbrochen ist.

- 17** 2. Dies gilt auch im Streitfall. Die Klägerin ist zwar nicht --wie in dem dem Urteil in BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243 zugrunde liegenden Verfahren-- durch die aufgrund des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG möglicherweise unzutreffende Besteuerung eines Konkurrenten (nämlich eines Betriebes einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft) betroffen. Sie sieht sich aber im Wettbewerb zu einem privaten Konkurrenten, dessen Besteuerung mit einem reduzierten Umsatzsteuersatz, welchen Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL i.V.m. deren Anh. III Nr. 15 an sich grundsätzlich zulässt, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG widerspricht. Denn wenn nach Maßgabe des EuGH-Urteils in Slg 2006, I-4999 ein subjektives Recht auf Schutz gegenüber der Konkurrenz eines Betriebes der öffentlichen Hand anzunehmen ist, kann die Möglichkeit einer Konkurrentenklage wegen der Besteuerung des Betriebes eines gemeinnützigen Vereins aufgrund vorgenannter Vorschrift ebenso wenig ausgeschlossen werden (vgl. im Übrigen schon BFH-Beschluss in BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126).
- 18** So schließt § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.d.F. der Bekanntmachung des Umsatzsteuergesetzes vom 9. Juni 1999 (BGBl I 1999, 1270) nämlich die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf Leistungen aus, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von Körperschaften erbracht werden, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i.S. der §§ 51 bis 68 AO verfolgen. Dabei wird in diesem Zusammenhang u.a. § 65 AO in Bezug genommen, wonach ein gemäß § 64 Abs. 1 AO von der steuerlichen Begünstigung nicht ausgeschlossener sog. Zweckbetrieb nur dann gegeben ist, wenn der Betrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Es sollen dadurch ersichtlich nicht anders als bei einem Konkurrenzverhältnis zu einem Betrieb der öffentlichen Hand Wettbewerbsnachteile verhindert werden, die sonst für die mit jenem Betrieb in Wettbewerb stehenden Konkurrenten durch eine ungerechtfertigte steuerliche Begünstigung des Betriebes der gemeinnützig, mildtätig oder in Verfolgung kirchlicher Zwecke tätigen Körperschaft entstünden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63). Dass der reduzierte Steuersatz als solcher nicht irgendwelche Dritte schützen soll, liegt auf der Hand, ist aber in diesem Zusammenhang belanglos.
- 19** 3. Der erkennende Senat kann offenlassen, ob schon allein die vorgenannte Schutzrichtung dem einzelnen Konkurrenten ein klagefähiges Recht verschafft, eine begünstigte Besteuerung der Umsätze jenes wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu Fall zu bringen, oder ob hinzutreten muss, dass der Konkurrent eines solchen Schutzes bedarf, um sein Unternehmen ohne Wettbewerbsnachteile betreiben zu können, welche nach Umfang und Gewicht zu einem spürbaren Verlust von Marktanteilen führen oder nur durch eine seine Gewinnerwartungen erheblich verschlechternde Angebotsgestaltung oder sonstige Marktstrategien kompensiert werden könnten (vgl. dazu Englisch, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, Steuer und Wirtschaft 2008, 43, 52 f.). Dem Urteil des FG entnimmt der Senat verbindliche Feststellungen (§ 118 Abs. 1 FGO), die es zumindest ernstlich in Betracht kommen lassen --und dies ist nach der Rechtsprechung des Senats für den hier zu prüfenden Auskunftsanspruch ausreichend--, dass die Klägerin durch die Besteuerung der strittigen Leistungen des Beigeladenen mit einem ermäßigten Steuersatz im Sinne der vorstehenden Ausführungen Wettbewerbsnachteile von erheblichem Gewicht erleidet. Das FG hat zwar die von ihm angenommenen Beeinträchtigungen der Klägerin nur allgemein als "Wettbewerbsnachteile" gekennzeichnet, jedoch keine Zweifel an den Angaben der Klägerin zu deren Höhe angemeldet. Wenn es danach zutrifft, dass die Umsätze des Beigeladenen in den hier maßgeblichen Jahren "mindestens ein Drittel und möglicherweise bis zur Hälfte" des Umsatzes der Klägerin betragen und die steuerliche Belastung der Umsätze der Klägerin --wovon das FG des Weiteren ausgegangen ist-- "im Wesentlichen" von den Empfängern der hier strittigen Leistungen nicht abgewälzt werden können, kann davon ausgegangen werden, dass die vermeintlich ungerechtfertigte umsatzsteuerliche Entlastung der Umsätze des Beigeladenen um damals 9 Prozentpunkte erhebliche Wettbewerbsnachteile zur Folge haben kann, welche geeignet sind, einen Drittschutzanspruch der Klägerin zu begründen. Daran kann --anders als der Beigeladene offenbar geltend machen will-- auch der Umstand nichts ändern, dass dessen Satzung in dem strittigen Angebot von Transportleistungen eine gemeinnützige Tätigkeit sieht, die von einem Zweckbetrieb ausgeführt wird.
- 20** Damit ist nicht entschieden und es ist in diesem Verfahren auch nicht zu entscheiden, ob die Umsätze des Beigeladenen deshalb mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu belegen sind, weil es sich unbeschadet des § 65 Nr. 3 AO aufgrund des § 66 AO um einen Zweckbetrieb handelt. Da die Annahme eines Zweckbetriebes aufgrund dieser Vorschrift nur in Betracht kommen dürfte, wenn der strittigen Tätigkeit des Beigeladenen ein eigenes karitatives Element eigen sein sollte, so dass diese als selbstlose Förderung der Allgemeinheit angesehen werden kann, dürfte dies bei einer Tätigkeit, die sich ihrem äußeren Bild nach nicht von gewerblichen Tätigkeiten unterscheidet, wie sie die Klägerin anbietet, im Allgemeinen nicht der Fall sein (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126, sowie Heger, Die Steuerpflicht des Krankentransports und Rettungsdienstes - Möglichkeiten einer Konkurrentenklage, Deutsches Steuerrecht 2008, 807). Deshalb erscheint die Anwendbarkeit des § 66 AO zwar nicht

von vornherein ausgeschlossen; sie ist jedoch nicht so naheliegend, dass der streitige Auskunftsanspruch von einer vorherigen Prüfung der Voraussetzungen des § 66 AO abhängig zu machen wäre. Im Übrigen hat der Beigeladene im tatrichterlichen Verfahren in tatsächlicher Hinsicht zu § 66 AO ebenso wenig wie das FA substantiiert vorgetragen.

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