

Beschluss vom 17. Juli 2019, V B 28/19

Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer

ECLI:DE:BFH:2019:B.170719.VB28.19.0

BFH V. Senat

FGO § 114, UStG § 2, EGRL 112/2006 Art 214, GG Art 12 Abs 1, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 2, UStG VZ 2018

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 09. Januar 2019, Az: 7 V 7203/18

Leitsätze

1. NV: Unternehmern i.S. des § 2 UStG steht ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zu.
2. NV: Die Versagung einer derartigen Steuernummer zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen ist nur verhältnismäßig, wenn sie auf ernsthaften Anzeichen beruht, nach denen objektiv davon auszugehen ist, dass es wahrscheinlich ist, dass die dem Steuerpflichtigen zugeteilte Steuernummer in betrügerischer Weise verwendet werden wird. Für die Versagung der Steuernummer reicht es daher nicht aus, dass der Unternehmer in der Vergangenheit steuerlich unzuverlässig gewesen ist.

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragstellers wird der Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10.01.2019 - 7 V 7203/18 aufgehoben und der Antragsgegner verpflichtet, die beantragte Steuernummer zu erteilen.

Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) war als Softwareentwickler tätig, wobei er dieser Tätigkeit zum Teil als Geschäftsführer von Handelsgesellschaften und zum Teil einzelunternehmerisch nachging. Der Antragsteller hatte für 2013 keine Umsatzsteuererklärung abgegeben und die ihm gegenüber gleichwohl festgesetzte Umsatzsteuer 2013 nicht beglichen.
 - 2 Am 17. Februar 2015 meldete der Antragsteller unter der Adresse eines Büroservices in B beim Finanzamt C eine einzelunternehmerische Tätigkeit "Vertrieb von Software" an und gegenüber dem Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) am 1. Juli 2017 zum 31. Juli 2016 wieder ab und gab an, jährliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 9.000 € zu erzielen.
 - 3 Da der Antragsteller der Finanzverwaltung Abgaben in Höhe von ca. 36.000 € schuldete, beantragte das FA am 14. Juli 2016 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Antragstellers. Dieser Antrag wurde mangels Masse zurückgewiesen. Das dem FA übersandte Insolvenzugutachten enthielt Hinweise auf die beruflichen Tätigkeiten des Antragstellers.
 - 4 Umsatzsteuererklärungen 2014 und 2016 reichte der Antragsteller am 19. März 2016 und 1. Juli 2017 beim FA ein, wobei er für 2014 nicht steuerbare Umsätze in Höhe von 24.557 € und für 2016 keine Umsätze sowie jeweils Vorsteuerbeträge und Vorsteuervergütungen in Höhe von 305,47 € und 391,06 € erklärte. Die Einkommensteuererklärungen für 2013 und 2015 reichte der Antragsteller nicht ein, ebenso nicht die Umsatzsteuererklärung 2015. In der am 31. Dezember 2017 eingereichten Einkommensteuererklärung 2016

erklärte der Antragsteller einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 49.352 €, ohne eine Gewinnermittlung vorzulegen.

- 5 Am 13. November 2018 bestanden fällige Abgabenforderungen des FA gegen den Antragsteller in Höhe von 52.731,66 €, die sich aus Einkommensteuer, Maßstabsteuern und Nebenleistungen zusammensetzten.
- 6 Am 3. Juli 2018 reichte der Antragsteller einen Fragebogen zur steuerlichen Erfassung wegen der Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit beim FA ein. Darin erklärte er, seit dem 1. März 2018 als Unternehmensberater die Unternehmen F und G zu beraten, wofür er in 2018 Entgelte in Höhe von 10.000 € erwarte. Er beantragte auch eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.).
- 7 Auf eine Sachstandsanfrage des Antragstellers übersandte das FA dem Antragsteller am 5. Oktober 2018 einen Zusatzfragebogen. Dazu erklärte der Antragsteller telefonisch, dass er nicht einsehe, warum er den Fragebogen ausfüllen solle und erinnerte an die Erteilung der Steuernummer.
- 8 Mit Bescheid vom 31. Oktober 2018 versagte das FA dem Antragsteller die Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke. Gegen diesen Bescheid legte der Antragsteller am 30. November 2018 Einspruch ein und beantwortete dabei die im Fragebogen gestellten Fragen.
- 9 Am 2. November 2018 stellte der Antragsteller einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung, mit dem er die Erteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke begehrt.
- 10 Das Finanzgericht (FG) lehnte diesen Antrag mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 397 veröffentlichten Beschluss ab. Beständen objektive Anhaltspunkte dafür, dass der Steuerpflichtige eine ihm zugeteilte Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke in betrügerischer Weise verwenden werde, könne ihm die Erteilung einer Steuernummer verwehrt werden. Die Versagung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke sei geeignet, steuerlich unzuverlässigen Steuerpflichtigen den Marktzugang zu erschweren und damit die Verkürzung von Umsatzsteuer zurückzudrängen. Eine derart einschneidende Wirkung der Versagung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke sei bei einer erheblichen steuerlichen Unzuverlässigkeit des Steuerpflichtigen verfassungsgemäß.
- 11 Hiergegen wendet sich der Antragsteller mit seiner Beschwerde. Die Steuerfestsetzungen der Vergangenheit beruhten auf einer rechtswidrigen Versagung des Vorsteuerabzugs. Kontenpfändungen des FA hätten die Geschäftstätigkeit des Antragstellers zum Erliegen gebracht. Für einen Missbrauch der Steuernummer lägen keine Anhaltspunkte vor. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Versagung des Vorsteuerabzugs dürfe nicht zu einem Berufsverbot führen. Es werde in Art. 12 des Grundgesetzes (GG) eingegriffen. Überlegungen zu einer praktischen Konkordanz und zur Gewerbeuntersagung seien hier nicht einschlägig. Der Anordnungsgrund ergebe sich daraus, dass ihm bereits mehrere Aufträge entgangen seien.
- 12 Er beantragt sinngemäß, den Beschluss des FG aufzuheben und den Antragsgegner im Wege der einstweiligen Anordnung zu verpflichten, dem Antragsteller eine Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke zu erteilen.
- 13 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Beschwerde des Antragstellers ist begründet. Das FG hat zu Unrecht eine Verpflichtung des FA verneint, dem Antragsteller eine Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zuzuteilen.
- 15 1. Gemäß § 114 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht auf Antrag eine einstweilige Anordnung zur Regelung eines vorläufigen Zustandes in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis treffen, wenn die Regelung zur Abwendung wesentlicher Nachteile, zur Verhinderung drohender Gewalt oder aus anderen Gründen nötig erscheint (sog. Regelungsanordnung). Voraussetzung für einen erfolgreichen Antrag ist, dass der Antragsteller einen Grund für die zu treffende Regelung (sog. Anordnungsgrund) und den Anspruch, aus dem er sein Begehren herleitet (sog. Anordnungsanspruch), schlüssig dargelegt und deren tatsächliche Voraussetzungen glaubhaft

gemacht hat. Fehlt es an einer der beiden Voraussetzungen, kann die einstweilige Anordnung nicht ergehen (§ 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 920 Abs. 2 der Zivilprozessordnung --ZPO--; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Dezember 2006 - VII B 121/06, BFHE 216, 38, BStBl II 2009, 839).

- 16** Ein Anordnungsgrund ist gegeben, wenn die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Betroffenen durch die Ablehnung der beantragten Maßnahme unmittelbar bedroht ist. Die für den Erlass einer Anordnung geltend gemachten Gründe müssen jedenfalls ähnlich gewichtig und bedeutsam sein, wie die im Gesetz ausdrücklich genannten ("wesentliche Nachteile" und "drohende Gewalt"). Sie müssen so schwerwiegend sein, dass sie eine einstweilige Anordnung unabweisbar machen. Das gilt insbesondere, wenn nicht nur eine vorläufige Maßnahme begehrt wird, sondern die Vorwegnahme der Hauptsache. Ein solches Rechtsschutzbegehren ist nur im Hinblick auf das Gebot effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) gestattet und nur dann, wenn ohne vorläufigen Rechtsschutz schwere und unzumutbare, anders nicht abwendbare Nachteile entstünden, zu deren nachträglicher Beseitigung die Entscheidung der Hauptsache nicht mehr in der Lage wäre (BFH-Beschluss vom 7. Januar 1999 - VII B 170/98, BFH/NV 1999, 818). Die Entscheidung des Gerichts hat im summarischen Verfahren die Erfolgsaussichten des Hauptsacheverfahrens zu berücksichtigen und die Interessen des Antragstellers mit den Belangen der Öffentlichkeit abzuwägen.
- 17** 2. Dem Antragsteller steht der geltend gemachte Anordnungsanspruch zu.
- 18** a) Unternehmern i.S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), zu denen --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- auch der Antragsteller gehört, steht ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zu. Dies ergibt sich aus § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. Danach muss eine Rechnung insbesondere die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte USt-IdNr. enthalten. In den in § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG geregelten Fällen ist der Unternehmer, der eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausführt, verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen. Dies ist der Fall, wenn der Unternehmer einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person ausführt (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG) oder wenn er eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Abs. 4 Satz 1 UStG) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausführt (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Der Leistungsempfänger seinerseits kann das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG nur ausüben, wenn er eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Enthält die Rechnung weder eine dem leistenden Unternehmer erteilte Steuernummer noch dessen USt-IdNr., kann der Vorsteuerabzug nicht ausgeübt werden.
- 19** Die Steuernummer dient danach nicht nur der verwaltungstechnischen Erfassung von Steuerpflichtigen und der Durchführung des Besteuerungsverfahrens. Sie ist vielmehr regelmäßig Voraussetzung für ein selbständiges gewerbliches oder berufliches Tätigwerden, soweit nicht ausnahmsweise ausschließlich Umsätze ausgeführt werden sollen, für die die Ausstellung einer Rechnung nicht vorgeschrieben ist. Der Verpflichtung des Unternehmers zur Ausstellung von Rechnungen unter Angabe der Steuernummer steht demgemäß ein öffentlich-rechtlicher Anspruch des Unternehmers auf Erteilung einer Steuernummer gegenüber (BFH-Urteil vom 23. September 2009 - II R 66/07, BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712, und BFH-Beschluss vom 26. Februar 2008 - II B 6/08, BFH/NV 2008, 1004).
- 20** Lehnt das FA die Erteilung einer Steuernummer an einen Unternehmer ab, der zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtende Umsätze ausführen will, hat dies im Übrigen die Wirkung eines Tätigkeitsverbots und greift somit unmittelbar in den Schutzbereich des Grundrechts auf Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG ein. Das Grundrecht schützt sowohl das Recht, einen Beruf frei zu wählen, als auch die freie Berufsausübung. Unter Beruf ist dabei jede auf Erwerb gerichtete Tätigkeit zu verstehen, die auf Dauer angelegt ist und der Schaffung und Aufrechterhaltung einer Lebensgrundlage dient (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 28. März 2006 - 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, 300).
- 21** b) Im Hinblick auf den somit im Regelfall bestehenden Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke kann ein hierauf gerichteter Antrag nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen abgelehnt werden.
- 22** aa) Eine Ablehnung kann in offensichtlichen Missbrauchsfällen erfolgen. Der Missbrauch muss sich dabei auf die Umsatzsteuer beziehen und kann insbesondere in dem offenkundig verfolgten Ziel bestehen, den Vorsteuerabzug für zu privaten Zwecken bezogene Lieferungen oder Leistungen zu Unrecht in Anspruch nehmen zu können (BFH-

Urteil in BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712). Für einen derartigen Missbrauch ist nach den Verhältnissen des Streitfalls nichts ersichtlich.

- 23** bb) Der Senat muss nach den Verhältnissen des Streitfalls und unter Berücksichtigung der Besonderheiten eines summarischen Verfahrens nicht abschließend entscheiden, ob eine vom Unternehmer begangene Steuerhinterziehung die erstmalige Nichterteilung --oder dem gleichzustellen-- den Entzug einer Steuernummer rechtfertigt. Denn nach den Verhältnissen des Streitfalls liegt bei summarischer Prüfung eine derartige Fallgestaltung nicht vor.
- 24** (1) Unionsrechtlich ist dabei zu beachten, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 214 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) jedem Steuerpflichtigen eine Steuernummer zu erteilen haben. Der EuGH hat hierzu entschieden, dass die Versagung einer derartigen Steuernummer zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen nur verhältnismäßig ist, wenn sie auf ernsthaften Anzeichen beruht, nach denen objektiv davon auszugehen ist, dass es wahrscheinlich ist, dass die dem Steuerpflichtigen zugeteilte Steuernummer in betrügerischer Weise verwendet werden wird (EuGH-Urteil *Ablessio* vom 14. März 2013 - C-527/11, EU:C:2013:168, Rz 34). Dabei ist zu beachten, dass die bloße Nichtabführung der Mehrwertsteuer keinen, die Annahme einer Steuerhinterziehung rechtfertigenden Betrug darstellt, soweit der Steuerpflichtige seinen Erklärungspflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nachgekommen ist (EuGH-Urteil *Scialdone* vom 2. Mai 2018 - C-574/15, EU:C:2018:295, Rz 38 ff.).
- 25** (2) Im Hinblick auf diese EuGH-Rechtsprechung reichte entgegen der Annahme des FG für die Versagung der Steuernummer nicht aus, dass der Unternehmer in der Vergangenheit steuerlich unzuverlässig gewesen ist. Die Nichtentrichtung einer Steuer rechtfertigt für sich allein nicht die Verweigerung einer Steuernummer.
- 26** Soweit das FG seine Entscheidung darüber hinaus darauf gestützt hat, dass der Antragsteller in der Vergangenheit seinen Erklärungspflichten nicht nachgekommen ist, sind seine Feststellungen widersprüchlich. Denn das FG geht zum einen davon aus, dass der Antragsteller eine Jahreserklärung nicht abgegeben habe, während es zum anderen zu einer Klagestattgabe gekommen sei und das Finanzamt G zudem ein Geschäftsmodell des Antragstellers in wesentlichen Zügen falsch beurteilt habe.
- 27** Insoweit weist der Senat auch darauf hin, dass ein Fehlverhalten in der Vergangenheit möglicherweise generell nicht geeignet ist, die Versagung einer Steuernummer zu rechtfertigen. Denn auch ohne Steuernummer kommt es zum Handeln eines Unternehmers, der in die Lage versetzt werden muss, seine Umsätze versteuern zu können, was ohne Steuernummer verwaltungstechnisch zumindest unzumutbare Schwierigkeiten bereitet. Sind die Leistungen des Unternehmers zudem steuerpflichtig, muss er seine Entgelte um die Umsatzsteuer erhöhen, was Unternehmer als Leistungsempfänger nur bei Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen akzeptieren werden (s. oben II.2.a). Vergangenes Verhalten kann daher nur Berücksichtigung finden, wenn hieraus auf die konkrete Möglichkeit einer geplanten Steuerhinterziehung zu schließen ist. Dies dürfte im Allgemeinen nur in Betracht kommen, wenn der Unternehmer anders als im Streitfall bereits für die Vergangenheit wegen Steuerhinterziehung (§ 370 der Abgabenordnung) verurteilt worden ist und es sich konkret abzeichnet, dass er eine derartige Tat erneut begeht.
- 28** Demgegenüber kommt es auf die vom FG zitierte Rechtsprechung zur Versagung des Vorsteuerabzugs bei Betrugssachverhalten nicht an. Dies gilt insbesondere für das vom FG für seine Auffassung zitierte EuGH-Urteil *Dobre* vom 7. März 2018 - C-159/17 (EU:C:2018:161) nach dem einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt werden kann, wenn feststeht, dass die Steuerverwaltung aufgrund der dem Steuerpflichtigen vorgeworfenen Pflichtverletzungen nicht über die Angaben verfügen konnte, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, die ein Recht auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer begründen. Denn über Vorsteuerabzug und Erteilung einer Steuernummer ist nach jeweils eigenständigen Maßstäben zu entscheiden.
- 29** Sollte es zu Schwierigkeiten bei der Vollstreckung kommen, ist es Aufgabe des FA, die Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen (§ 18 Abs. 1 und 3 UStG) auf mögliche Steuerverkürzungen zu überprüfen. Das FA kann zudem von den Möglichkeiten Gebrauch machen, die § 18f UStG hinsichtlich einer Sicherheitsleistung vorsieht (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1004) oder zeitnahe Sonderprüfungen durchführen.
- 30** 3. Der Anordnungsgrund ergibt sich daraus, dass der Antragsteller ohne die Erteilung der Steuernummer die geplante unternehmerische Tätigkeit nicht ausüben kann und die ihm dadurch entstehenden Nachteile nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten, wenn er mit seinem Begehren erst im Hauptsacheverfahren Erfolg hätte. Bei

diesen Nachteilen handelt es sich um wesentliche i.S. des § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO, zumal sich die Ablehnung der Erteilung der Steuernummer als ein gewichtiger und nicht durch entsprechende Vorschriften begründeter Eingriff in das Grundrecht des Antragstellers auf Berufsfreiheit darstellt (BFH-Beschluss in BFH/ NV 2008, 1004).

- 31** 4. Durch die vom Senat ausgesprochene Verpflichtung des FA, dem Antragsteller bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens eine Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zu erteilen, wird die Hauptsache nicht vorweggenommen. Gewährt wird vielmehr nur vorläufiger Rechtsschutz mit den sich aus § 114 Abs. 3 FGO ergebenden Folgen (BFH-Beschluss in BFH/ NV 2008, 1004).
- 32** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de