

Voraussetzungen für die Erteilung einer Steuernummer an juristische Personen; Steuernummer als Voraussetzung für ein selbstständiges gewerbliches oder berufliches Tätigwerden ; Versagung der Erteilung einer Steuernummer als Eingriff in das Grundrecht der Berufsfreiheit; Merkmale der Unternehmereigenschaft

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Beschluss

Datum: 26.02.2008

Referenz: JurionRS 2008, 12790

Aktenzeichen: II B 6/08

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Nürnberg - 17.12.2007 - AZ: 2 V 1958/2007

Rechtsgrundlagen:

§ 2 UStG

§ 3 Abs. 4 S. 1 UStG

§ 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, 2 UStG

§ 18 Abs. 1 UStG

§ 18 Abs. 3 UStG

§ 27b UStG

Fundstellen:

BFH/NV 2008, 1004-1006 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2008, X Heft 19 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2008, 764-767 (Volltext mit amtl. LS)

IStR 2008, VII Heft 17 (Kurzinformation)

NWB 2008, 1738 (Kurzinformation)

NWB 2008, 16

NWB (Beilage) 2008, 16 (amtl. Leitsatz)

PIStB 2009, 3

UR 2008, 620-623 (Volltext mit amtl. LS)

Jurion-Abstract 2008, 222269 (Zusammenfassung)

Redaktioneller Leitsatz:

Einer in das Handelsregister eingetragenen GmbH, die durch objektive Anhaltspunkte ihre Absicht belegt hat, im Inland eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, hat auch dann einen Anspruch auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für umsatzsteuerliche Zwecke, wenn ihr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU hat und die GmbH im Inland über keine eigenen Geschäftsräume verfügt.

Gründe

- 1 I.

Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin), eine GmbH mit Sitz in X, wurde durch Notarurkunde vom 22. August 2007 von einem ungarischen Staatsangehörigen als Alleingesellschafter nach deutschem Recht errichtet und im September 2007 in das Handelsregister eingetragen. Der in Ungarn wohnende Alleingesellschafter wurde zum Geschäftsführer bestellt. Den Gegenstand des Unternehmens bilden der Handel mit und der Vertrieb von Buntmetall sowie die Unternehmensberatung ohne Rechts- und Steuerberatung.
- 2 Die von der Antragstellerin bevollmächtigte Steuerberatungsgesellschaft meldete die Gründung beim Antragsgegner und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--) an und legte die Eröffnungsbilanz, den mit der auch zur Prozessführung bevollmächtigten Rechtsanwaltskanzlei und der A-GmbH geschlossenen Miet- und Geschäftsbesorgungsvertrag vom 22. August 2007 sowie eine Angebotsbestätigung einer in Deutschland ansässigen GmbH vom 1. Oktober 2007 vor.
- 3 Das FA lehnte im Anschluss an eine Umsatzsteuernachschau gemäß § 27b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) den Antrag der Antragstellerin, ihr eine Steuernummer zu erteilen, wiederholt mit der Begründung ab, die Gesamtumstände ließen auf keine selbständige unternehmerische Tätigkeit der Antragstellerin i.S. des § 2 UStG schließen.
- 4 Die Antragstellerin beantragte daraufhin beim Finanzgericht (FG) den Erlass einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und legte weitere Unterlagen über die Anbahnung von Geschäftsbeziehungen mit inländischen Unternehmen vor. Das FG gab dem Antrag statt und verpflichtete das FA, der Antragstellerin bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens eine Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zu erteilen.
- 5 Mit der Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, vertritt das FA die Ansicht, der Antragstellerin stehe kein Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer zu. Sie sei keine Unternehmerin i.S. des § 2 UStG. Die an ihrem Sitz in den Geschäftsräumen der A-GmbH vorhandenen Räumlichkeiten teile sie mit 21 anderen Firmen. Ihre Geschäftsleitung könne dort nicht tätig werden. Bei Erteilung der Steuernummer erscheine eine Steuervergünstigung als möglich, zumal der Geschäftsführer seinen Wohnsitz im Ausland habe und es daher zu Schwierigkeiten bei der Vollstreckung von Steuerforderungen kommen könne. Im Bereich des Altmetallhandels entstünden durch Umsatzsteuerbetrug Steuerausfälle in Milliardenhöhe. Die Vorgehensweise entspreche dabei derjenigen bei der Antragstellerin. Der Antragstellerin stehe auch kein Anspruch auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu. Dies schließe die Erteilung der Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke aus.
- 6 Das FA beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und den Antrag abzulehnen.
- 7 Die Antragstellerin beantragt,

die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

8 II.

Die Beschwerde ist unbegründet.

9 Das FG hat zu Recht im Wege der einstweiligen Anordnung die Verpflichtung des FA ausgesprochen, der Antragstellerin eine Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zuzuteilen. Die Vorentscheidung steht in Einklang mit den Urteilen des FG Münster vom 27. März 2007 1 K 3553/06 S (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1575) und 1 K 3554/06 S ([...]) sowie des Niedersächsischen FG vom 23. August 2007 5 K 364/06 (EFG 2007, 1929), denen sich der Bundesfinanzhof (BFH) in einem einstweiligen, auf die Zuteilung einer Steuernummer gerichteten Rechtsschutzverfahren durch Beschluss vom 20. Dezember 2007 IX B 194/07 angeschlossen hat (ebenso auch FG Nürnberg, Beschluss vom 4. Juni 2007 2 V 373/2007 , EFG 2007, 1820). Das FG Köln hat im Beschluss vom 29. Mai 2007 8 V 1653/07 ([...]) den Anspruch von Unternehmern i.S. des § 2 UStG auf Erteilung einer Steuernummer ebenfalls bejaht, jedoch im entschiedenen Einzelfall das Bestehen eines solchen Anspruchs verneint, weil der Antragsteller, eine natürliche Person, nicht selbständig tätig war.

10 Im Einzelnen gilt Folgendes:

11 1.

Der Antragstellerin steht der geltend gemachte Anordnungsanspruch zu.

12 a)

Ein öffentlich-rechtlicher Anspruch von Unternehmern i.S. des § 2 UStG auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke ist zwar weder im Gemeinschaftsrecht noch im inländischen Recht ausdrücklich vorgesehen; das Bestehen eines solchen Anspruchs ergibt sich aber mittelbar aus § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG . Nach dieser Vorschrift muss eine Rechnung u.a. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 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).

13 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. Die Steuernummer ist zudem auch Voraussetzung für die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach § 27a UStG . In dem Antrag auf Erteilung einer solchen Nummer ist nämlich die Steuernummer, unter der der Antragsteller umsatzsteuerlich geführt wird, anzugeben (§ 27a Abs. 1 Satz 6 UStG).

14 b)

Lehnt das FA die Erteilung einer Steuernummer an eine GmbH ab, die zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtende Umsätze ausführen will, hat dies insoweit die Wirkung eines

Tätigkeitsverbots und greift somit unmittelbar in den Schutzbereich des Grundrechts auf Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) ein. Dieses Grundrecht steht nicht nur "allen Deutschen" als natürlichen Personen zu, sondern es ist nach Art. 19 Abs. 3 GG auch auf inländische juristische Personen des Privatrechts anwendbar, soweit sie eine Erwerbszwecken dienende Tätigkeit ausüben, die ihrem Wesen und ihrer Art nach in gleicher Weise einer juristischen wie einer natürlichen Person offen steht (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 26. Juni 2002 1 BvR 558, 1428/91, BVerfGE 105, 252, 265). 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 (BVerfG-Urteil vom 28. März 2006 1 BvR 1054/01 , BVerfGE 115, 276, 300).

- 15** Eingriffe in das Grundrecht der Berufsfreiheit sind nach Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG nur auf der Grundlage einer gesetzlichen Regelung erlaubt, die den Anforderungen der Verfassung an grundrechtsbeschränkende Gesetze genügt. Dies ist der Fall, wenn die eingreifende Norm kompetenzgemäß erlassen wurde, durch hinreichende, der Art der betroffenen Betätigung und der Intensität des jeweiligen Eingriffs Rechnung tragende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt wird und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht (BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, 303 f.).
- 16** Der in der Ablehnung der Erteilung einer Steuernummer liegende Eingriff in die Berufsfreiheit einer GmbH entspricht schon deshalb nicht den Anforderungen des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG , weil es für einen solchen Eingriff, der unter den oben genannten Voraussetzungen einem Tätigkeitsverbot gleichkommt, an einer gesetzlichen Grundlage fehlt. Eine solche Grundlage lässt sich insbesondere nicht dem § 85 der Abgabenordnung (AO) entnehmen. Nach dieser Vorschrift haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden. Wie sich auch aus der amtlichen Überschrift "Besteuerungsgrundsätze" ergibt, umschreibt die Vorschrift die Aufgaben der Finanzbehörden in allgemeiner Form, verleiht diesen aber keine Eingriffsbefugnisse (Söhn in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 85 AO Rz 14 f.; Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung , § 85 AO Rz 1, 45, je m.w.N.). Die Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit ist in § 35 der Gewerbeordnung eingehend geregelt und obliegt den zuständigen Behörden, nicht aber den für die Erteilung einer Steuernummer zuständigen Finanzämtern.
- 17** c)
- Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG). Zur Begründung der Unternehmereigenschaft ist die Aufnahme der tatsächlichen Umsatztätigkeit nicht erforderlich. Die Unternehmereigenschaft beginnt vielmehr bereits mit den ersten auf die Ausführung entgeltlicher Leistungen gerichteten, nach außen ersichtlichen Handlungen; dazu gehören auch Vorbereitungshandlungen wie etwa Investitionen in Räume oder Werbemaßnahmen. Entscheidend ist dabei die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben (BFH-Urteile vom 22. Februar 2001 V R 77/96 , BFHE 194, 498, BStBl II 2003, 426, und vom 17. Mai 2001 V R 38/00 , BFHE 195, 437, BStBl II 2003, 434; BFH-Beschlüsse vom 23. Mai 2002 V B 104/01 , BFH/NV 2002, 1351, und vom 20. Dezember 2007 IX B 194/07).
- 18** Erfüllt eine in das Handelsregister eingetragene GmbH diese Anforderungen an die Unternehmereigenschaft, ist sie auch dann als Unternehmerin i.S. des § 2 UStG zu beurteilen, wenn ihr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer seinen Wohnsitz im Ausland hat. Auch Ausländer, die im Inland keinen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt haben, können nach § 6 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) zu Geschäftsführern bestellt werden, jedenfalls wenn sie jederzeit in das Inland einreisen können, wie dies insbesondere innerhalb der EU der Fall ist (Beschluss des Oberlandesgerichts Celle vom 2. Mai 2007 9 W 26/07, OLGR Celle 2007, 445; Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl., § 6 Rz 9, je m.w.N.). Unternehmer im Sinne des UStG kann zudem selbst eine nach ausländischem Recht

errichtete und im Ausland ansässige Gesellschaft sein, und zwar unabhängig davon, ob sie nach deutschem Recht rechtsfähig ist (BFH-Urteil vom 21. April 1994 V R 105/91 , BFHE 174, 469, BStBl II 1994, 671). Mögliche Schwierigkeiten bei der Vollstreckung von Steuerforderungen spielen dabei keine Rolle.

- 19** Die GmbH braucht nicht über Geschäftsräume zu verfügen, die gewisse Mindestanforderungen erfüllen, um Unternehmerin i.S. des § 2 UStG sein zu können. Als Unternehmer im Sinne dieser Vorschrift kommen auch Domizilgesellschaften und "Strohänner" in Betracht (BFH-Beschlüsse von 9. Juli 1998 V B 143/97 , BFH/NV 1999, 221, und vom 18. Juli 2001 V B 198/00 , BFH/NV 2002, 78).

- 20** d)

Der Antragstellerin steht danach ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke zu. Sie ist als juristische Person, die nicht Organgesellschaft ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), selbständig tätig und hat ihre Absicht, im Inland eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, durch objektive Anhaltspunkte belegt, und zwar durch den Abschluss des Miet- und Geschäftsbesorgungsvertrags und die Anbahnung von Geschäftsbeziehungen mit anderen inländischen Unternehmen. Der Eigenschaft der Antragstellerin als Unternehmerin i.S. des § 2 UStG steht nicht entgegen, dass ihr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer seinen Wohnsitz in Ungarn, einem Mitgliedstaat der EU, hat und die Antragstellerin im Inland über keine eigenen Geschäftsräume verfügt.

- 21** Die vom FA angeführte Gefahr, es könne zu Steuerverkürzungen und Schwierigkeiten bei der Vollstreckung kommen, kann die erforderliche gesetzliche Grundlage für den Eingriff in die Berufsfreiheit der Antragstellerin, der in der Versagung der Steuernummer liegt, nicht ersetzen. Es ist Aufgabe des für die Besteuerung zuständigen Finanzamts, die Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen (§ 18 Abs. 1 und 3 UStG) auf mögliche Steuerverkürzungen zu überprüfen. Dieses Finanzamt kann zudem von den Möglichkeiten Gebrauch machen, die § 18f UStG hinsichtlich einer Sicherheitsleistung vorsieht. Das Vorbringen des FA, im Bereich des Altmetallhandels entstünden durch Umsatzsteuerbetrug Steuerausfälle in Milliardenhöhe und die Vorgehensweise entspreche dabei derjenigen bei der Antragstellerin, ist im Übrigen weder substantiiert noch belegt.

- 22** Sollte die GmbH, wie das FA ersichtlich befürchtet, in ein sog. Umsatzsteuerkarussell einbezogen werden, steht ihr unter den im BFH-Urteil vom 19. April 2007 V R 48/04 (BFHE 217, 194, BFH/NV 2007, 2035) genannten Voraussetzungen kein Vorsteuerabzug zu. Die GmbH trägt dabei nach den maßgebenden Beweisregeln die Feststellungslast (objektive Beweislast) für die Erfüllung der Voraussetzungen für den Anspruch auf Vorsteuerabzug, und zwar grundsätzlich auch hinsichtlich des den Vorsteuerabzug ausschließenden Wissens oder Wissenkönnens vom Tatplan eines Vor- oder Nachlieferanten (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 217, 194, BFH/NV 2007, 2035, unter II.C.3.b). Entsprechendes gilt auch für den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Antragstellerin.

- 23** e)

Die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach § 27a UStG ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und ggf. nach einem entsprechenden Antrag der Antragstellerin gesondert zu prüfen. Es bedarf daher keiner Entscheidung, ob, wie das FA unter Hinweis auf den Sonderbericht des Europäischen Rechnungshofs Nr. 8/2007 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer meint, aus einer Analyse der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vom 28. November 2006 (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. 1 347 S. 1) hervorgeht, dass Wirtschaftsbeteiligte, die keine echte Wirtschaftstätigkeit ausüben, sondern im Rahmen von Mehrwertsteuer-Betrug nur Umsätze bewirken, um eine solche Tätigkeit vorzutäuschen, keinen Anspruch auf Besitz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer haben, und ob und ggf. wie diese Grundsätze auf eine neu gegründete GmbH vor Aufnahme der tatsächlichen Umsatzstätigkeit angewandt werden können.

24 **2.**

Der Anordnungsgrund ergibt sich daraus, dass die Antragstellerin ohne die Erteilung der Steuernummer die geplante unternehmerische Tätigkeit nicht ausüben kann und die ihr dadurch entstehenden Nachteile nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten, wenn sie mit ihrem 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 der Antragstellerin auf Berufsfreiheit darstellt. Vom Vorliegen eines Anordnungsgrundes ist auch der BFH im Beschluss vom 20. Dezember 2007 IX B 194/07 ausgegangen.

25 **3.**

Durch die vom FG ausgesprochene Verpflichtung des FA, der Antragstellerin 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 vom 20. Dezember 2007 IX B 194/07).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.