

Beschluss vom 29. Mai 2024, V S 15/22

"in camera"-Verfahren (§ 86 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) bei Umsatzsteuersatzermäßigung

ECLI:DE:BFH:2024:B.290524.VS15.22.0

BFH V. Senat

FGO § 86 Abs 1, FGO § 86 Abs 3 S 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, AO § 30 Abs 4 Nr 1, AO § 65, AO §§ 65ff, UStAE Abschn 12.9 Abs 13 S 5, UStG VZ 2013

vorgehend BFH , 15. November 2023, Az: V S 15/22

Leitsätze

1. Der bei einer Konkurrentenklage beigeladene Steuerpflichtige ist Dritter im Sinne des § 86 Abs. 1 FGO, wobei die Offenbarung durch das Steuergeheimnis geschützter Daten im Rahmen von § 30 Abs. 4 Nr. 1 der Abgabenordnung zulässig ist, wenn dabei das Verhältnismäßigkeitsprinzip gewahrt wird.
2. Bei einer Konkurrentenklage gegen die Steuersatzermäßigung der Umsätze eines gemeinnützigen Steuerpflichtigen sind Akten nach § 86 Abs. 1 FGO nur insoweit vorzulegen, als § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes eine drittschützende Wirkung --wie etwa in Bezug auf das Vorliegen eines Zweckbetriebs oder die in Satz 3 dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen-- zukommt.

Tenor

Es wird festgestellt, dass die Weigerung des Beklagten, weitere Aktenbestandteile vorzulegen, insoweit rechtswidrig ist, als aus den Unterlagen, die das beigeladene Finanzministerium dem Senat übersandt hat, die nachfolgend aufgeführten, vom Finanzgericht angeforderten Unterlagen dem Finanzgericht zu übersenden sind, wobei die Unterlagen im nachfolgend bezeichneten Umfang zu schwärzen sind.

Im Übrigen ist der Antrag der Klägerin unbegründet.

Aus der Akte XXX sind XXX zu übersenden, wobei folgende Schwärzungen vorzunehmen sind: XXX

Tatbestand

I.

- 1 Im Rahmen einer Konkurrentenklage ist streitig, ob die Beigeladene zu 1. für ihre Umsätze im Jahr 2013 (Streitjahr) zu Recht den ermäßigten Umsatzsteuersatz für Leistungen, die im Rahmen eines von ihr angenommenen Zweckbetriebs gemeinnütziger Körperschaften ausgeführt werden, angewendet hat. Die Klägerin und Antragstellerin (Klägerin) macht dabei geltend, der Beklagte und Antragsgegner (Finanzamt --FA--) sei verpflichtet, dem Finanzgericht (FG) die von diesem angeforderten Teile der Steuerakten der Beigeladenen zu 1. vorzulegen.
- 2 Die Klägerin erbrachte im Streitjahr Wäscherei-Dienstleistungen aller Art, darunter auch spezifische Dienstleistungen gegenüber Großkunden (vor allem an Krankenhäuser, Reha-Kliniken und Altenheime).
- 3 Zweck der Beigeladenen zu 1. war nach ihrem Gesellschaftsvertrag die ... Hilfe für behinderte Menschen ... Gesellschaftsvertraglich sollte dieser Zweck insbesondere ... durch ... Angebote für die in § 53 der Abgabenordnung (AO) genannten Personen innerhalb eines Integrationsprojekts gemäß § 132 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch in der im Streitjahr geltenden Fassung (SGB IX a.F.; heute gleichlautend zum Inklusionsbetrieb § 215 Abs. 1 SGB IX) ... verwirklicht werden. Die Beigeladene zu 1. betrieb im Rahmen dieses Integrationsprojektes eine Wäscherei, die umfängliche textile Dienstleistungen mit Spezialisierung auf den Gesundheitssektor erbrachte.

- 4 Die Klägerin beantragte am 17.05.2013 beim FA, die Umsätze der Beigeladenen zu 1. im Voranmeldungszeitraum Januar 2013 nicht mit dem ermäßigten Steuersatz für Zweckbetriebe (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres --UStG--), sondern mit dem allgemeinen Steuersatz zu besteuern. Das FA lehnte den Antrag am 07.03.2014 als unzulässig ab. Den dagegen gerichteten Einspruch vom 09.04.2014 in Form einer Sprungklage, der das FA nicht zugestimmt hatte, wies das FA --nach der im September 2014 erfolgten Hinzuziehung der Beigeladenen zu 1.-- mit Einspruchsentscheidung vom 20.06.2016 als unbegründet zurück.
- 5 Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage vor dem FG begehrt die Klägerin weiterhin, die Umsätze der Beigeladenen zu 1. dem allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen. Dabei erklärte die Klägerin "klarstellend", die Klage richte sich gegen die Jahresfestsetzung 2013. Das FG hat die Beigeladene zu 1. nach § 60 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigeladen.
- 6 Im Rahmen der Konkurrentenklage streiten die Beteiligten über den Umfang der Aktenvorlage durch das FA. In seiner Klageerwidernung machte das FA geltend, die Klägerin habe ihre Klagebefugnis nicht substantiiert dargelegt. Ihrem Vortrag sei nicht zu entnehmen, dass sie durch eine rechtswidrig zu geringe Besteuerung der Beigeladenen zu 1. in ihrem Recht auf Teilnahme an einem steuerrechtlich nicht (rechtswidrig) zu ihrem Nachteil verfälschten Wettbewerb beeinträchtigt sei. In dieser Konstellation müsse das FA für die Wahrung des Steuergeheimnisses sorgen und daher sicherstellen, dass die Klägerin nicht über ihr Akteneinsichtsrecht Kenntnis von Vorgängen der Beigeladenen zu 1. erhalte, die dem Steuergeheimnis unterlägen. Die Übersendung von Akten sei daher auf die nicht dem Steuergeheimnis unterfallenden Vorgänge aus dem Vorverfahren beschränkt.
- 7 Hierauf forderte das FG das FA auf, umgehend die Verwaltungsvorgänge zu übersenden, die das Verwaltungs- und Einspruchsverfahren für den streitgegenständlichen Antrag betreffen. Dem kam das FA insoweit nach, als es "die nicht dem Steuergeheimnis unterliegenden Verwaltungsvorgänge betreffend den streitbefangenen Konkurrentenantrag einschließlich des vorangegangenen Konkurrentenauskunftsverfahrens" an das FG übersandte. Die Klägerin nahm Einsicht in die übersandten Akten und beanstandete danach, dass die Verfahrensakte unvollständig seien. Hierauf übersandte das FA zwar weitere Teile der Akten, hielt aber an seiner Ansicht fest, dass eine darüber hinausgehende Aktenübersendung im Hinblick auf das Steuergeheimnis unzulässig sei. Sämtliche weiteren Schriftstücke enthielten Verhältnisse der Beigeladenen zu 1. oder Dritter, die durch das Steuergeheimnis geschützt seien. Die Klägerin beanstandete wiederum die ihrer Ansicht nach rechtswidrige Zurückbehaltung von Aktenbestandteilen und beantragte erneut beim FG, alle bisher enthefteten und vorgehaltenen Unterlagen der Verfahrensakte vom FA anzufordern, insbesondere die in ihrem Schriftsatz im Einzelnen bezeichneten Aktenseiten.
- 8 Im Anschluss an den Senatsbeschluss vom 16.12.2021 - V S 16/20, mit dem der Senat einen nach § 86 Abs. 3 FGO gestellten Feststellungsantrag als unzulässig ansah, forderte das FG mit dem streitgegenständlichen Beschluss das FA letztlich auf, die vollständigen Umsatzsteuerakten der Beigeladenen zu 1. für den Besteuerungszeitraum 2013 sowie alle zu den vom FA geführten sonstigen Steuerakten der Beigeladenen zu 1. gelangten Unterlagen, die die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG im Streitjahr betreffen, vorzulegen. Die Klägerin habe ihre Klagebefugnis substantiiert dargelegt. Die Vorlage der angeforderten Akten sei entscheidungserheblich, da es darauf ankomme, "ob der Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für Januar 2013 gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO ersetzt hat, ob der Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 unter dem Gesichtspunkt der Festsetzungsfrist abänderbar ist, ob die Voraussetzungen für eine Änderung nach den Vorschriften der AO vorliegen und schließlich --wenn es darauf ankommt-- ob die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Umsätze der Beigeladenen [zu 1.] gegeben sind".
- 9 Das FA lehnte die Vorlage weiterer Aktenbestandteile unter Berufung auf das Steuergeheimnis ab. Nachfolgend wies das FG die Beteiligten darauf hin, es bestehe weiterhin aus den Gründen seines streitgegenständlichen Beschlusses auf der Vorlage der angeforderten Aktenteile.
- 10 Die Klägerin beantragte beim FG, gemäß § 86 Abs. 3 FGO vom Bundesfinanzhof (BFH) feststellen zu lassen, dass die Weigerung des FA, weitere Aktenbestandteile vorzulegen, rechtswidrig ist. Der Antrag sei zulässig und begründet. Die Weigerung des FA, die zurückbehaltenen Aktenbestandteile vorzulegen, sei rechtswidrig, da der geltend gemachte Weigerungsgrund (Schutz des Steuergeheimnisses) nicht vorläge. Die Beigeladene zu 1. sei kein "Dritter" im Sinne des § 86 Abs. 1 FGO, sondern Beteiligte des Verfahrens, so dass der vorgetragene Weigerungsgrund nicht eingreifen könne. Es sei auch nicht erkennbar, dass der zurückbehaltene Aktenbestand in keinem Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren stünde. Die Aktenübersendung stelle auch keine "unbefugte" Offenbarung

geschützter Verhältnisse Dritter dar, weil die Mitteilung steuerrechtlicher Verhältnisse eines anderen in einem Konkurrentenstreit nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO zulässig sei.

- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
im Hinblick auf die vom FG angeforderten Akten festzustellen, dass die Weigerung des FA vom 11.08.2022, weitere Aktenbestandteile vorzulegen, rechtswidrig ist.
- 12 Das FA hat sich im vorliegenden Verfahren nach § 86 Abs. 3 FGO nicht geäußert.
- 13 Die Beigeladene zu 1. ist der Ansicht, das FA verweigere zu Recht die weitere Aktenvorlage. Sie sei "Dritter" im Sinne des § 86 Abs. 1 FGO, da Verhältnisse betroffen seien, die in keiner Beziehung zum finanzgerichtlichen Verfahren stünden. Ihr Interesse an der Geheimhaltung überwiege das schutzwürdige Interesse der Klägerin, da die angeforderten Aktenbestandteile für die Entscheidung nicht erforderlich seien und die Klage keine Aussicht auf Erfolg habe, insbesondere offensichtlich unzulässig sei.
- 14 Das vom beschließenden Senat mit Beschluss vom 15.11.2023 - V S 15/22 beigeladene Finanzministerium hat als oberste Aufsichtsbehörde des FA dem BFH Akten übersandt.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Der Feststellungsantrag der Klägerin, der aus den im Beiladungsbeschluss des Senats vom 15.11.2023 - V S 15/22 genannten Gründen zulässig ist, ist teilweise begründet. Die Weigerung des FA, weitere Unterlagen aus den Steuerakten der Beigeladenen zu 1. vorzulegen, ist im Umfang der nach dem Tenor zu übersendenden Unterlagen rechtswidrig. Im Streitfall bezieht sich das Verlangen des FG, bestimmte Unterlagen aus den Steuerakten der Beigeladenen zu 1. im Rahmen der Konkurrentenklage vorzulegen, auf diese --im Tenor bezeichneten-- Unterlagen, die für die Prüfung von verfahrensrechtlichen Änderungsnormen und von Vorschriften mit drittschützendem Charakter von Bedeutung sind. Soweit die im Tenor bezeichneten Unterlagen durch das Steuergeheimnis geschützte Verhältnisse der Beigeladenen zu 1. enthalten, sind diese Unterlagen im Umfang des Tenors zu schwärzen, so dass der Antrag der Klägerin insoweit unbegründet ist.
- 16 1. Nach § 86 Abs. 1 FGO besteht die Verpflichtung zur Vorlage von Urkunden und Akten und zur Erteilung von Auskünften, soweit nicht durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) geschützte Verhältnisse Dritter unbefugt offenbart werden. Auf Antrag eines Beteiligten stellt der BFH in den Fällen des § 86 Abs. 1 und 2 FGO gemäß § 86 Abs. 3 Satz 1 FGO ohne mündliche Verhandlung durch Beschluss fest, ob die hier vorliegende Verweigerung der Vorlage der Urkunden und Akten rechtmäßig ist. Das nach § 86 Abs. 3 Satz 4 FGO beigeladene Finanzministerium hat als oberste Aufsichtsbehörde auf Aufforderung des Senats gemäß § 86 Abs. 3 Satz 3 FGO Dokumente und Akten vorgelegt.
- 17 2. Der bei einer Konkurrentenklage beigeladene Steuerpflichtige ist Dritter im Sinne des § 86 Abs. 1 FGO, wobei die Offenbarung durch das Steuergeheimnis geschützter Daten im Rahmen von § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO zulässig und damit befugt ist, wenn dabei das Verhältnismäßigkeitsprinzip gewahrt wird.
- 18 a) Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung durch das Steuergeheimnis (§ 30 Abs. 1 AO) geschützter Daten unter anderem zulässig, soweit sie der Durchführung eines gerichtlichen Verfahrens in Steuersachen dient. Danach ist auch die Offenbarung geschützter Daten eines Beigeladenen bei einer Konkurrentenklage eines Dritten (hier der Klägerin) gegen die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung eines beigeladenen Steuerpflichtigen (hier der Beigeladenen zu 1.) zulässig (BFH-Urteil vom 15.10.1997 - I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.B.4.d). Das nach Maßgabe von § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO bei einer Konkurrentenklage zugunsten des Steuerpflichtigen gewährleistete Schutzniveau ist dabei auch im Verfahren nach § 86 FGO --und zwar bereits im Rahmen von § 86 Abs. 1 FGO und nicht erst bei Anwendung von § 86 Abs. 2 FGO-- zu beachten. Denn hierdurch wird gewährleistet, dass das Steuergeheimnis auch vorliegend nur im Umfang eines unmittelbaren funktionalen Zusammenhangs zwischen Offenbarung und Verfahrensdurchführung, der aus dem Dienen im Sinne von § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO abzuleiten ist, durchbrochen wird (so bereits BFH-Urteil vom 10.02.1987 - VII R 77/84, BFHE 149, 387, BStBl II 1987, 545, unter B.II.1. und dem folgend BFH-Beschluss vom 07.07.2008 - II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811, unter II.1.a sowie BFH-Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BFHE 268, 112, BStBl II 2020, 436, Rz 31), wobei die Offenbarung

geschützter Daten zudem verhältnismäßig sein muss (BFH-Beschluss vom 07.07.2008 - II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811, unter II.1.a und BFH-Urteil vom 23.01.2020 - III R 9/18, BFHE 268, 112, BStBl II 2020, 436, Rz 31).

- 19** Ist somit auch der zur Konkurrentenklage beigeladene Steuerpflichtige als Dritter im Sinne von § 86 Abs. 1 FGO anzusehen, kommt es nicht in Betracht, den Schutz des § 30 AO nur denjenigen Personen zuzubilligen, bei denen es sich nicht um die Beteiligten nach § 57 FGO handelt. Daher könnte sich der Senat einer demgegenüber vertretenen Auffassung nicht anschließen, nach der die am Verfahren gemäß § 57 FGO Beteiligten nicht als Dritte im Sinne von § 86 Abs. 1 FGO anzusehen sind und ein Schutz des Steuergeheimnisses zugunsten des Dritten nur dann in Betracht kommt, wenn es sich --unabhängig von einem unmittelbaren funktionalen Zusammenhang-- lediglich um steuerrechtliche Verhältnisse handelt, die in keiner Beziehung zum Gegenstand des Rechtsstreits stehen (FG Hamburg, Beschluss vom 04.12.1975 - III 106/74, Entscheidungen der Finanzgerichte 1976, 301 und ebenso Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 86 FGO Rz 33; Krumm in Tipke/Kruse, § 86 FGO Rz 8), falls sich hieraus --für den dort allerdings nicht angesprochenen Fall der Konkurrentenklage-- Abweichendes ergeben sollte.
- 20** b) Unerheblich ist, dass der in § 86 Abs. 1 FGO verwendete Begriff der "Verhältnisse Dritter" insoweit von § 30 Abs. 2 AO abweicht, als § 30 Abs. 2 AO den Begriff "personenbezogene Daten eines anderen" verwendet und die vom Steuergeheimnis geschützten personenbezogenen Daten (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 AO) und die fremden Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse (§ 30 Abs. 2 Nr. 2 AO) zusammen als "geschützte Daten" legal definiert. Hieraus ergibt sich für den durch § 86 Abs. 1 FGO gewährleisteten Schutz keine Abweichung. Die Neufassung des § 30 Abs. 2 AO durch Art. 17 Nr. 8 Buchst. a des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 (BGBl I 2017, 2541), die den zuvor in § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO verwendeten Begriff "Verhältnisse eines anderen" durch den Begriff "personenbezogene Daten eines anderen" ersetzte und die Legaldefinition der "geschützten Daten" einfügte, erfolgte insoweit ohne inhaltliche Änderung (BTDrucks 18/12611, S. 81).
- 21** c) Im Rahmen der bei der Offenbarung geschützter Daten erforderlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung ist bei einer Konkurrentenklage auch zu beachten, dass verschiedene Rechtsgüter betroffen sind, wie zum Beispiel das Grundrecht des Wettbewerbers auf effektiven Rechtsschutz durch Vorlage der Akten einerseits und das Recht des beigeladenen Steuerpflichtigen auf Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) einschließlich des dadurch gewährleisteten Schutzes der Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse andererseits (vgl. hierzu den zu § 99 der Verwaltungsgerichtsordnung ergangenen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 14.03.2006 - 1 BvR 2087/03, 1 BvR 2111/03, BVerfGE 115, 205, unter C.II.1.a). Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass das Recht auf Wahrung des in § 30 AO gesetzlich umschriebenen Steuergeheimnisses zwar als solches kein Grundrecht ist, die Geheimhaltung bestimmter steuerrechtlicher Angaben und Verhältnisse, deren Weitergabe einen Bezug auf den Steuerpflichtigen oder auf private Dritte erkennbar werden lässt, aber durch eine Reihe grundrechtlicher Verbürgungen, insbesondere durch Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und Art. 14 GG, gegebenenfalls i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG geboten sein kann (zum Steuergeheimnis BVerfG-Urteil vom 17.07.1984 - 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100, unter C.II.3.a). Letztlich ist dem Verhältnismäßigkeitsprinzip auch hier durch Abwägung der verschiedenen kollidierenden Rechtsgüter Rechnung zu tragen, da § 86 Abs. 1 FGO keine Lösung des Konflikts durch Benennung des Maßstabs und Bereitstellung von Lösungswegen vorzeichnet (vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 14.03.2006 - 1 BvR 2087/03, 1 BvR 2111/03, BVerfGE 115, 205, unter C.II.1.a und C.II.2.c; BVerfG-Urteil vom 17.07.1984 - 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100, unter C.II.3.a). Dabei ist einerseits das Rechtsschutzziel der Konkurrentenklage, mit der die Verletzung drittschützender Normen geltend gemacht wird, und andererseits das den beigeladenen Steuerpflichtigen schützende Steuergeheimnis, das eine Offenbarung nur in einem für die Konkurrentenklage erforderlichen Umfang erlaubt, zu beachten.
- 22** 3. Im Streitfall sind nach dem FG-Beschluss die vollständigen Umsatzsteuerakten der Beigeladenen zu 1. für den Besteuerungszeitraum 2013 sowie alle zu den vom FA geführten sonstigen Steuerakten der Beigeladenen zu 1. gelangten Unterlagen, die die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG im Streitjahr betreffen, vorzulegen. Nach dem gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO maßgeblichen unmittelbaren funktionalen Zusammenhang zwischen Offenbarung und Verfahrensdurchführung sowie des dabei zu beachtenden Verhältnismäßigkeitsprinzips (s. oben II.2.a und II.2.c), der sich hieraus ergebenden Frage, welche Akten als entscheidungserheblich anzusehen sind, und unter Berücksichtigung der Grenzen der dem FG insoweit zustehenden Einschätzungsprärogative (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 16.04.2020 - VII S 35/19, BFH/NV 2020, 1076, Rz 20), ist das auslegungsbedürftige Vorlageverlangen des FG wie folgt zu präzisieren.
- 23** a) Verfahrensrechtlich sind die Unterlagen entscheidungserheblich, die für die Prüfung der Voraussetzungen der in Betracht kommenden Festsetzungs- und Änderungsvorschriften unter Berücksichtigung einer Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung und der Ersetzung eines Verwaltungsakts im Einspruchsverfahren von Bedeutung sind.

- 24** Dies betrifft die Unterlagen, die eine Prüfung der Voraussetzungen der Festsetzungs- und Änderungsvorschriften der §§ 168, 164 Abs. 2 AO nebst der Regelung zur Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung (§ 171 Abs. 3a AO) unter Berücksichtigung der für die Beigeladene zu 1. geltenden Festsetzungsfrist (vgl. BFH-Urteil vom 12.02.2015 - V R 42/14, BFH/NV 2015, 945, Rz 25) ermöglichen. Hierbei handelt es sich um diejenigen Unterlagen aus den Steuerakten der Beigeladenen zu 1., anhand derer das FG prüfen kann, ob (erstens) die Beigeladene zu 1. eine Umsatzsteuervoranmeldung für Januar 2013 eingereicht hat, die nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand, ob (zweitens) die Beigeladene zu 1. erst im Einspruchsverfahren gegen die abgelehnte Änderung des Umsatzsteuervorauszahlungsbescheids eine als Vorbehaltsfestsetzung wirkende Umsatzsteuerjahreserklärung einreichte, die nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde (vgl. BFH-Urteil vom 03.11.2011 - V R 32/10, BFHE 236, 228, BStBl II 2012, 525, Leitsatz), und ob (drittens) der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen blieb, so dass der --von der Klägerin schon übermittelte-- Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 24.11.2017, mit dem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde, gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens vor dem FG wurde.
- 25** b) Materiell-rechtlich sind bei einer Konkurrentenklage gegen die Steuersatzermäßigung der Umsätze eines gemeinnützigen Steuerpflichtigen Akten nach § 86 Abs. 1 FGO nur insoweit vorzulegen, als § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG eine drittschützende Wirkung --wie etwa in Bezug auf das Vorliegen eines Zweckbetriebs oder die in Satz 3 dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen-- zukommt. Von einer Beschränkung der Vorlagepflicht in Bezug auf Vorschriften mit drittschützender Wirkung ist auch das FG in seinem Beschluss ausgegangen. Dabei ist wie folgt zu unterscheiden:
- 26** aa) Soweit § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG auf die §§ 51 bis 63 AO verweist, können Dritte aus diesen Vorschriften der Abgabenordnung keine eigenen Rechte herleiten. Es handelt sich nicht um Vorschriften, die Wettbewerber schützen, wie der BFH im Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und § 3 Nr. 6 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) bereits entschieden hat (BFH-Urteil vom 15.10.1997 - I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.B.3.) und was ebenso für deren Anwendung auf der Grundlage von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG gilt.
- 27** bb) Drittschützenden Charakter haben demgegenüber die Regelungen zu den Zweckbetrieben (§§ 65 bis 68 AO) und damit vorliegend zu den Voraussetzungen eines Integrationsprojekts im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 und 2 UStG i.V.m. § 68 Nr. 3 Buchst. c AO i.d.F. des Gesetzes zur Förderung der Ausbildung und Beschäftigung schwerbehinderter Menschen vom 23.04.2004 (BGBl I 2004, 606) --a.F.--.
- 28** (1) Soweit § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 und 2 UStG auf die §§ 64 bis 68 AO verweist, handelt es sich um Normen, die Wettbewerber und somit Dritte schützen können (ebenso zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG BFH-Urteil vom 15.10.1997 - I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.B.4.a bis c; vgl. auch BFH-Urteil vom 26.01.2012 - VII R 4/11, BFHE 236, 481, BStBl II 2012, 541, Rz 17 und 18). Ein Wettbewerber kann daher in einer Konkurrentenstreitsache geltend machen, dass die Finanzbehörde die Zweckbetriebseigenschaft zu Unrecht bejaht hat.
- 29** (2) Hat die Zweckbetriebseigenschaft drittschützenden Charakter, ist für ein Integrationsprojekt im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX a.F. (heute gleichlautend zum Inklusionsbetrieb § 215 Abs. 1 SGB IX) als Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO a.F. maßgeblich, ob mindestens 40 % der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX a.F. sind. Zu dieser den Streitfall betreffenden Frage hat der BFH bereits entschieden, dass es für die Berechnung der für den Zweckbetrieb erforderlichen Beschäftigungsquote auf das Verhältnis der in dem Integrationsprojekt beschäftigten Arbeitnehmer mit und ohne Schwerbehinderung ankommt. Arbeitnehmerähnlich beschäftigte behinderte Menschen in Werkstätten für Behinderte sind für die Quotenermittlung dann zu berücksichtigen, wenn sie in einem Arbeitsverhältnis mit dem Betreiber des Integrationsprojektes stehen. Ist das nicht der Fall, können sie berücksichtigt werden, wenn zwischen ihrem Arbeitgeber und dem Betreiber des Integrationsprojektes eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft besteht (BFH-Urteil vom 27.02.2020 - V R 10/18, BFH/NV 2020, 1246, Rz 14, 15, 21 bis 23).
- 30** cc) Auch § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG ist eine drittschützende Vorschrift, da sie die Steuersatzermäßigung über das Vorliegen eines Zweckbetriebs hinaus an weitere Voraussetzungen knüpft.
- 31** (1) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 Alternative 1 UStG gilt der ermäßigte Steuersatz für Leistungen von Zweckbetrieben nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden.

- 32** Dem liegt zugrunde, dass der ermäßigte Steuersatz nicht dazu dient, Wettbewerber, die dem Regelsteuersatz unterliegen, mit Hilfe des Zweckbetriebs aus dem Wettbewerb zu verdrängen (vgl. BFH-Urteil vom 05.04.2023 - V R 14/22, BFHE 280, 348, Rz 26 und 27). Demgemäß kommt es auch darauf an, ob der Zweckbetrieb seine Leistungen an nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechnete Empfänger erbringt und diese aufgrund der Anwendung der Steuersatzermäßigung die steuerbegünstigte Körperschaft und nicht den regelsatzbesteuerten Wettbewerber beauftragen. Die Steuersatzermäßigung wäre danach bereits dann zu verneinen, wenn der ermäßigte Steuersatz als Werbemittel zur Anbahnung von Geschäftsverbindungen zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern genutzt wird oder Leistungen fast ausschließlich gegenüber nicht (voll) vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern erbracht werden (vgl. Abschn. 12.9 Abs. 13 Satz 4 zweiter und dritter Spiegelstrich des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). Allerdings ist § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 Alternative 1 UStG keine "Steuervorteilsberechnung" zu entnehmen, wie sie Abschn. 12.9 Abs. 13 Satz 5 bis 7 UStAE als Vereinfachungsregelung vorsieht. Diese Verwaltungsregelung stellt darauf ab, ob ein Steuervorteil, der sich aus der Steuersatzdifferenz ergibt, den Betrag übersteigt, den die Einrichtung nach Abzug von Drittzuzwendungen im Rahmen der Beschäftigung aller besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen zusätzlich aufwendet. Es handelt sich somit um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung, die die Gerichte nicht bindet (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 07.07.2021 - III R 40/19, BFHE 273, 322, BStBl II 2021, 864, Rz 30) und demgemäß nur insoweit entscheidungserheblich sein kann, als es um die Frage geht, ob das FA einen den Aufwandsbetrag übersteigenden Steuervorteil bejaht oder verneint hat.
- 33** (2) Im Hinblick auf § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 Alternative 2 UStG ist für das Verlangen des FG, Unterlagen aus den Steuerakten der Beigeladenen zu 1. vorzulegen, zu berücksichtigen, dass die Finanzverwaltung eine Anwendung der zweiten Alternative des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 UStG auf Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO a.F. bislang abgelehnt hat (vgl. Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE zum heutigen Inklusionsbetrieb nach § 215 Abs. 1 SGB IX; vgl. auch BTDrucks 16/2712, S. 75) und demgemäß die Bejahung der Steuersatzermäßigung durch das FA im Streitfall auf dieser Grundlage nur auf der ersten Alternative des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 UStG beruhen kann.
- 34** 4. Danach sind im Streitfall aus den vom beigeladenen Finanzministerium übersandten Akten und Aktenbestandteilen grundsätzlich die Unterlagen, die Daten zur Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für Januar 2013 und zur Umsatzsteuerjahreserklärung 2013 als Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung enthalten, vorzulegen. Gleiches gilt für den Bericht über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Beigeladenen zu 1. für das Jahr 2013, der die Prüfung der Voraussetzungen eines Integrationsbetriebs als Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO a.F. zum Gegenstand hat. Insoweit ist der Antrag der Klägerin begründet. Sofern diese Unterlagen in den übersandten Akten und Aktenbestandteilen mehrfach und inhaltsgleich enthalten sind, beschränkt sich die Vorlage auf eine Fassung der Unterlagen.
- 35** Allerdings ist die Aktenvorlage zur Wahrung des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) und der dabei --wie vorstehend ausgeführt-- gebotenen Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips im Umfang des Tenors zu beschränken sowie der darauf bezogene weitergehende Antrag der Klägerin insoweit abzulehnen. Denn die Vorlage von entscheidungserheblichen Akten ist im Streitfall insoweit unverhältnismäßig, als hierdurch Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse des Steuerpflichtigen (hier der Beigeladenen zu 1.) offenbart werden, die der Konkurrent (hier die Klägerin) bei seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwerten kann, ohne dass es auf diese Angaben für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ankommt. Daher sind die dem Grunde nach vorzulegenden Unterlagen aus den Steuerakten der Beigeladenen zu 1. im Umfang eines zu ihren Gunsten zu bejahenden Schutzbedürfnisses zu schwärzen. Dies gilt insbesondere für umsatz- oder aufwandsbezogene Angaben wie etwa die Berechnungsgrundlagen, die nach der Verwaltungsauffassung der Berechnung eines Steuervorteils zugrunde zu legen sind, nicht aber für den im Gegensatz hierzu offenzulegenden Umstand, ob das FA einen Steuervorteil bejaht oder verneint hat (s. oben II.3.b cc (1)). Erforderlich, nicht unverhältnismäßig und daher offenbarungspflichtig ist im Übrigen die Offenbarung von Angaben zur Beschäftigungsquote nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO a.F. und dabei insbesondere zu der Frage, wie viele Arbeitnehmer mit und ohne Schwerbehinderung in dem Integrationsprojekt beschäftigt waren und ob diese auch in dem erforderlichen Arbeitsverhältnis mit dem Betreiber des Integrationsprojektes standen (s. oben II.3.b bb (2)).
- 36** Sprechen im Übrigen naheliegende Gründe, wie im Beiladungsbeschluss des Senats ausgeführt, dafür, dass die Klage des Konkurrenten gegen eine Steuerfestsetzung des Steuerpflichtigen zulässig ist, was aber noch anhand der angeforderten Akten zu überprüfen ist (s. oben II.3.a), kommt es jedenfalls nach den Verhältnissen des Streitfalls, in dem das FG bereits seit der Klageerhebung im Jahr 2016 eine Vorlage der aus seiner Sicht entscheidungserheblichen Akten anmahnt, nicht in Betracht, die Aktenvorlage zunächst auf Unterlagen zur Verfahrensfrage zu beschränken und erst nach Bejahung der Zulässigkeit durch das FG aufgrund eines weiteren

Aktenvorlageverlangens die das materielle Recht betreffenden Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Nach Maßgabe des Grundsatzurteils des BFH vom 15.10.1997 - I R 10/92 (BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63) bestehen --auch unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips-- keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass insoweit ein überwiegendes Interesse der Beigeladenen zu 1. an der Geheimhaltung bestehen könnte oder die angeforderten Aktenbestandteile für die Entscheidung des FG als nicht erforderlich anzusehen sein könnten.

- 37** 5. Eine Kostenentscheidung ist nicht zu treffen (BFH-Beschlüsse vom 14.11.2006 - IX B 156/06, BFH/NV 2007, 473, unter II.6.; vom 16.01.2013 - III S 38/11, BFH/NV 2013, 701, Rz 30 und vom 25.02.2014 - V B 60/12, BFHE 244, 234, BStBl II 2014, 478, Rz 9). Soweit der VII. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 03.06.2015 - VII S 11/15 (BFH/NV 2015, 1100) eine Kostenentscheidung für den Fall eines erfolglosen Antrags nach § 86 Abs. 3 FGO noch für erforderlich gehalten hat, hat er hieran nicht mehr festgehalten (BFH-Beschluss vom 16.04.2020 - VII S 35/19, BFH/NV 2020, 1076, Rz 22) und ist danach eine Anfrage entbehrlich, da im Streitfall der Antrag --teilweise-- erfolglos ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de