
Datum: 26.08.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2649/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0826.3K2649.14.00

Tenor:

Die Einspruchsentscheidung vom 18.08.2014 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110% des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110% des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der Kläger durch einen Umsatzsteuerbescheid beschwert ist, den der Beklagte in der Annahme einer nicht bzw. nicht mehr bestehenden umsatzsteuerlichen Organschaft dem Kläger als ehemaligem Organträger erteilt hat, um Umsatzsteuervergütungen zurückzufordern, die ihm im Voranmeldungsverfahren erstattet worden sind.

2

Der Kläger war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der F ... GmbH, die sich mit der Konstruktion und Herstellung von ... befasste. Der Wohnsitz des Klägers und der Sitz der GmbH befanden sich im Zuständigkeitsbereich des Beklagten. Dieser veranlagte die GmbH umsatzsteuerlich zunächst als selbständiges Unternehmen.

3

Im Bericht über eine Betriebsprüfung bei der GmbH für die Jahre 2000 bis 2002 vom 30.08.2004 stellte sich das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G auf den Standpunkt, dass die GmbH und der Kläger umsatzsteuerrechtlich ein Unternehmen bildeten, da die GmbH eine Organgesellschaft und der Kläger der Organträger sei. Das dem Kläger

4

gehörende Grundstück A-Straße ... in B sowie die aufstehende Mehrzweckhalle seien der GmbH seit 1996 im Rahmen einer Betriebsaufspaltung unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung überlassen worden. Daran habe die Veräußerung der Mehrzweckhalle im Januar 2001 an die GmbH nichts geändert. Für die Jahre bis einschließlich 2004 solle die getrennte Umsatzbesteuerung aus Vereinfachungsgründen bestehen bleiben. Zukünftig sei jedoch nur noch eine Umsatzsteuererklärung zu erstellen. Der Beklagte bat den Steuerberater, der sowohl von der GmbH als auch vom Kläger mandatiert war, für das einheitliche Unternehmen die monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab 01.01.2005 (Streitjahr) unter der Steuernummer des Klägers einzureichen.

Der Kläger gab zwischen dem 23.02.2005 und dem 29.09.2005 Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Januar bis Juni 2005 ab, in denen er die steuerpflichtigen Umsätze und Vorsteuern der GmbH sowie einen sein Einzelunternehmen betreffenden Vorsteuerbetrag erklärte. Zusammengefasst ergaben sich für diesen Zeitraum 379.182,69 € Umsätze zum Regelsteuersatz von 16% (Umsatzsteuer somit 60.669,23 €) und 103.624,76 € Vorsteuern, was zu Umsatzsteuervergütungen in Höhe von insgesamt 42.955,53 € führte. Aufgrund von Anträgen, die der Kläger im eigenen Namen bzw. als Geschäftsführer der GmbH gestellt hatte, verrechnete der Beklagte die Umsatzsteuervergütungen der einzelnen Monate mit Steuerschulden der GmbH sowie rückständiger Einkommensteuer des Klägers und überwies den Restbetrag auf dessen privates Bankkonto.

5

Für Juli und die nachfolgenden Monate des Streitjahres gab der Kläger keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen mehr ab. Der Steuerberater begründete dies mit Schreiben vom 30.11.2005 damit, dass die Organschaft mit Ablauf des Monats Juni 2005 beendet sei, da die wesentliche Betriebsgrundlage – das Grundstück – seit diesem Zeitpunkt nicht mehr von der GmbH genutzt werde.

6

Mit notarieller Urkunde vom 25.08.2005 veräußerte der Kläger seine Geschäftsanteile an der GmbH an einen Herrn K. Dieser berief den Kläger mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer ab.

7

Am06.2006 eröffnete das Amtsgericht D über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren. Das Verfahren ist inzwischen aufgehoben und die GmbH im Handelsregister gelöscht.

8

Am 25.05.2007 gab der Kläger für sein Unternehmen „Betriebsverpachtung“ die Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab, in der er lediglich 191,34 € Vorsteuerbeträge geltend machte. Als Vorauszahlungssoll erklärte er 0,00 €. Die Umsatzsteuererklärung schloss daher mit einem Erstattungsanspruch in Höhe von 191,34 €. Auf Nachfrage des Beklagten teilte der Kläger mit, dass die Umsätze und Vorsteuern der GmbH falsch zugeordnet und aus der Veranlagung durch Festsetzung einer Umsatzsteuerjahresvergütung in Höhe von 191,34 € ausgegliedert worden seien. Die Organschaft müsse im Streitjahr unberücksichtigt bleiben, weil sie entgegen der ursprünglichen Annahme bereits im Vorjahr - 2004 - beendet worden sei. Die GmbH habe nämlich die Mehrzweckhalle durch Vertrag vom 07.12.2004 einer anderen Gesellschaft zur Sicherung übertragen und diese habe sie zum 15.01.2005 in ihrem Anlagevermögen erfasst. Ohne die Halle sei das Grundstück keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr.

9

Darauf schrieb der Beklagte dem Kläger unter dem 02.07.2008, dass er der vorbezeichneten Umsatzsteuererklärung zugestimmt habe. Zudem machte der Beklagte gegenüber dem Kläger am 15.07.2008 die förmliche „Mitteilung für 2005 über Umsatzsteuer“, dass die Zustimmung zu der Umsatzsteuererklärung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der

10

Nachprüfung gleich stehe. In der nachfolgenden Abrechnung stellte der Beklagte der festgesetzten Umsatzsteuervergütung in Höhe von 191,34 € die im Voranmeldungsverfahren bereits erstatteten 42.955,53 € gegenüber und forderte den Kläger sodann auf, den zu wenig gezahlten Betrag in Höhe von 42.764,19 € sofort zu zahlen.

Mit Schreiben vom 17.07.2008 legte der Kläger durch den Steuerberater unter anderem gegen den „Umsatzsteuerbescheid 2005 (Abrechnungsteil)“ vom 15.07.2008 Einspruch ein. Er führte aus, der Beklagte dürfe die Umsatzsteuervergütungen für Januar bis Juni nicht auf die Umsatzsteuervergütung für das Streitjahr anrechnen, da diese die bereits Ende 2004 beendete Organschaft betreffe. Für den Fall, dass er, der Kläger, im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Abrechnungsteil endgültig unterliege, richte sich der Einspruch „hilfsweise“ auch gegen die festgesetzte Umsatzsteuervergütung. In diesem Fall seien die derzeit ausgegliederten Umsätze und Vorsteuern der GmbH wieder in seine, des Klägers, Veranlagung einzubeziehen. 11

Am 07.08.2008 bestellten sich die Prozessbevollmächtigten für den Kläger und erklärten, der „Bescheid über Umsatzsteuer und Zinsen“ für das Streitjahr werde nicht nur im Hilfsantrag, sondern auch im Hauptantrag mit dem Einspruch angefochten. 12

Der Beklagte erwiderte, der Einspruch gegen den Abrechnungsteil sei nicht statthaft und als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids aufzufassen. Diesen gab er dem Kläger am 24.07.2008 bekannt und stellte im Einzelnen fest, dass die Umsatzsteuervergütungsansprüche für Januar bis Juni infolge der durchgeführten Verrechnungen bzw. der Überweisung erloschen seien. Der Kläger legte am 28.07.2008 gegen den Abrechnungsbescheid ebenfalls Einspruch ein. 13

Im Einspruchsverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid vertrat der Beklagte zunächst - mit Schreiben vom 15.10.2008 - die Auffassung, dass ungeklärt sei, ob die Organschaft bereits Ende 2004 beendet gewesen sei. Die Prozessbevollmächtigten führten aus, es spreche einiges dafür, dass die Organschaft erst infolge der Anteilsveräußerung im August 2005 beendet worden sei. In diesem Fall müsse die Jahresumsatzsteuer abweichend von der Erklärung festgesetzt und die im Voranmeldungsverfahren erstatteten Beträge dürften angerechnet werden; es bestehe dann kein Grund für eine Rückforderung. Wenn die vom Steuerberater zuletzt geäußerte Ansicht zutreffe, dass die Organschaft schon Ende 2004 beendet gewesen sei, müsse die Erstattung von der – dann selbständigen - GmbH zurückgefordert werden. 14

Anfang 2010 nahm der Beklagte wieder den Standpunkt ein, die Organschaft sei Ende 2004 beendet worden und die Umsätze und Vorsteuern der GmbH im Streitjahr sonach nicht beim Kläger zu erfassen. Die Umsatzsteuervergütungen seien dem Kläger folglich ohne rechtlichen Grund erstattet worden. Davon ausgehend brachte der Beklagte die Verfahren über die Einsprüche gegen den Umsatzsteuerbescheid und den Abrechnungsbescheid zum Ruhen und forderte die Erstattungen nunmehr unter Hinweis auf § 37 Abs. 2 AO durch Bescheid vom 01.02.2010 vom Kläger zurück. Nach erfolglosem Einspruch hat das Gericht diesen Rückforderungsbescheid durch Urteil vom 06.11.2013 3 K 1139/10 aufgehoben. Es hat dies damit begründet, dass der Beklagte aufgrund der Mitteilung über die Umsatzsteuer für das Streitjahr in Verbindung mit der Abrechnung des bereits erstatteten Betrags über eine ausreichende Basis verfüge, um sein Begehren gegenüber dem Kläger geltend zu machen. Der Beklagte habe die Möglichkeit, die zum Ruhen gebrachten Einspruchsverfahren fortzusetzen. 15

Anfang 2014 setzte der Beklagte das Einspruchsverfahren zur Umsatzsteuer für das Streitjahr fort. Er blieb nun bei seiner Rechtsauffassung, dass die Organschaft Ende 2004 beendet worden sei. Die Steuerfestsetzung habe durchgeführt werden müssen, weil der Kläger 191,34 € Vorsteuern geltend gemacht habe. Diese würden auf nachträgliche Kosten im Zusammenhang mit der Organschaft entfallen, für die die Rechnung erst in 2005 erteilt worden sei. Wenn der Kläger auf diesen Vorsteuerabzug verzichte, werde er, der Beklagte, dem Einspruchsbegehren folgen und die Umsatzsteuerfestsetzung aufheben. Durch den Verzicht werde allerdings der Einspruch unzulässig, weil der Kläger damit eine höhere Steuerfestsetzung begehre. Er möge daher seinen Einspruch zurücknehmen. Nach Abschluss dieses Rechtsbehelfsverfahrens werde der Einspruch über den Abrechnungsbescheid beschieden.

Mit am 04.07.2014 beim Beklagten eingegangen Schriftsatz erklärte der Kläger den Verzicht auf den Vorsteuerabzug in Höhe von 191,34 € aus der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr. Den Einspruch hielt er aufrecht. Wenn im Streitjahr keine Organschaft mehr bestanden habe, sei er, der Kläger, nicht mehr Unternehmer gewesen und die Umsatzsteuerfestsetzung aufzuheben. Es sei nicht nachvollziehbar, warum der Einspruch zurückgenommen werden solle, nachdem der Beklagte angekündigt habe, er werde den Bescheid aufheben, wenn auf den Vorsteuerabzug verzichtet werde. Anders als im Ertragsteuerrecht könne bei Umsatzsteuerbescheiden auch bei einer Nullfestsetzung eine Beschwer bestehen, weil durch Umsatzsteuerbescheide nicht nur Zahlungspflichten, sondern auch Guthaben festgesetzt würden. Die Beschwer bestehe hier, weil ihm - dem Kläger - gegenüber eine Umsatzsteuerfestsetzung im Raum stehe, obwohl er in dem besagten Zeitraum nicht ? mehr ? Steuersubjekt (Organträger) gewesen sei. 17

Der Beklagte verwarf den Einspruch am 18.08.2014 als unzulässig. Zur Begründung führte er aus, dass die für die Zulässigkeit des Einspruchs erforderliche Beschwer fehle. Bei einer zu niedrigen bzw. negativen Steuerfestsetzung bestehe grundsätzlich keine Beschwer, denn ein Steuerbescheid könne nur bzgl. der festgesetzten Steuer angefochten werden. Der Einspruchsführer müsse daher, wenn er im Einspruchsverfahren eine höhere Steuer oder die Aufhebung einer negativen Steuerfestsetzung begehre, darlegen, dass der Regelungsgehalt des von ihm angegriffenen Verwaltungsakts eine Beeinträchtigung verursache, die ohne Aufhebung bzw. Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts nicht geheilt werden könne. Eine solche Beeinträchtigung sei vom Kläger nicht vorgetragen und auch nicht zu erkennen. Dessen Einlassung, er sei in dem besagten Zeitraum nicht ? mehr ? Steuersubjekt gewesen, reiche als Beschwer hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung nicht aus. Wenn die unternehmerische Tätigkeit beendet worden sei, komme ein Vorsteuerabzug - nachträglich - in Betracht, sofern die in Rechnung gestellte Leistung noch mit der eingestellten wirtschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehe. Dabei wirke die bisherige wirtschaftliche Tätigkeit jedenfalls solange nach, bis alle Rechtsbeziehungen abgewickelt worden seien, die mit der bisherigen unternehmerischen Betätigung zusammenhingen. Davon ausgehend wirke die frühere unternehmerische Tätigkeit des Klägers im Streitjahr noch nach. Die Leistungen, für die die Vorsteuern in Rechnung gestellt worden seien, hätten im Zusammenhang mit der früheren wirtschaftlichen Tätigkeit des Klägers gestanden, so dass insoweit der Anspruch des Klägers auf den Vorsteuerabzug im Streitjahr bestanden habe. 18

Mit der Klage begehrt der Kläger die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung. Der Einspruchsführer sei gemäß § 350 AO zur Einspruchseinlegung befugt, wenn er geltend mache, seine in der Steuerfestsetzung zugrunde gelegte Steuerpflicht sei zu Unrecht angenommen worden. Dies gelte vor allem in dem - hier gegebenen ? Fall der Festsetzung einer Null-Steuer oder negativen Steuer. Er, der Kläger, habe geltend gemacht, dass die 19

Beschwer darin bestehe, dass für 2005 seine Steuerpflicht angenommen werde, obwohl er wegen vorheriger Beendigung der Organschaft - nicht Steuersubjekt gewesen sei. Auf die Begründung des Beklagten, er sei bei negativer Steuerfestsetzung durch den festgesetzten Betrag nicht beschwert, komme es nicht an. Die isolierte Aufhebung einer Einspruchsentscheidung sei zulässig, wenn der Einspruch - wie hier - zu Unrecht als unzulässig verworfen worden sei. Die Einspruchsentscheidung sei daher aufzuheben und die Sache insgesamt zur Fortführung und sachlichen Entscheidung des Einspruchsverfahrens an den Beklagten zurückzuverweisen.	
Der Kläger beantragt, die Einspruchsentscheidung vom 18.08.2014 aufzuheben.	20
Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.	21
Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass zur Geltendmachung des unstreitig entstandenen Vorsteueranspruchs in Höhe von 191,34 € eine Umsatzsteuerveranlagung für das Streitjahr gesetzlich vorgeschrieben sei und daran der Verzicht auf die Vorsteuern nichts ändere.	22
Entscheidungsgründe	23
Die Klage ist zulässig und begründet.	24
I. Die Anfechtungsklage gegen die Einspruchsentscheidung vom 18.08.2014 ist statthaft.	25
1. Nach § 40 Abs. 1 FGO kann die Aufhebung eines Verwaltungsakts durch die Anfechtungsklage begehrt werden. Deren Gegenstand ist gemäß § 44 Abs. 2 FGO nach einem Vorverfahren der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat. Diese Bestimmung gilt aber nur, wenn ein außergerichtlicher Rechtsbehelf statthaft ist (§ 44 Abs. 1 FGO). Dies ist bei Einspruchsentscheidungen nicht der Fall (§ 348 Nr. 1 AO).	26
Dass Einspruchsentscheidungen alleiniger Gegenstand der Anfechtungsklage sein können, lässt sich mit einer analogen Anwendung der für das verwaltungsgerichtliche Widerspruchs- und Klageverfahren geltenden Regelung begründen (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 28.10.1999 11 K 2229/99 E, F, EFG 2000, 47). Nach § 79 Abs. 2 Satz 1 VwGO kann der Widerspruchsbescheid alleiniger Gegenstand der Anfechtungsklage sein, wenn und soweit er gegenüber dem ursprünglichen Verwaltungsakt eine zusätzliche selbständige Beschwerde enthält. Als eine zusätzliche Beschwerde gilt gemäß § 79 Abs. 2 Satz 2 VwGO auch die Verletzung einer wesentlichen Verfahrensvorschrift, sofern der Widerspruchsbescheid auf dieser Verletzung beruht. Darunter wird teilweise der Fall subsumiert, dass der Widerspruchsbescheid den Widerspruch zu Unrecht als unzulässig behandelt (Happ in Eyermann/Fröhler, VwGO, 13. Auflage 2010, § 79 Rn. 20 und 25).	27
Im finanzgerichtlichen Verfahren ist eine isolierte Klage gegen eine Einspruchsentscheidung jedenfalls dann zuzulassen, wenn die Finanzbehörde einen Einspruch gemäß § 358 Satz 2 AO als unzulässig verwirft. Die gegenüber dem ursprünglichen Verwaltungsakt zusätzliche selbständige Beschwerde einer solchen Einspruchsentscheidung besteht darin, dass dem Kläger eine Tatsacheninstanz genommen wird und das Finanzamt an einer erneuten Prüfung der Sache gehindert und damit nicht in Lage ist, dem Einspruch abzuhelpen (§ 367 Abs. 2 Satz 3 AO). Das Bedürfnis für die Zulassung einer isolierten Anfechtung der Einspruchsentscheidung ist in solchen Fällen in der Rechtsprechung (BFH, Urteile vom 07.07.1976 I R 66/75, BStBl II 1976, 680, vom 04.11.1987 II R 167/81, BStBl II 1988, 377,	28

vom 14.03.2012 X R 50/09, BStBl II 2012, 536 und vom 11.11.2014 I R 51/13, BFH/NV 2015, 305, der Sache nach auch Urteil vom 13.05.2015 III R 8/14, BFH/NV 2015, 1460) und im Schrifttum (Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattausgabe, § 44 FGO Rn. 17; Cöster in Koenig, AO, 3. Auflage 2014, § 358 Rn. 8) allgemein anerkannt.

Voraussetzung ist allerdings, dass der Kläger tatsächlich nur die Einspruchsentscheidung zum Gegenstand seiner Anfechtungsklage macht. Entscheidet er sich stattdessen für ein Vorgehen gemäß § 44 Abs. 2 FGO und richtet die Klage gegen den ursprünglichen Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat, hat das Gericht dieses Klagebegehren auszuschöpfen und darf nicht von sich aus seine Entscheidung auf die Aufhebung der Einspruchsentscheidung beschränken (BFH, Urteil vom 19.05.1998 I R 44/97 BFH/NV 1999, 314; Beschluss vom 26.09.2000 VII B 104/00, BFH/NV 2001, 459). 29

2. Die vorstehenden Voraussetzungen für die isolierte Anfechtung einer Einspruchsentscheidung liegen vor. Der Beklagte hat durch die Einspruchsentscheidung vom 18.08.2014 den Einspruch des Klägers gegen die Mitteilung über die Umsatzsteuer für das Streitjahr vom 15.07.2008 als unzulässig verworfen. Der Kläger hat nur diese Einspruchsentscheidung zum Gegenstand der Klage gemacht. 30

II. Die angefochtene Einspruchsentscheidung vom 18.08.2014 ist aufzuheben, weil sie rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat den Einspruch zu Unrecht gemäß § 358 Satz 2 AO als unzulässig verworfen. Der Einspruch des Klägers gegen die Mitteilung für 2005 über Umsatzsteuer vom 15.07.2008 ist zulässig. Die Beschwer im Sinne des § 350 AO – andere Erfordernisse für die Zulässigkeit eines Einspruch sind nicht strittig – liegt vor. Befugt, Einspruch einzulegen, ist nach § 350 AO nur, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt beschwert zu sein. Diese Voraussetzung hat der Kläger erfüllt. 31

1. Verwaltungsakt ist hier die am 25.05.2007 beim Beklagten eingegangene Umsatzsteuererklärung in Verbindung mit der Zustimmung des Beklagten vom 02.07.2008, die mit der Mitteilung vom 15.07.2008 zur Festsetzung eines Umsatzsteuervergütungsanspruch des Klägers für das Streitjahr in Höhe von 191,34 € geführt hat. 32

a) Ein Steuerbescheid, durch den Steuern festgesetzt werden, ist gemäß § 155 Abs. 1 Satz 2 AO ein Verwaltungsakt. Die Norm gilt für die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß (§ 155 Abs. 4 AO). Ergibt sich bei der Berechnung der Umsatzsteuer durch die Vorsteuern - wie im Streitfall - ein Überschuss, entsteht für den betreffenden Zeitraum ein Umsatzsteuervergütungsanspruch (BFH, Urteil vom 02.11.2010 VII R 6/10, BStBl II 2011, 374). 33

Einer Steuerfestsetzung (unter Vorbehalt der Nachprüfung) steht nach § 168 Satz 1 AO eine Steueranmeldung gleich. Die Umsatzsteuererklärung des Klägers ist eine Steueranmeldung, weil der Kläger als Unternehmer verpflichtet war, für das Kalenderjahr bzw. für den eventuell kürzeren Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung abzugeben, in der er die zu entrichtende Umsatzsteuer bzw. den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, selbst zu berechnen hatte (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO in Verbindung mit § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung). 34

Dass der Kläger im Streitjahr - jedenfalls zeitweise - Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG gewesen ist, steht außer Frage. Unabhängig vom Bestehen der Organschaft mit 35

der GmbH hat der Kläger zumindest durch die Betriebsverpachtung, die er selbst erklärt und im Klageverfahren nicht in Abrede gestellt hat, eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Daran ändert der im Einspruchsverfahren vom Kläger erklärte Verzicht auf den Vorsteuerabzug nichts.

Da die Erklärung des Klägers zu einer Umsatzsteuervergütung in Höhe von 191,34 € führte, stand sie nach § 168 Satz 2 AO einer Steuerfestsetzung erst mit Zustimmung durch den Beklagten gleich. Diese hat er am 02.07.2008 schriftlich erteilt. 36

b) Die Beschwer, die ein Einspruchsführer gemäß § 350 AO geltend zu machen hat, muss grundsätzlich durch den Tenor des Verwaltungsakts begründet werden, gegen den der Einspruch eingelegt worden ist (BFH, Urteil vom 19.02.2013 IX R 31/11, BFH/NV 2013, 1075). Damit ist die Verfügung, Entscheidung oder andere Maßnahme gemeint, die die Behörde zur Regelung des Einzelfalls im Sinne des § 118 Satz 1 AO trifft. Dazu gehören nach § 157 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 155 Abs. 4 AO jedenfalls die Bezeichnung der festgesetzten Steuer bzw. der festgesetzten Steuervergütung nach Art und Betrag und die Angabe, wer die Steuer schuldet bzw. wem die Steuervergütung zusteht. Aus der Begründung des Verwaltungsakts (§ 121 Abs. 1 AO) lässt sich regelmäßig keine Beschwer ableiten (BFH, Beschluss vom 07.11.2007 X B 103/05, BStBl II 2008, 279). Das Gleiche gilt für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, die einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids bildet (§ 157 Abs. 2 AO). Allerdings kann die Frage nach einer Beschwer nicht allein durch isolierte Betrachtung der Festsetzung beantwortet werden; die dafür rechtserheblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse müssen einbezogen werden (Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO/FGO, § 350 AO Rn. 87). 37

Davon ausgehend kommt als Grundlage für eine Beschwer im Sinne des § 350 AO die steuerliche Würdigung des Beklagten in Betracht, dass der Kläger als Unternehmer im Zusammenhang mit einer Betriebsverpachtung im Streitjahr selbst keine steuerpflichtigen Umsätze erzielt hat, aber ihm abziehbare Vorsteuer in Höhe von 191,34 € in Rechnung gestellt worden ist. Eine umsatzsteuerliche Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zwischen dem Kläger als Organträger und der GmbH als Organgesellschaft hat nach Auffassung des Beklagten im Streitjahr nicht bestanden. 38

c) Es ist nicht abschließend geklärt, wann der Einspruchsführer durch den Verwaltungsakt - die entsprechende Geltendmachung unterstellt - im Sinne des § 350 AO „beschwert“ ist. Einigkeit besteht, dass es genügt, wenn er, wie in § 40 Abs. 2 FGO für die Klagebefugnis vorgeschrieben, geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein (BFH, Urteil vom 11.11.2014 I R 51/13, BFH/NV 2015, 305, Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 350 AO Rn. 4). Für den Bereich der Umsatzsteuer hat der BFH entschieden, dass eine Klage bzw. ein Einspruch gegen einen auf 0 € lautenden Umsatzsteuerbescheid im Allgemeinen unzulässig ist und eine Klagebefugnis bzw. eine Beschwer nur dann vorliegt, wenn stattdessen die Festsetzung einer Steuervergütung erstrebt wird oder wenn sich die Steuerfestsetzung nicht in der Konkretisierung des Steuerschuldverhältnisses erschöpft (BFH, Urteile vom 15.04.2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830 und vom 24.07.2014 V R 45/13, BFH/NV 2015, 147). Es genügt nicht, wenn der Kläger bzw. der Einspruchsführer geltend macht, er unterliege mangels Unternehmereigenschaft nicht der Umsatzsteuer (BFH, Urteil vom 15.04.2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830). 39

d) Was es im Einzelnen voraussetzt, dass der Einspruchsführer die Beschwer im Sinne des § 350 AO „geltend macht“, wird ebenfalls unterschiedlich beantwortet (vgl. Cöster in Koenig, AO, 3. Auflage 2014, § 358 Rn. 31 ff. und Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar 40

zur AO/FGO, § 350 AO Rn. 76 ff.). Bei der Einlegung des Einspruchs soll zwar angegeben werden, inwieweit der Verwaltungsakt angefochten und seine Aufhebung beantragt wird; ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden (§ 357 Abs. 3 Sätze 2 und 3 AO). Es handelt sich aber nur um Sollvorschriften. Auch ohne Vorliegen einer Begründung hat die Finanzbehörde, die über den Einspruch entscheidet, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Von der Möglichkeit, dem Kläger gemäß § 364b Abs. 1 Nr. 1 AO zur Angabe der Tatsachen, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung er sich beschwert fühlt, eine Frist setzen, hat der Beklagte keinen Gebrauch gemacht. Wird ein Einspruch vom Einspruchsführer nicht begründet, ist für die Beschwer im Sinne des § 350 AO die verständige Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts bestimmend. Erscheint danach eine Beschwer als möglich, ist die Rechtsbehelfsbefugnis zu bejahen (BFH, Urteile vom 09.08.2007 VI R 7/04, BFH/NV 2008, 9 und vom 24.07.2014 V R 45/13, BFH/NV 2015, 147).

2. Das Gericht geht nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens davon aus, dass der Kläger mit dem Einspruch gemäß § 350 AO geltend macht, durch die Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr in Verbindung mit der Zustimmung des Beklagten dadurch beschwert zu sein, dass durch die 191,34 € eine um 42.955,53 € zu niedrige Umsatzsteuervergütung festgesetzt worden ist. Denn die Besteuerungsgrundlagen der GmbH - die im Voranmeldungsverfahren für die Monate Januar bis Juni berücksichtigten Umsätze (379.182,69 €) und Vorsteuern (103.624,76 €) - sind aus der Sicht des Klägers zu Unrecht außer Ansatz geblieben, obwohl sie ihm aufgrund von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zuzurechnen seien, da die Organschaft bis Ende Juni noch fortbestanden habe. Das ergibt sich aus den folgenden Überlegungen:

a) Es steht außer Frage, dass sich der Kläger im Ergebnis gegen das in der Mitteilung über Umsatzsteuer für das Streitjahr vom 15.07.2008 enthaltene Leistungsgebot (§ 254 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO) wendet, in dem er zur Zahlung von 42.764,19 € aufgefordert worden ist. Dieses Leistungsgebot gründet sich auf die in Höhe von 191,34 € festgesetzte Umsatzsteuervergütung, die aus der klägerischen Umsatzsteuererklärung in Verbindung mit der Zustimmung des Beklagten resultiert, und der Abrechnung der bereits im Voranmeldungsverfahren erstatteten Umsatzsteuervergütungen in Höhe von 42.955,53 €. Darauf hat das Gericht die Beteiligten bereits im Urteil vom 06.11.2013 3 K 1139/10 hingewiesen. Dieses Leistungsgebot entfällt, wenn die festgesetzte Umsatzsteuervergütung für das Streitjahr unter Einbeziehung der Besteuerungsgrundlagen der GmbH per Saldo um 42.955,53 € erhöht wird. Eben dies hat der Steuerberater des Klägers in seinem „hilfsweise“ auch gegen die festgesetzte Umsatzsteuervergütung eingelegten Einspruch begehrt.

Das Leistungsgebot wird ferner gegenstandslos, wenn auf die unveränderte Umsatzsteuervergütung die bereits erstatteten 42.955,53 € nicht angerechnet werden. Über diese Variante hat das Gericht nicht zu entscheiden; die Frage ist Gegenstand des vom Beklagten gemäß § 218 Abs. 2 AO erlassenen Abrechnungsbescheids vom 24.07.2008 bzw. des noch ruhenden Verfahrens über den dagegen eingelegten Einspruch. Die Festsetzung der Höhe der Umsatzsteuervergütung für das Streitjahr dürfte allerdings insoweit Bindungswirkung für das Verfahren über den Abrechnungsbescheid haben, als sie Grundlage für die Verwirklichung des Umsatzsteuervergütungsanspruchs des Klägers ist (§ 218 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 37 Abs. 1 AO). Einwendungen gegen die Höhe des Umsatzsteuervergütungsanspruchs für das Streitjahr werden daher im Abrechnungsverfahren ausgeschlossen sein.

b) Wie bereits ausgeführt ist der Kläger nicht verpflichtet gewesen, den Einspruch gegen die Festsetzung der Umsatzsteuervergütung zu begründen. Daran ändert es auch nichts, dass

sich die Höhe der Umsatzsteuervergütung - wie stets in den Fällen des § 168 AO - aus der eigenen Steueranmeldung des Klägers ergibt. Der Kläger brauchte sich ferner nicht dazu zu äußern, geschweige denn festzulegen, ob die Organschaft im Streitjahr noch bestanden hat. Der Beklagte hat seine Rechtsauffassung dazu im Laufe des Verfahrens ebenfalls geändert.

Bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH im Juni 2006 ist der Beklagte davon ausgegangen, dass die Organschaft zu Beginn des Streitjahres und bis einschließlich Juni noch bestanden habe. Er hat den Kläger deswegen ausdrücklich zur Abgabe von entsprechenden Voranmeldungen aufgefordert und die daraus folgenden Umsatzsteuervergütungen zugunsten des Klägers verrechnet bzw. ihm erstattet. Erst Mitte 2007 - im Anschluss an die Umsatzsteuerjahreserklärung - hat er seine Ansicht revidiert und angenommen, die Organschaft sei bereits Ende 2004 beendet worden. Dabei ist der Beklagte nach Aktenlage ohne eigene Prüfung dem Vortrag des Steuerberaters zur Sicherungsübereignung der Mehrzweckhalle gefolgt. Im Einspruchsverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid hat er zunächst ausgeführt, es sei nicht geklärt, ob die Organschaft Ende 2004 beendet gewesen sei, und ist danach wieder zu der vorherigen Würdigung zurückgekehrt. Der Kläger hat die Beendigung der Organschaft Ende 2004 zu keiner Zeit unstreitig gestellt. 45

3. Aufgrund der Bindung des Beklagten an die tatsächliche und rechtliche Beurteilung des Gerichts gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO ist der Beklagte verpflichtet, das Einspruchsverfahren des Klägers gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO in der Sache selbst fortzuführen. Der Beklagte wird daher über den Bestand bzw. die Beendigung der umsatzsteuerliche Organschaft zwischen dem Kläger und der GmbH im Streitjahr durch eine förmliche Entscheidung zu entscheiden haben. 46

Für die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen einer Organschaft vorliegen, sind allein die Verhältnisse im Streitjahr maßgebend (BFH, Urteil vom 19.05.2005 V R 31/03, BStBl II 2005, 671). Hierzu wird der Beklagte die Tatsachen zur finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung der GmbH in das Unternehmen des Klägers (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG) aufzuklären haben. Die Feststellungen des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung zu dieser Frage betrafen zwar die Jahre 2000 bis 2002; sofern die damals vorhandenen Verträge aber im Streitjahr noch gegolten haben, spielen sie weiter eine Rolle. Allerdings erscheint schon die „unentgeltliche“ Überlassung des Grundstücks A-Straße ... durch den Kläger an die GmbH fragwürdig; offenbar wurden weder der ursprüngliche Vertrag (aus 1996?) noch die nachfolgenden Anpassungen vorgelegt. Bei der Sicherungsübereignung fällt auf, dass der Kläger den Vertrag vom 07.12.2004 sowohl für die Sicherungsgeberin als auch für die Sicherungsnehmerin unterzeichnet hat. Das Betriebsgrundstück hat die GmbH nach Darstellung des Klägers jedenfalls bis Ende Juni des Streitjahres genutzt. 47

Sollte die Organschaft im Streitjahr jedenfalls zeitweise noch bestanden haben, müsste außerdem geprüft werden, ob die im Voranmeldungsverfahren erklärten Umsätze und Vorsteuern der GmbH gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen sind, da die von der GmbH zu zahlenden Entgelte infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen zumindest teilweise uneinbringlich geworden sein dürften. Zu beachten ist allerdings, dass der Vorsteuerabzug dann nicht gegenüber dem Kläger als bisherigen Organträger, sondern gegenüber dem im Zeitpunkt des Uneinbringlichwerdens bestehenden Unternehmen - der GmbH als der früheren Organgesellschaft - zu berichtigen ist, wenn das Entgelt für eine während des Bestehens der Organschaft bezogene Leistung erst nach Beendigung der Organschaft uneinbringlich wird (BFH, Urteil vom 07.12.2006 V R 2/05, 48

BStBl II 2007, 848).

Die Belege für die in der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 191,34 € sollte der Beklagte überprüfen. 49

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 S. 2 i.V.m. 709 S. 2 ZPO. 50

IV. Der Senat hat gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO die Revision zugelassen, da der BFH die Frage der Beschwer durch einen Umsatzsteuerbescheid im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Urteil vom 24. Juli 2014 (V R 45/13, BFH/NV 2015, 147) nicht abschließend klären konnte. 51