Urteil vom 25. April 2013, V R 29/11

Billigkeitserlass bei Aussetzungszinsen

BFH V. Senat

AO § 234 Abs 2, AO § 237 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. August 2011, Az: 7 K 7105/09

Leitsätze

Der Steuerpflichtige kann die AdV durch Tilgung der Steuerschuld beenden. Ein Anspruch auf Freigabe einer Sicherheit zur Tilgung der Steuerschuld besteht nur, wenn dem FA nachgewiesen wird, dass durch die Freigabe der Steueranspruch nicht gefährdet wird.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bezog als Unternehmer im Juni und Juli 1998 im Inland steuerpflichtige Leistungen von dem im Ausland ansässigen Unternehmer P, für die sie nach §§ 51 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) in der damals geltenden Fassung verpflichtet war, Umsatzsteuer einzubehalten und abzuführen. Streitig ist, ob ihr im Hinblick auf eine für diese Umsatzsteuer gewährte Aussetzung der Vollziehung (AdV) ein Anspruch auf Erlass von Aussetzungszinsen gemäß § 237 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) zusteht.

2 Die Klägerin bezog die steuerpflichtigen Leistungen der P zur Durchführung von Konzerten einer Musikgruppe, die sie im Inland veranstaltete. Die Konzertveranstaltungen der Klägerin selbst waren aufgrund einer der Musikgruppe gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) erteilten Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG steuerfrei.

3 P erteilte der Klägerin Rechnungen ohne Steuerausweis. Die Klägerin meldete für die von P bezogenen Leistungen als Leistungsempfänger Umsatzsteuer nach den Vorschriften der §§ 51 ff. UStDV a.F. im sog. Abzugsverfahren an. Da die Klägerin abweichend von ihrer Steuererklärung ebenso wie P von im Inland nichtsteuerbaren Leistungen ausging, legten beide gegen die Steueranmeldung der Klägerin Einspruch ein. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wies die Einsprüche durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück.

4 Hiergegen erhob P Klage zum Finanzgericht (FG), der das FG als begründet ansah. Auf die Revision des FA entschied der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 6. November 2002 V R 57/01 (BFH/NV 2003, 857), dass die Klage der P gegen die Steueranmeldung der Klägerin zwar zulässig sei, entgegen dem Urteil des FG aber für die Leistungen ein inländischer Leistungsort und damit eine inländische Steuerpflicht in Betracht komme. Die Sache wurde zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurückverwiesen. Im zweiten Rechtsgang wies das FG die Klage als unbegründet ab. Die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde hatte keinen Erfolg (BFH-Beschluss vom 7. Juli 2006 V B 113/05, BFH/NV 2006, 2103).

5 Im Hinblick auf die aufgrund der Voranmeldungen für die Klägerin bestehenden Zahlungsverpflichtungen setzte das FG auf Antrag der Klägerin mit Beschluss vom 13. Juli 1999 7 B 7355/98 (Entscheidungen der Finanzgerichte 1999, 1104) die Vollziehung der im Abzugsverfahren angemeldeten Umsatzsteuer gegen Sicherheitsleistung aus. Zur Stellung der danach erforderlichen Sicherheitsleistung schlossen das FA und P im Frühjahr 2000 eine Verpfändungsvereinbarung, nach der P ein Bankguthaben als Sicherheit verpfändete. Mit Verfügung vom 5. Mai 2000 gewährte das FA der Klägerin die Vollziehungsaussetzung.

6 Am 12. Oktober 2004 teilte ein Vertreter der Klägerin, Rechtsanwalt H, dem FA telefonisch mit, dass V beabsichtige,

das Festgeldkonto aufzulösen und mit den Geldmitteln die Steuerschuld zu tilgen. Das FA erklärte hierzu mit Schreiben vom 29. Oktober 2004, dass dem nicht entsprochen werden könne.

7 Nach Zustellung des BFH-Beschlusses in BFH/NV 2006, 2103 stellte das FA die bis dahin in der Vollziehung ausgesetzte Umsatzsteuer durch Bescheid vom 17. Oktober 2006 fällig.

8 Am 24. Oktober 2006 setzte das FA gegenüber der Klägerin Aussetzungszinsen fest. Hiergegen legte die Klägerin am 27. November 2006 Einspruch ein ("erster Einspruch") und beantragte die Aussetzungszinsen teilweise zu erlassen.

9 Mit Schreiben vom 29. Dezember 2006 regte das FA unter Hinweis darauf, dass der Einspruch keine Aussicht auf Erfolg habe, an, die Erfolgsaussichten zu überdenken.

10 Mit Einspruchsentscheidung vom 31. Mai 2007 ("erste Einspruchsentscheidung") wies das FA den Einspruch gegen den Zinsbescheid als unbegründet zurück. Das FA wies darauf hin, dass Anhaltspunkte für eine sachliche Unbilligkeit gemäß § 237 Abs. 4 AO i.V.m. § 234 Abs. 2 AO nicht gegeben seien. Über die gegen diese Einspruchsentscheidung erhobene Klage ist noch nicht entschieden. Das FG setzte die Klage bis zur rechts- oder bestandskräftigen Entscheidung über den Antrag auf teilweisen Verzicht auf Aussetzungszinsen aus.

11 Am 4. Oktober 2007 legte die Klägerin Einspruch ("zweiter Einspruch") gegen die Ablehnung des Antrags auf Teilerlass der Aussetzungszinsen durch die Einspruchsentscheidung vom 31. Mai 2007 ein, die die Klägerin insoweit als Ablehnungserstbescheid ansah. Das FA wies diesen Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 7. April 2009 gleichfalls als unbegründet zurück ("zweite Einspruchsentscheidung"). Der Gesetzgeber habe die Zinshöhe absichtlich pauschal festgelegt. Es sei unerheblich, dass der Nachzahlungsbetrag zu einem geringeren Zinssatz angelegt worden sei. Die Höhe des Zinssatzes sei unabhängig vom Vorliegen einer Sicherheitsleistung. Die Kosten für eine Sicherheitsleistung rechtfertigten daher keinen Zinsverzicht. Ob die Klägerin am 12. Oktober 2004 die Aufhebung der Vollziehung beantragt habe, sei unerheblich, da sie ein derartiges Begehren im Anschluss an die Ablehnung vom 29. Oktober 2004 nicht weiter verfolgt habe.

12 Hiergegen erhob die Klägerin Klage zum FG. Die Klage wurde "namens und in Vollmacht" für die Klägerin auf Briefpapier der H-Partnerschaftsgesellschaft erhoben und ebenso wie die folgenden Schriftsätze Plural ("wir") abgefasst und stets von zwei Rechtsanwälten unterschrieben. Erstmals im Zusammenhang mit einem Antrag auf Terminsverlegung legte die Klägerin die von ihr am 1. August 2011 erteilte Prozessvollmacht, die nur eine Bevollmächtigung für Rechtsanwalt H enthielt, vor.

13 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach dem Urteil des FG war die Klage zulässig, aber unbegründet. Der Zulässigkeit der Klage stehe auch nicht entgegen, dass das FA in der Einspruchsentscheidung vom 31. Mai 2007 den beantragten Erlass abgelehnt habe. Die Zinspflicht sei bewusst typisierend geregelt worden. Für den Fall der Bestellung einer Sicherheit bestünden keine Besonderheiten. Die Ermessensausübung durch das FA lasse keinen Ermessensfehler erkennen. Ein Teilerlass wäre nur möglich gewesen, wenn die Klägerin im Anschluss an die Ablehnung der Aufhebung der Vollziehung vom 29. Oktober 2004 alles Gebotene unternommen hätte, um dieses Begehren weiter zu verfolgen. Die Klägerin habe nicht einmal einen förmlichen Antrag auf Vollziehungsaufhebung gestellt.

14 Das FG ging zudem davon aus, dass trotz einer nur auf H lautenden Prozessvollmacht dem Antrag des Rechtsanwalts H auf urlaubsbedingte Terminverlegung nicht nachzukommen gewesen sei, da die Klägerin während des über vier Jahre andauernden Klageverfahrens die Prozessvertretung durch die H-Partnerschaftsgesellschaft zumindest geduldet habe.

15 Gegen das Urteil des FG wendet sich die Klägerin mit der Revision, für die sie Verletzung materiellen und formellen Rechts anführt. Es liege eine Ermessensreduzierung auf Null vor, so dass allein der Zinsverzicht rechtmäßig sei. Die Ablehnung des Billigkeitserlasses sei rechtswidrig. Hierdurch sei es zu einer aufgedrängten und aufgezwungenen weiteren Vollziehungsaussetzung gegen ihren Willen gekommen. Dass P und nicht sie Partei der Verpfändungsvereinbarung und sie, die Klägerin, nicht Haftungs-, sondern Entrichtungsschuldner gewesen sei, sei unerheblich. Sie könne gleichwohl die Einwendungen der P geltend machen, da sie auch als Entrichtungsschuldner nur wie der Steuerschuldner belastet werden solle. Hierfür spreche auch der Rechtsgedanke des § 48 AO. Dem Wunsch nach Aufhebung einer Vollziehungsaussetzung stünden keine schützenswerten Rechte des FA entgegen. Es komme dabei nicht darauf an, dass alles getan werde, um die Vollziehungsaufhebung zu erreichen. Weiter müsse der Gleichlauf zwischen Nachzahlungs- und Erstattungszinsen gewährleistet werden. Eine Zahlung der ausgesetzten

Steuerschuld aus anderen Mitteln sei unzumutbar gewesen, da sich aus der Auflösung der Verpfändungsvereinbarung für das FA keinerlei Risiken ergeben hätten. Eine Zinspflicht sei auch im Hinblick auf die geringe Verzinsung des verpfändeten Kontos sachlich unbillig. Es liege kein gerechter Ausgleich vor. Aufgrund der Verpfändung hätten keine weiter gehenden Zinsvorteile erlangt werden können. Die Verpfändungsvereinbarung habe nur dazu gedient, einen Arrest abzuwenden.

16 Das Urteil des FG beruhe auch auf einer Verletzung rechtlichen Gehörs. Nach der von ihr, der Klägerin, erteilten Prozessvollmacht sei nur ein bestimmter Prozessbevollmächtigter allein bevollmächtigt gewesen. Dieser habe an der mündlichen Verhandlung vor dem FG aufgrund einer Urlaubsabwesenheit nicht teilnehmen können.

17 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die im Zinsbescheid vom 24. Oktober 2006 festgesetzten Zinsen insoweit zu erlassen, als der gesetzliche Zinssatz für Aussetzungszinsen den auf dem Festgeldkonto gewährten Zins in Höhe von 2,49 % übersteigt.

18 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

19 Rechtsanwalt H habe am 12. Oktober 2004 lediglich telefonisch mitgeteilt, dass die Klägerin, mit der Verzinsung des verpfändeten Festgeldkontos in Höhe von 2,49 % unzufrieden gewesen sei und den Treuhandvertrag kündigen wollte, um den wirtschaftlichen Nachteil im Hinblick auf die Aussetzungszinsen von jährlich 6 % zu kompensieren und daher die Steuerschuld zu tilgen. Das FA habe hierzu mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 mitgeteilt, dass die nach der Verpfändungsvereinbarung vorgesehenen Bedingungen noch nicht eingetreten seien und einer Vertragsänderung nicht zugestimmt werde. Im Gegensatz zu P habe die Klägerin nichts im Hinblick auf eine Tilgung der Steuerschuld unternommen. Auch P sei in der Folgezeit untätig geblieben. Die Klägerin sei auch nicht Partei der zwischen dem FA und P geschlossenen Verpfändungsvereinbarung gewesen. Weiter sei die Klägerin nicht Haftungs-, sondern Entrichtungsschuldner. Die Vollziehungsaussetzung hätte jederzeit durch Zahlung beendet werden können. Daher sei die AdV nicht durch das FA aufgedrängt worden. Ein Billigkeitserlass komme auch deshalb nicht in Betracht, weil sich Bund und Land im Zeitraum der Vollziehungsaussetzung zu einem höheren Zinssatz als dem des Festgeldkontos hätten finanzieren müssen. Die Ablehnung der Aufhebung der Verpfändungsvereinbarung sei auch nicht rechtsmissbräuchlich gewesen. Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liege schon deshalb nicht vor, da es bereits an einer Disposition der Klägerin im Hinblick auf ein Handeln des FA fehle. Es liege auch kein Verstoß gegen den Schutzzweck des § 361 AO vor. Das FA habe mit der Ablehnung des Zinserlasses auch nicht sein Ermessen fehlerhaft ausgeübt. Durch die auf dem verpfändeten Konto aufgelaufenen Zinsen habe sich die dem FA zustehende Zugriffsmasse erhöht. Die Verzinsungsregelung setze keinen tatsächlichen Zinsschaden voraus. Es handele sich um eine bewusste Typisierung, die für den Fall einer Sicherheitsleistung keine Sonderbehandlung erforderlich mache.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision der Klägerin ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Klägerin der geltend gemachte Erlassanspruch nicht zusteht.

21 1. Aussetzungszinsen können aus Billigkeitsgründen erlassen werden.

22 a) Soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid, eine Steueranmeldung oder einen Verwaltungsakt, der einen Steuervergütungsbescheid aufhebt oder ändert, oder gegen eine Einspruchsentscheidung über einen dieser Verwaltungsakte endgültig keinen Erfolg gehabt hat, ist der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt wurde, gemäß § 237 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Auf die Zinsen kann gemäß § 237 Abs. 4 AO i.V.m. § 234 Abs. 2 AO ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.

23 b) Nach der Rechtsprechung des BFH bezweckt die Verzinsung nach § 237 AO, den Nutzungsvorteil abzuschöpfen, den der Steuerpflichtige dadurch erhält, dass er während der Dauer der Aussetzung über eine Geldsumme verfügen kann, die nach dem erfolglos angefochtenen Steuerbescheid dem Steuergläubiger zusteht. Die Regelung zielt auf einen Ausgleich zwischen den Zinsvorteilen des Steuerpflichtigen und dem Zinsverlust des Steuergläubigers ab, so dass die Verzinsung dazu dient, dem Steuergläubiger den Nutzungsvorteil zuzuwenden, der ihm für den nach dem

materiellen Steuergesetz geschuldeten Betrag gebührt. Zur Erreichung dieses Zwecks knüpft § 237 AO im Interesse der Verfahrensentlastung generell an den endgültigen Ausgang eines gegen die Steuerfestsetzung geführten Verfahrens an. Bei der im Rahmen der Anwendung der gemäß § 237 Abs. 4 AO i.V.m § 234 Abs. 2 AO gebotenen Abwägung ist deshalb zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber den Ausgang des Rechtsbehelfsverfahrens als das beste Mittel ansieht, um einen Ausgleich zwischen den Geldnutzungsinteressen des Steuergläubigers und denen des Steuerpflichtigen herbeizuführen. Daher ist es für den Regelfall angemessen, die Entscheidung über die Festsetzung von Aussetzungszinsen als automatische Folge des Verfahrensausgangs über die Steuerfestsetzung anzusehen, so dass hiervon nur in besonders begründeten Einzelfällen abzuweichen ist (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 2010 II R 2/09, BFH/NV 2010, 1602).

24 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass keine Umstände vorliegen, die einen Billigkeitserlass erfordern.

25 a) Der Senat braucht im Billigkeitsverfahren nicht zu entscheiden, ob die mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 kundgegebene Ablehnung des FA, die Verpfändungsvereinbarung aufzuheben und das Festgeldkonto freizugeben, rechtswidrig war. Denn mit diesem Schreiben reagierte das FA auf den nur mündlich vorgetragenen Freigabewunsch. Anders als bei einem schriftlichen Antrag auf Freigabe, der darüber hinaus weiter dargelegt hätte, wie das FA ohne Gefährdung des Steueranspruchs einer Freigabe hätte zustimmen können, bestand für das FA keine Veranlassung für eine weitere Sachbehandlung.

26 b) Es liegt auch keine aufgedrängte oder aufgezwungene Vollziehungsaussetzung oder ein "Zahlungsverbot" vor, da es der Klägerin und P freistand, die Vollziehungsaussetzung z.B. durch Zahlung zu beenden, wodurch die Verzinsungspflicht nach § 237 AO geendet hätte (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 1991 X R 103/89, BFHE 166, 311, BStBl II 1992, 319, unter 3.b). Maßgeblich für die Fortdauer der Verzinsung war nicht die unterbliebene Freigabe durch das FA, sondern die Nichttilgung der Steuerschuld. Nur unter dieser Voraussetzung, die im Streitfall nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht gegeben ist, könnte sich die Frage nach einem Verursachungsbeitrag des Staates stellen. Auf die Parteistellung im Hinblick auf die Verpfändungsvereinbarung kommt es daher nicht an.

27 c) Ein Billigkeitsgrund ergibt sich auch nicht aus der Stellung einer Sicherheit, die durch die Verpfändung, anders als bei einer Bürgschaftsvereinbarung, dazu führt, dass der Kontoinhaber den Zugriff auf Geldmittel verliert. Denn dieser Nachteil beruht auf der Vereinbarung zur Leistung der Sicherheit. P hätte es insoweit auch offen gestanden, die Sicherheit in anderer Weise, wie z.B. durch Bankbürgschaft, zu erbringen. Anhaltspunkte dafür, dass dies im vorliegenden Fall ggf. nicht möglich war, ergeben sich aus den insoweit maßgeblichen Feststellungen des FG nicht.

28 d) Dass die Zinspflicht der Höhe nach (§ 238 AO) die von der Klägerin erzielten Zinsen übersteigt, begründet schließlich auch keinen Anspruch auf Billigkeitserlass (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Mai 2011 X B 184/10, BFH/NV 2011, 1659).

29 3. Es liegt auch kein Verfahrensfehler vor. Das FG hat den Terminsverlegungsantrag zu Recht abgelehnt.

30 Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Verhinderung des Prozessvertreters kein erheblicher Grund für eine Terminsverlegung, wenn der Termin durch ein anderes Mitglied der mit der Prozessführung beauftragten Sozietät sachgerecht wahrgenommen werden kann (z.B. BFH-Beschluss vom 12. Oktober 2012 IX B 61/12, BFH/NV 2013, 80, m.w.N.). Gleiches gilt für Partnerschaftsgesellschaften. Im Streitfall ist als Prozessbevollmächtigter für die Klägerin während des gesamten FG-Verfahrens die H-Partnerschaftsgesellschaft, nicht aber entsprechend der erstmals am 1. August 2011 erteilten Vollmachtsurkunde Rechtsanwalt H, geschäftsansässig bei der H-Partnerschaftsgesellschaft, aufgetreten. Bereits die Einspruchsentscheidung war an die H-Partnerschaftsgesellschaft, nicht aber an Rechtsanwalt H persönlich adressiert. In Übereinstimmung damit teilte Rechts-anwalt H auf Briefpapier der H-Partnerschaftsgesellschaft nach Ablehnung des Antrags auf Terminsverlegung durch das FG (am 7. Juli 2011) im Schriftsatz vom 14. Juli 2011 dem FG mit, zwar sei die Kanzlei H-Partnerschaftsgesellschaft "mandatiert", die Vertrauensbeziehung bestehe jedoch zu Rechtsanwalt H, der urlaubsbedingt verhindert sei. Erstmals mit Schriftsatz vom 27. Juli 2011, nach erneuter Ablehnung der Verlegung des Termins, legte die Klägerin zur Begründung, eine anderweitige Vertretung im Termin am 10. August 2011 sei nicht möglich, eine auf H lautende Prozessvollmacht vom 1. August 2011 vor. Bei dieser Sachlage konnte das FG zu Recht von einer zumindest konkludenten Bevollmächtigung der Partnerschaftsgesellschaft durch die Klägerin ausgehen, so dass der in der Person des Rechtsanwalts H, nicht aber auch in Person der anderen Mitglieder der Partnerschaftsgesellschaft, geplante Urlaub kein hinreichender Grund für eine Terminsverlegung war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de