Urteil vom 17. Dezember 2013, VII R 8/12

Keine Erstattung der Stromsteuer wegen sachlicher Unbilligkeit aufgrund eingetretener Zahlungsunfähigkeit der mit Strom belieferten Kunden - Intendiertes Ermessen - Verfassungsmäßigkeit der Nichtberücksichtigung von Forderungsausfällen bei der Stromsteuer

BFH VII. Senat

AO § 227, StromStG § 5 Abs 2, EnergieStG § 60 Abs 1, EnWG § 36 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, GG Art 14, AO § 5, FGO § 102

vorgehend FG Hamburg, 19. Januar 2012, Az: 4 K 51/10

Leitsätze

1. Aus dem Umstand, dass es sich bei der Stromsteuer um eine auf Abwälzung angelegte Verbrauchsteuer handelt, folgt keine sachliche Unbilligkeit der Stromsteuererhebung in den Fällen, in denen dem als Steuerschuldner in Anspruch genommenen Stromversorger die Realisierung der Kaufpreisforderung infolge der Insolvenz oder des Todes des mit Strom belieferten Endverbrauchers nicht gelingt .

2. Die bei Stromversorgern erfahrungsgemäß bei einer bestimmten Anzahl von Stromkunden hinzunehmenden Forderungsausfälle bilden eine Fallgruppe und keine atypischen Einzelfälle, so dass auch aus diesem Grund ein Anspruch auf Erstattung oder Erlass der Steuer nach § 227 AO nicht in Betracht kommt .

3. Der für die Besteuerung von Energieerzeugnissen in § 60 EnergieStG getroffenen Sonderregelung lässt sich kein allgemeiner Grundsatz der Verbrauchsbesteuerung entnehmen, der auf die Stromsteuer übertragen werden müsste .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein regionales Energieversorgungsunternehmen für Strom, Gas und Wärme. Mit der Begründung, die Stromsteuer habe nicht auf die Kunden abgewälzt werden können, da diese entweder zahlungsunfähig oder verstorben seien, beantragte die Klägerin die Erstattung der Stromsteuer in Höhe von ... € nach § 227 der Abgabenordnung (AO). Dabei beschränkte sie sich auf Forderungsausfälle infolge von Tod und Insolvenz des Kunden, wobei sie titulierte und nicht titulierte Forderungen und Fälle abgelehnter Anträge auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse berücksichtigte, und auf Forderungsausfälle, die auf der Uneinbringlichkeit bereits titulierter Forderungen beruhten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) lehnte den Antrag ab. Zur Begründung verwies er auf den Umstand, dass die in § 60 Abs. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) getroffene Entlastungsregelung nicht auf die Stromsteuer übertragen werden könne. Zudem seien etwaige persönliche Billigkeitsgründe beim Stromkunden keine sachlichen Billigkeitsgründe beim Schuldner der Stromsteuer.

2 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe ein Anspruch auf Erlass der Stromsteuer weder aus sachlichen noch aus persönlichen Billigkeitsgründen zu. Im Stromsteuergesetz (StromStG) sei der Fall einer gescheiterten Abwälzung der Steuer auf den Verbraucher nicht geregelt. Eine § 60 EnergieStG vergleichbare Regelung habe der Gesetzgeber für den Bereich der Stromsteuer bewusst nicht getroffen. Auch könne § 60 EnergieStG keine generelle und verallgemeinerungsfähige Wertentscheidung des Gesetzgebers entnommen werden, nach der eine Steuerentlastung bei Forderungsausfällen auch bei anderen Verbrauchsteuern gewährt werden müsse. Nicht zu erkennen sei eine Zweckverfehlung der Stromsteuer bei Zahlungsunfähigkeit des Verbrauchers. Verbrauchsteuern seien zwar ihrem Wesen nach auf Abwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher angelegt, es reiche jedoch die bloße Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung aus. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- (Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) müsse eine rechtliche Gewähr der Überwälzung nicht geboten

werden. Soweit das kalkulierbare Ausfallrisiko in den Strompreis eingepreist werde, könne die Überwälzung der insgesamt geschuldeten Stromsteuer auf die Gesamtheit der Verbraucher dennoch gelingen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass im Streitfall der von der Klägerin geltend gemachte Ausfall von Stromsteuer nur ca. 0,12 % der auf ihren Stromlieferungen lastenden Stromsteuer betrage und damit verhältnismäßig gering sei. In Bezug auf die Verwaltungsanweisungen zu § 227 AO (AO-DV Zoll zu § 227 AO, Tz. 7.1.4) sei eine Verletzung des Grundsatzes der Selbstbindung der Verwaltung nicht erkennbar. Aus der von der Klägerin behaupteten persönlichen Unbilligkeit bei ihren Kunden, die im Streitfall nicht festgestellt werden könne, folge keine einen Erlassanspruch begründende sachliche Unbilligkeit bei der Klägerin. Aufgrund fehlender Erlassbedürftigkeit komme ein Billigkeitserlass aus persönlichen Gründen der Klägerin ebenfalls nicht in Betracht.

3 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verkennung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 227 AO durch das FG. Im Streitfall erweise sich die Erhebung der Stromsteuer aus sachlichen Gründen als unbillig. Im Fall der Zahlungsunfähigkeit der Endverbraucher widerspreche die Steuererhebung dem Sinn und Zweck der Stromsteuer, die als besondere Verbrauchsteuer auf Überwälzung angelegt sei. Der mit der Steuerbelastung des Stroms verfolgte ökologische Lenkungszweck, die Verbraucher über erhöhte Strompreise zu einem energiesparenden Verhalten zu bewegen, könne bei Insolvenz der Endverbraucher nicht erreicht werden. Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass das Aufkommen der Stromsteuer zur Senkung der Sozialversicherungsbeiträge verwendet werde und der Zweck der Einnahmeerzielung die Steuererhebung rechtfertige.

4 Aufgrund des Charakters der Stromsteuer als Verbrauchsteuer müsse eine Überwälzung der Steuerlast auf den eigentlichen Belastungsträger nicht nur abstrakt, sondern auch tatsächlich möglich sein. Das Risiko des Steuerausfalls dürfe der Staat nicht auf den Unternehmer abwälzen. Im Streitfall habe sie durch ein straffes Mahnwesen alles Zumutbare getan, um die Überwälzung zu ermöglichen. Aufgrund des Kontrahierungszwangs (§ 36 Abs. 1 des Energiewirtschaftsgesetzes --EnWG--) sei die Steuererhebung im Fall der Insolvenz der Kunden unverhältnismäßig. Dabei sei zu berücksichtigen, dass eine Einpreisung der Forderungsausfälle jedenfalls im Streitjahr aufgrund der noch geltenden Preisregulierung ausgeschlossen gewesen sei. In den der Regulierungsbehörde vorzulegenden Unterlagen werde die Stromsteuer als "durchlaufender Posten" ausgewiesen. Jedenfalls könne die pauschalierte Einbeziehung von Forderungsausfällen vorheriger Perioden in den ursprünglich zur Genehmigung beantragten Preis, der nur eine erste Grundlage für anschließende Verhandlungen mit der Genehmigungsbehörde sei, nicht mit einer konkreten Überwälzung der Stromsteuer auf den Kunden gleichgestellt werden.

5 Da sie sich auf sachliche Unbilligkeit berufe, komme es auf den Anteil der uneinbringlichen Stromsteuer am Gesamtbetrag der auf den Stromlieferungen lastenden Stromsteuer nicht an. Der Regelung in § 60 EnergieStG sei eine grundsätzliche gesetzgeberische Wertentscheidung zu entnehmen, die im Streitfall eindeutig für die Begründetheit des Erlassbegehrens spreche. Da eine § 60 EnergieStG entsprechende Regelung im StromStG fehle, bedürfe es einer Korrektur durch Rückgriff auf § 227 AO. Die fehlende Leistungsfähigkeit der Endkunden --insbesondere in Fällen der Insolvenz-- rechtfertige einen Erlass der Stromsteuer aus sachlichen Gründen. Aus der Unbilligkeit der Einziehung der Steuer folge eine Ermessensreduzierung auf null. Da im Streitfall alle in Ziffer 7.1.4 AO-DV Zoll zu § 227 AO genannten Voraussetzungen erfüllt seien, müsse die begehrte Steuererstattung unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung oder zumindest des intendierten behördlichen Ermessens gewährt werden. Eine Ermessensreduzierung auf null ergebe sich darüber hinaus aus den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und Treu und Glauben (§ 242 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) sowie aus einem Verstoß gegen die Art. 3 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Insbesondere werde durch die Verweigerung der Steuerentlastung gegen die Gebote der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der Folgerichtigkeit und der Belastungsgleichheit verstoßen.

6 Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Auffassung des FG an. Entgegen der Ansicht der Klägerin müsse der Gesetzgeber eine Verbrauchsteuer nicht in einer Weise ausgestalten, dass die intendierte Abwälzung der Steuer auf den Endverbraucher auch in jedem Einzelfall gelinge. Vielmehr sei die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung ausreichend. Gemäß § 36 Abs. 1 Satz 2 EnWG bestehe bei fehlender Bonität des Stromkunden keine Grundversorgungspflicht. Infolgedessen könne der Versorger im Fall erheblicher Zahlungsrückstände die Stromversorgung verweigern. Bei anderen Verbrauchsteuern als der Energiesteuer habe sich der Gesetzgeber bewusst gegen eine Entlastungsmöglichkeit bei Zahlungsausfall entschieden und die sich daraus im Einzelfall ergebenden Härten bewusst in Kauf genommen. Bisher sei bei Zahlungsausfällen im Stromsteuerbereich unter Anwendung der AO-DV Zoll zu § 227 Tz. 7.1.4 noch kein Erlass der Steuer aus Billigkeitsgründen gewährt worden. Von einer Ermessensreduzierung auf null könne daher nicht ausgegangen werden. Im Übrigen hätte die Klägerin auch unter der im Streitjahr bestehenden Preisregulierung die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung der

ausgefallenen Stromsteuer gehabt. Im Rahmen der Darstellung der Kosten- und Erlösentwicklung hätten auch kalkulatorische Einzelwagnisse, wie z.B. Vertriebswagnisse, Berücksichtigung finden können.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Zu Recht hat das FG geurteilt, dass der Klägerin kein Anspruch auf Erstattung der Stromsteuer aus § 227 AO zusteht.

8 1. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach der Lage des einzelnen Falls --aus persönlichen oder sachlichen Gründen-- unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.

9 Im Streitfall sind persönliche Billigkeitsgründe weder vorgetragen worden noch ersichtlich.

10 Sachlich unbillig ist die Festsetzung bzw. Einziehung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer unbillig erscheint. So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte-- im Sinne der begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. September 2012 IV R 29/10, BFHE 238, 518, BStBl II 2013, 505, m.w.N.). Bei der Billigkeitsprüfung müssen solche Umstände außer Betracht bleiben, die der gesetzliche Tatbestand typischerweise mit sich bringt (BFH-Urteil vom 21. Juli 1993 X R 104/91, BFH/NV 1994, 597). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt in der Regel keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteile vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, und vom 4. Februar 2010 II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663, jeweils m.w.N.); insbesondere kann § 227 AO nicht als Rechtsgrundlage für eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Befreiungsvorschrift dienen (BFH-Urteil vom 10. Mai 1972 II 57/64, BFHE 105, 458, BStBl II 1972, 649). Die Billigkeitsprüfung darf sich je nach Fallgestaltung nicht nur auf allgemeine Rechtsgrundsätze und verfassungsmäßige Wertungen beschränken; sie verlangt vielmehr eine Gesamtbeurteilung aller Normen, die für die Verwirklichung des in Frage stehenden Steueranspruchs im konkreten Fall maßgeblich sind (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297, m.w.N.).

11 Die Erlassentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), die gemäß § 102 i.V.m. § 121 FGO grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (Beschluss des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessenfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen beschränkt. Nur wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingeengt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt, d.h. im Fall einer Ermessensreduzierung auf null, ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen und eine Verpflichtung zum Erlass bzw. zur Erstattung auszusprechen (BFH-Urteile vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, und in BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297, m.w.N.).

12 2. Unter Beachtung dieser Grundsätze hat das FG die vom HZA getroffene Ermessensentscheidung zu Recht nicht beanstandet. Die von der Klägerin behauptete sachliche Unbilligkeit der Stromsteuererhebung in Fällen des Todes oder der Insolvenz der von ihr mit Strom belieferten Kunden liegt nicht vor, weshalb von einer Ermessensreduzierung auf null mit der Rechtsfolge eines Entlastungsanspruchs nicht ausgegangen werden kann.

13 a) Der begehrte Erlass der Stromsteuer nach § 227 AO kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil diese Vorschrift --wie ausgeführt-- atypische Einzelfälle erfassen soll, nicht aber Fälle der Steuerentstehung, die der gesetzliche Tatbestand typischerweise mit sich bringt. Die von einem Stromversorger bei einer bestimmten Anzahl seiner Kunden hinzunehmenden Forderungsausfälle sind aber zum einen keine Einzelfälle, sondern eine bei jedem Stromversorger auftretende Fallgruppe in seinem Kundenkreis, und zum anderen in Anbetracht der Anzahl und Häufigkeit solcher Forderungsausfälle auch nicht atypisch, weshalb diese Fallgruppe auch nicht als die Summe atypischer, den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufender Einzelfälle angesehen werden kann.

14 b) Darüber hinaus folgt aus dem Umstand, dass die Stromsteuer als besondere Verbrauchsteuer auf Abwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher angelegt ist, keine sachliche Unbilligkeit der Stromsteuererhebung in den Fällen, in denen dem als Steuerschuldner in Anspruch genommenen Versorger im Einzelfall die Abwälzung infolge des Todes oder der Insolvenz des von ihm mit Strom belieferten Kunden nicht gelingt.

15 aa) Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist das Merkmal der Abwälzbarkeit erfüllt, wenn zumindest die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne besteht, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen --Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten-- treffen kann (BVerfG-Beschluss vom 1. April 1971 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 20). Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Schuldner nicht geboten werden; vielmehr reicht es aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Bei gewerblichen Verbrauchern, die verbrauchsteuerpflichtige Waren in der Produktion oder zur Erbringung von Dienstleistungen verwenden, ist nicht erforderlich, dass die Verbrauchsteuerbelastung durch erhöhte Warenpreise oder Dienstleistungsentgelte weitergegeben werden kann (Urteil des BVerfG in BVerfGE 110, 274).

16 Dieser Rechtsprechung ist der BFH gefolgt (Urteile vom 26. Juni 1984 VII R 60/83, BFHE 141, 369, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 184, 336; vom 15. April 1987 VII R 108/82, BFH/NV 1988, 132; vom 27. Juni 1973 II R 179/71, BFHE 110, 213, BStBl II 1973, 807; vom 25. September 1953 V 69/53 S, BFHE 58, 109, BStBl III 1953, 332). Bei einer infolge eines Forderungsausfalls misslungenen Überwälzung der Steuerlast im Handel mit versteuertem Mineralöl hat er geurteilt, dass dieser Umstand einen Billigkeitserweis nicht rechtfertige. Die Überwälzung der Steuer vollziehe sich außerhalb des steuerrechtlich geregelten Bereichs. Sie erfolge in der Form, dass der Gegenwert der beim Übergang in den freien Verkehr erhobenen Steuer kalkulatorisch in den Preis der Ware eingehe und beim Weiterverkauf als Preisbestandteil weitergegeben werde. Damit sei das Risiko der Abwälzung der Steuer als Preisbestandteil aus dem steuerrechtlichen Bereich ausgeschieden und in den Bereich des allgemeinen kaufmännischen Risikos einbezogen worden (Senatsurteil vom 17. Dezember 1974 VII R 56/72, BFHE 115, 2, BStBl II 1975, 462).

17 bb) Entgegen der Auffassung der Revision lassen sich die dargestellten Grundsätze auf den Streitfall übertragen, in dem die Klägerin zwar nicht mit einer bereits versteuert bezogenen verbrauchsteuerpflichtigen Ware handelt, sondern den an Kunden geleisteten Strom selbst versteuert hat. Denn es ergeben sich hinsichtlich der grundsätzlich zu gewährleistenden Abwälzbarkeit identische Problemstellungen. In beiden Fällen soll nach der Ausgestaltung der auf der gehandelten Ware lastenden Verbrauchsteuer eigentlicher Belastungsträger nicht der am Markt agierende Unternehmer, sondern der Endverbraucher sein. Im Übrigen hat der BFH in seiner Entscheidung in BFHE 115, 2, BStBl II 1975, 462 ausdrücklich auf den Hersteller des steuerpflichtigen Erzeugnisses abgestellt, in dessen Bereich der Steuerentstehungstatbestand vorverlegt werde und der das aus dem steuerrechtlichen Bereich ausgeschiedene Risiko der Abwälzung der Steuer als Preisbestandteil selbst zu tragen habe. So liegt es auch im Streitfall.

18 cc) Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang in ihrer Revisionsbegründung behauptet, die Möglichkeit einer Berücksichtigung des pauschalen Forderungsausfallrisikos bei der Preiskalkulation sei im Rahmen der im Streitjahr noch geltenden Preisregulierung ausgeschlossen gewesen, kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden. Nach § 12 Abs. 2 der Bundestarifordnung Elektrizität (BTOElt) vom 18. Dezember 1989 (BGBl I 1989, 2255) wird die nach § 12 Abs. 1 Satz 1 BTOElt erforderliche Preisgenehmigung nur erteilt, soweit das Elektrizitätsversorgungsunternehmen nachweist, dass entsprechende Preise in Anbetracht der gesamten Kosten- und Erlöslage bei elektrizitätswirtschaftlich rationeller Betriebsführung erforderlich sind. Zur Ausführung der BTOElt hat eine vom Bund-Länder-Arbeitsausschuss "Energiepreise" eingesetzte Arbeitsgruppe eine "Arbeitsanleitung zur Darstellung der Kosten- und Erlösentwicklung in der Stromversorgung (nach dem Erhebungsbogen K)" entworfen, bei der es sich um eine Verwaltungsvorschrift handelt, die das Ausfüllen der von der Klägerin in Bezug genommenen sog. K-Bögen erleichtern soll. Danach ist bei der Darstellung der Kosten- und Erlösentwicklung auf das abgelaufene Geschäftsjahr, das laufende Geschäftsjahr und das bevorstehende Geschäftsjahr abzustellen. Somit wird die zu betrachtende Kosten- und Erlöslage nicht nur auf den Genehmigungszeitraum beschränkt.

19 Hinsichtlich der Kostenermittlung werden ausdrücklich die Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (Anlage zur Verordnung PR Nr. 30/53 vom 21. November 1953, Bundesanzeiger 1953 Nr. 244) in Bezug genommen. Nach Nr. 47 ff. der Leitsätze sind in die Preisermittlung auch die kalkulatorischen Einzelwagnisse, d.h. die mit der Leistung in den einzelnen Tätigkeitsgebieten des Betriebs verbundenen Verlustgefahren, mit

einzubeziehen, wobei für die Bemessung der Wagniskosten ein hinreichend langer, möglichst mehrjähriger Zeitabschnitt zugrunde gelegt werden soll. Somit hatte die Klägerin auch im Streitjahr die Möglichkeit, Forderungsausfälle in ihrer Preiskalkulation zu berücksichtigen und gegenüber der Genehmigungsbehörde im Rahmen der Genehmigungs-Verhandlungen als zu berücksichtigende Einzelwagnisse geltend zu machen. Sollte sie von dieser Möglichkeit tatsächlich keinen Gebrauch gemacht haben, wäre dies die Folge einer unternehmerischen Entscheidung, die ihrem kaufmännischen Risikobereich zuzuordnen ist. Selbst wenn es sich so verhielte, wie die Klägerin vorträgt, dass die kalkulatorische Berücksichtigung von Forderungsausfällen nicht möglich war, hätte dieser Umstand im StromStG Berücksichtigung finden müssen, könnte aber nicht die Annahme eines zum Billigkeitserlass führenden atypischen Einzelfalls rechtfertigen.

20 c) Gleiches gilt, soweit die Klägerin meint, es lasse sich aus der Entlastungsregelung des § 60 EnergieStG ein allgemeiner Grundsatz ableiten, der auch auf andere Verbrauchsteuern anzuwenden sei. Mit diesem Vorbringen macht die Klägerin ein verfassungswidriges, weil gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßendes, gesetzgeberisches Unterlassen geltend. Nach Ansicht der Klägerin ist also das StromStG insoweit in verfassungswidriger Weise unvollständig, als es keine dem § 60 EnergieStG entsprechende Vorschrift enthält. Eine Unbilligkeit der Steuererhebung wegen eines atypischen Einzelfalls kann auf diese Ansicht indes nicht gestützt werden.

21 Im Übrigen erfordert Art. 3 Abs. 1 GG die seitens der Klägerin für geboten gehaltene Gleichbehandlung nicht.

22 Die vom Gesetzgeber mit Wirkung vom 1. Juli 1991 in § 39b der Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung eingeführte Regelung trägt den besonderen Umständen des Mineralölhandels Rechnung. Durch das Solidaritätsgesetz vom 24. Juni 1991 (BGBl I 1991, 1318) wurden die Steuersätze für Benzin und Dieselkraftstoffe erheblich erhöht. Die Steuererhöhung nahm der Mineralölhandel zum Anlass, auf den stetig wachsenden Steueranteil des Kraftstoffpreises, die Verkleinerung des Kreditspielraums bei Vorlieferanten und die steigenden Kosten für die Forderungsbeitreibung aufmerksam zu machen (zur Entstehungsgeschichte vgl. Jatzke in Bongartz, EnergieStG, StromStG, § 60 EnergieStG Rz 1). Als Reaktion auf das Anliegen der Mineralölwirtschaft empfahl der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages die Normierung eines auf die Mineralölsteuer beschränkten Entlastungsanspruchs bei Forderungsausfällen (BTDrucks 12/220, 12/561). Aufgrund der besonderen Situation, der sich der Handel mit vollversteuerten Mineralölen ausgesetzt sieht, hat der BFH die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung --auch unter Berücksichtigung des nach Art. 3 Abs. 1 GG zu beachtenden Gleichheitssatzes-- nicht beanstandet (Senatsurteil vom 1. Dezember 1998 VII R 21/97, BFHE 187, 177, ZfZ 1999, 133) und darauf hingewiesen, dass die neue Erstattungsregelung lediglich als gewisse Kompensation der zusätzlichen Belastung des Mineralölhandels durch nunmehr höhere Kosten für die Forderungseintreibung und das bei höheren Beträgen gesteigerte Insolvenzrisiko des Abnehmers anzusehen ist. In seiner Entscheidung vom 2. Februar 1999 VII R 18/98 (BFHE 188, 208, ZfZ 1999, 307) hat der erkennende Senat diese Auffassung bestätigt. Die dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 14. Juni 1999 1 BvR 777/99).

23 Auch wenn der Gesetzgeber die getroffene Entlastungsregelung mit dem für alle Verbrauchsteuern geltenden Systemgedanken der Abwälzbarkeit begründet hat (BTDrucks 12/561, S. 16), trägt sie den besonderen Umständen des Mineralölhandels Rechnung. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Anteil der Energiesteuer ca. 50 % des jeweiligen Kaufpreises des Energieerzeugnisses ausmacht und dass eine Steuerentlastung nach § 60 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG nur gewährt wird, wenn der Steuerbetrag bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des Warenempfängers 5.000 € übersteigt. Diesen echten Selbstbehalt hat der mit der Steuer belastete Verkäufer in jedem Fall zu tragen (BFH-Urteil in BFHE 187, 177, ZfZ 1999, 133), so dass selbst mit der in § 60 EnergieStG getroffenen Regelung der Systemgedanke der Verbrauchsbesteuerung nicht in jedem Einzelfall konsequent durchgesetzt worden ist. Auch ist zu berücksichtigen, dass allein der Systemgedanke der Verbrauchsbesteuerung den Gesetzgeber nicht dazu zwingt, alle Verbrauchsteuern nach einem System auszurichten und inhaltlich gleich auszugestalten. Abweichungen von dem inneren System der Verbrauchsbesteuerung, das idealiter eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen fordert, müssen aufgrund sachgerechter Erwägungen möglich sein (Senatsurteile in BFHE 187, 177, 189, ZfZ 1999, 133, und vom 27. August 1996 VII R 14/95, BFHE 181, 243, 250, ZfZ 1997, 128).

24 d) Auch aus dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung oder unter dem Gesichtspunkt des sog. intendierten Ermessens ergibt sich kein Anspruch auf die von der Klägerin begehrte Billigkeitsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt einer Ermessensreduzierung auf null.

25 aa) Eine Selbstbindung der Zollbehörden folgt insbesondere nicht aus den Verwaltungsanweisungen zu § 227 AO.

Nach Tz. 7.1.4 AO-DV Zoll zu § 227 AO kann eine Billigkeitsmaßnahme aufgrund des Umstands, dass der Steuerpflichtige die Verbrauchsteuer wegen eingetretener Zahlungsunfähigkeit des Abnehmers der Waren nicht auf diesen abwälzen kann, nur insoweit gewährt werden, als die Ausfälle des Steuerpflichtigen über ein erträgliches Maß hinausgehen, der Steuerpflichtige bei Kreditgewährung nicht leichtfertig gewesen ist und er das ihm Zumutbare getan hat, um die Außenstände hereinzubringen. Wie bereits ausgeführt, hat das HZA auf Grundlage dieser Vorschrift noch keine Stromsteuerentlastungen gewährt, so dass eine Selbstbindung infolge nachhaltiger Verwaltungsübung noch nicht eingetreten sein kann. Auch dem Wortlaut der Verwaltungsanweisung lässt sich nicht entnehmen, dass die Finanzbehörde in allen Fällen des nachweislichen Forderungsausfalls zur Gewährung einer Steuerentlastung verpflichtet wäre. Vielmehr steht die Gewährung eines solchen Billigkeitserweises in ihrem pflichtgemäßen Ermessen, worauf die Formulierung "Eine Billigkeitsmaßnahme kann nur insoweit gewährt werden ..." einen insoweit eindeutigen Hinweis gibt.

26 Im Übrigen lässt sich dem Vorbringen der Revision nicht entnehmen, dass in jedem von der Klägerin geltend gemachten Einzelfall, in dem ein Kunde verstorben oder zahlungsunfähig geworden ist, die Voraussetzungen der Verwaltungsanweisung erfüllt sind. Dies gilt insbesondere für die Höhe des jeweiligen Steuerausfalls, der über ein erträgliches Maß hinausgehen muss, und für die jeweils zu treffenden Beitreibungsmaßnahmen. Hierzu hat das FG aus der Sicht des erkennenden Senats zutreffend ausgeführt, dass im Hinblick auf die im Streitfall zu berücksichtigende Ausfallquote von ca. 0,12 % nicht festgestellt werden kann, dass die Ausfälle über ein Maß hinausgehen, das zu tragen der Klägerin nicht zugemutet werden kann, das also im Sinne der Verwaltungsanweisung unerträglich ist.

27 bb) Die Verwaltungsanweisungen zu § 227 AO sind nicht dahin auszulegen, dass die Gewährung einer Steuerentlastung aus Billigkeitsgründen den Regelfall darstellt und daher besondere Gründe vorliegen müssen, um von einem Billigkeitserweis abzusehen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) zu § 48 Abs. 2 Satz 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes, der der Senat bei der Auslegung von § 284 AO gefolgt ist (vgl. Müller-Eiselt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 284 AO Rz 56, m.w.N.), kann --soweit konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen-- eine ermessenseinräumende Vorschrift dahin auszulegen sein, dass sie für den Regelfall von einer Ermessensausübung in einem bestimmten Sinne ausgeht und dass besondere Gründe vorliegen müssen, um eine gegenteilige Entscheidung zu rechtfertigen. Das Ermessen muss in eine bestimmte Richtung vorgeprägt sein (sog. intendiertes Ermessen). Nur dann, wenn der Behörde außergewöhnliche Umstände des Falls bekannt geworden oder erkennbar sind, die eine andere Entscheidung möglich erscheinen lassen, liegt ein rechtsfehlerhafter Gebrauch des Ermessens vor, wenn diese Umstände von der Behörde nicht erwogen worden sind (BVerwG-Urteil vom 16. Juni 1997 3 C 22.96, BVerwGE 105, 55).

28 Es kann offenbleiben, ob diese Grundsätze auch bei der Anwendung und Auslegung von Verwaltungsanweisungen Geltung beanspruchen können, die lediglich die Auffassung der Finanzbehörden wiedergeben und deshalb in finanzgerichtlichen Verfahren grundsätzlich unbeachtlich sind. Jedenfalls ist die Gewährung einer Verbrauchsteuerentlastung in den Fällen der Zahlungsunfähigkeit des Abnehmers in den Verwaltungsanweisungen zu § 227 AO nicht als Regelfall vorgesehen. Vielmehr stellt ein Absehen von der Steuererhebung aus sachlichen Billigkeitsgründen den Ausnahmefall dar, der in jedem Einzelfall einer besonderen Begründung bedarf. Dies belegt das von der Revision nicht beanstandete Vorbringen des HZA, nach dem bei Zahlungsausfall im Stromsteuerbereich bisher kein Erlass aus Billigkeitsgründen gewährt worden sei. Von einem sog. intendierten Ermessen kann daher nicht ausgegangen werden.

29 e) Ein Anspruch auf einen Billigkeitserlass im Wege einer Ermessensreduzierung auf null ergibt sich auch nicht aus Art. 3 Abs. 1, Art. 12, 14 GG. Soweit die Klägerin geltend macht, die Nichtberücksichtigung von Forderungsausfällen bei der Stromsteuer sei verfassungswidrig, gehört dieser Gesichtspunkt --wie ausgeführt-- nicht in ein Billigkeitsverfahren.

30 Nach ständiger Rechtsprechung sowohl des BVerfG als auch des BFH dürfen Billigkeitsmaßnahmen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem --sich lediglich in einem Einzelfall zeigenden-- ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestands abhelfen. Daraus folgt, dass mit Billigkeitsmaßnahmen nicht die Geltung des Gesetzes unterlaufen werden darf. Wären derartige Maßnahmen, wie die Klägerin meint, aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich und müssten sie --wie hier die von der Klägerin begehrte allgemeine Regelung einer Stromsteuerentlastung bei Forderungsausfällen-- ein Ausmaß erreichen, das die allgemeine Geltung des Gesetzes aufhöbe, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig (vgl. zum Ganzen BVerfG-Beschlüsse vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, unter C.II.3, und vom 3. September 2009 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009,

2115, unter III.2.a; BFH-Entscheidungen vom 25. November 1997 IX R 28/96, BFHE 185, 94, BStBl II 1998, 550, unter II.1.b; vom 19. Mai 2011 X B 184/10, BFH/NV 2011, 1659, unter II.b aa, und vom 26. Oktober 2011 X B 12/11, BFH/NV 2012, 215).

31 Lediglich vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass er die --im Billigkeitsverfahren nicht entscheidungserheblichen-- verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin nicht teilen kann.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de