Beschluss vom 19. Dezember 2014, II B 115/14

Aussetzung der Vollziehung eines Bescheids über die Zurückweisung eines Bevollmächtigten nach § 80 Abs. 5 AO wegen unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen

BFH II. Senat

AO § 80 Abs 5, FGO § 69 Abs 3, AO § 118, AO § 80 Abs 8 S 2

vorgehend FG Köln, 18. September 2014, Az: 9 V 2144/14

Leitsätze

1. NV: Die Vollziehungsaussetzung einer Zurückweisungsverfügung nach § 80 Abs. 5 AO nimmt nicht das Ergebnis des Verfahrens in der Hauptsache vorweg. Wird in der Hauptsache entschieden, dass die Zurückweisung des Bevollmächtigten zu Recht erfolgt ist, sind die nach der Zurückweisung vorgenommenen Verfahrenshandlungen des Bevollmächtigten nach § 80 Abs. 8 Satz 2 FGO unwirksam .

2. NV: Aufgrund des beim EuGH anhängigen Verfahrens C- 342/14, das die Befugnis einer im EU-Ausland niedergelassenen Steuerberatungsgesellschaft zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen von Steuerpflichtigen in Deutschland betrifft, kann bei einem vergleichbaren Sachverhalt nach § 69 Abs. 3 FGO eine Aussetzung der Vollziehung des Bescheids über die Zurückweisung eines Bevollmächtigten nach § 80 Abs. 5 AO gewährt werden .

Tatbestand

1 I. Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin zu 1. (Antragstellerin zu 1.) ist Belastingsadviseurin in den Niederlanden. Sie beantragte für die Antragsteller und Beschwerdegegner zu 2. und zu 3. (Antragsteller zu 2. und Antragstellerin zu 3.) beim Antragsgegner und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--) jeweils eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) von Steuerbescheiden für 2006 bis 2008. Weiter legte sie im Namen des Antragstellers zu 2. gegen eine Pfändungsverfügung des FA Einspruch ein.

2 Das FA wies die Antragstellerin zu 1. mit Bescheiden vom 12. März 2012 in den AdV-Verfahren der Antragsteller zu 2. und zu 3. sowie mit Bescheid vom 13. Juli 2012 in dem Pfändungsverfahren des Antragstellers zu 2. als Bevollmächtigte nach § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zurück, weil sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet habe, ohne dazu befugt zu sein. Die Zurückweisungen vom 12. März 2012 wurden den Antragstellern zu 2. und zu 3., die Zurückweisung vom 13. Juli 2012 dem Antragsteller zu 2. mitgeteilt. Die Einsprüche der Antragstellerin zu 1. gegen die Zurückweisungen blieben ohne Erfolg. Über den Einspruch des Antragstellers zu 2. gegen die Zurückweisung vom 13. Juli 2012 hat das FA noch nicht entschieden.

3 Eine AdV der Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012 lehnte das FA gegenüber der Antragstellerin zu 1. mit Schreiben vom 14. Mai 2012 jeweils ab. Hinsichtlich der Zurückweisungsverfügung vom 13. Juli 2012 wurde eine AdV beim FA nicht beantragt.

4 Mit der Klage begehren die Antragsteller zu 1. und zu 2. die Aufhebung der Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012 und vom 13. Juli 2012 in den Verfahren des Antragstellers zu 2.; die Antragsteller zu 1. und zu 3. begehren die Aufhebung der Zurückweisungsverfügung vom 12. März 2012 im Verfahren der Antragstellerin zu 3. Die Klage ist beim Finanzgericht (FG) unter dem Az X anhängig.

5 Die Antragsteller beantragten beim FG die AdV der angefochtenen Zurückweisungsverfügungen, die das FG gewährte. Es ging davon aus, dass die Anträge insgesamt zulässig und im Hinblick auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. Mai 2014 II R 44/12 (BFHE 246, 278, BStBl II 2014, 907) auch begründet seien.

6 Mit der Beschwerde rügt das FA eine Verletzung von § 69 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Anträge der Antragsteller zu 1. und zu 2. auf AdV der Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012 und vom 13. Juli 2012 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 7. Dezember 2012 und die Anträge der Antragsteller zu 1. und zu 3. auf AdV der Zurückweisungsverfügung vom 12. März 2012 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2012 abzulehnen.

8 Die Antragsteller haben sich hierzu nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Beschwerde ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit die Vollziehung der Zurückweisungsverfügung vom 13. Juli 2012 im Pfändungsverfahren des Antragstellers zu 2. und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2012 ausgesetzt wurde. Insoweit sind die Anträge der Antragsteller zu 1. und zu 2. auf Vollziehungsaussetzung unzulässig und waren deshalb abzulehnen.

10 Im Übrigen ist die Beschwerde unbegründet. Das FG hat zu Recht die Vollziehung der angefochtenen Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012 in den AdV-Verfahren der Antragsteller zu 2. und zu 3. sowie der dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 7. Dezember 2012 ausgesetzt.

11 1. Gemäß § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO ist ein Antrag auf AdV an das Gericht nur zulässig, wenn die Behörde einen Antrag auf AdV ganz oder zum Teil abgelehnt hat. Dies gilt nicht, wenn die Finanzbehörde über den Antrag ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat (§ 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 FGO) oder eine Vollstreckung droht (§ 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 FGO).

12 a) Die beim FG gestellten Anträge der Antragsteller zu 1. und zu 2. auf AdV der Zurückweisungsverfügung vom 13. Juli 2012 sind unzulässig. Insoweit fehlt es an einem zuvor beim FA gestellten Antrag auf Vollziehungsaussetzung und dessen Ablehnung.

13 Auch ein Fall des § 69 Abs. 4 Satz 2 FGO liegt nicht vor. Anhaltspunkte für eine drohende Vollstreckung sind weder vorgetragen worden noch sonst ersichtlich. Die Mitteilung der Zurückweisung nach § 80 Abs. 8 Satz 1 AO an den Beteiligten, dessen Bevollmächtigter zurückgewiesen wird, ist keine Vollstreckungsmaßnahme, die einen sofortigen Antrag auf AdV an das Gericht ohne vorhergehenden Antrag an das Finanzamt rechtfertigen könnte. Durch die Mitteilung wird dem Beteiligten die Zurückweisung des Bevollmächtigten bekanntgegeben, wobei dahinstehen kann, ob die Zurückweisung dem Beteiligten gegenüber erst mit der Bekanntgabe an ihn oder schon mit der Bekanntgabe an den zurückgewiesenen Bevollmächtigten wirksam wird.

14 Für die Beurteilung der Zugangsvoraussetzungen des § 69 Abs. 4 FGO ist --entgegen der Auffassung des FG-- die Befürchtung der Antragstellerin zu 1., das Mandat zu verlieren, ohne Bedeutung.

15 b) Soweit das FG davon ausgeht, dass die im Pfändungsverfahren des Antragstellers zu 2. ergangene Zurückweisungsverfügung vom 13. Juli 2012 aufgrund der Mitteilung nach § 80 Abs. 8 Satz 1 AO bereits vollzogen wurde, führt dies nicht dazu, dass ein Antrag auf AdV an das Gericht auch ohne vorherige Ablehnung eines Antrags durch das FA zulässig ist.

16 § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO ist auch anzuwenden, wenn der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen ist und nach § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO ein Antrag auf Aufhebung der Vollziehung gestellt wird (vgl. BFH-Beschluss vom 12. März 2013 XI B 14/13, BFHE 240, 223, BStBl II 2013, 390). Selbst wenn aufgrund der Mitteilung nach § 80 Abs. 8 Satz 1 FGO ein Vollzug der Zurückweisungsverfügung vorläge, wären die Zugangsvoraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO aus den oben unter II.1.a dargelegten Gründen nicht erfüllt.

17 c) Dagegen sind die Anträge auf AdV der Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012 an das FG nach § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO zulässig. Das FA hatte zuvor die AdV gegenüber der Antragstellerin zu 1. mit Schreiben vom 14. Mai 2012 abgelehnt. Aufgrund der Ablehnung der AdV der Zurückweisungsverfügung i.S. des § 80 Abs. 5 AO gegenüber dem zurückgewiesenen Bevollmächtigten des Beteiligten erfüllt auch ein später vom Beteiligten selbst unmittelbar beim FG gestellter Antrag auf AdV die Zugangsvoraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO. Denn die dem Bevollmächtigten und die dem Beteiligten bekanntgegebenen Zurückweisungsverfügungen beinhalten identische Regelungen.

18 2. Die beim FG gestellten Anträge der Antragsteller auf AdV der Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012 sind nicht aus sonstigen Gründen unzulässig.

19 a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die AdV setzt einen vollziehbaren Verwaltungsakt voraus (vgl. BFH-Beschluss vom 31. Juli 2002 VIII B 142/00, BFH/NV 2002, 1491). Vollziehbar in diesem Sinne sind solche Verwaltungsakte, die auf eine Geldleistung, ein Handeln, Dulden oder Unterlassen gerichtet sind. Auch rechtsgestaltende Verwaltungsakte können vollziehbar sein (BFH-Beschlüsse vom 6. Dezember 1979 IV B 32/79, BFHE 129, 300, BStBl II 1980, 423, und vom 7. Juli 1983 VII B 17-18/83 u.a., nicht veröffentlicht, unter A.I.1.d).

20 b) Die Zurückweisung eines Bevollmächtigten nach § 80 Abs. 5 AO ist ein rechtsgestaltender Verwaltungsakt i.S. von § 118 AO. Die Zurückweisung führt dazu, dass Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten, die dieser nach der Zurückweisung vornimmt, unwirksam sind (§ 80 Abs. 8 Satz 2 AO). Damit wirkt sich die Zurückweisung unmittelbar auf die Wirksamkeit später vorgenommener Verfahrenshandlungen des Bevollmächtigten aus.

21 c) Die Zurückweisung ist auch vollziehbar. Als Vollzug eines Verwaltungsakts wird jeder Gebrauch seiner Wirkungen, d.h. jede Verwirklichung seines materiellen Regelungsinhaltes zur Herbeiführung der in ihm ausgesprochenen Rechtsfolge angesehen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10. Dezember 1986 I B 121/86, BFHE 149, 6, BStBl II 1987, 389, unter II.2., und vom 18. September 1995 X B 134/91, BFH/NV 1996, 232, unter II.3.a). Mit der Zurückweisungsverfügung ist als unmittelbare Rechtsfolge gemäß § 80 Abs. 8 Satz 2 AO die Unwirksamkeit später vorgenommener Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten verbunden. Die Zurückweisungsverfügung wird vor allem dadurch vollzogen, dass das FA von dieser Rechtsfolge Gebrauch macht und Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten als unwirksam einstuft.

22 d) Die Vollziehungsaussetzung einer Zurückweisungsverfügung nach § 80 Abs. 5 AO nimmt entgegen der Auffassung des FA nicht das Ergebnis des Verfahrens in der Hauptsache vorweg.

23 Im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes kann grundsätzlich keine Maßnahme getroffen werden, die die Entscheidung zur Hauptsache vorwegnehmen würde (BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2003 I B 182/02, BFH/NV 2004, 815). Wird AdV gewährt, bedeutet dies, dass der materielle Regelungsgehalt des nach wie vor wirksamen Verwaltungsakts bis auf weiteres nicht mehr verwirklicht werden kann; rechtliche (und tatsächliche) Folgerungen aus dem Verwaltungsakt dürfen nicht mehr gezogen werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 3/93, BFHE 178, 11, BStBl II 1995, 730). Dem Finanzamt ist jeglicher Gebrauch der Wirkungen des Verwaltungsakts einstweilen untersagt (BFH-Beschluss vom 23. Januar 2004 VII B 131/03, BFH/NV 2004, 794).

24 Die AdV einer Zurückweisungsverfügung nach § 80 Abs. 5 AO hat danach vor allem die Wirkung, dass das FA in dem Zeitraum, für den die AdV gewährt wurde, nicht die Unwirksamkeit von Verfahrenshandlungen nach § 80 Abs. 8 Satz 2 AO geltend machen kann. Die AdV führt aber nicht zur Wirksamkeit von Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten. Wird in der Hauptsache entschieden, dass die Zurückweisung zu Recht erfolgt ist, sind die nach der Zurückweisung vorgenommenen Verfahrenshandlungen des Bevollmächtigten nach § 80 Abs. 8 Satz 2 FGO unwirksam.

25 3. Das FG hat zu Recht die Vollziehung der Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012 ausgesetzt.

26 a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2012 V S 30/12, BFH/NV 2013, 779, m.w.N.).

27 Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe i.S. einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 779). Die Anhängigkeit eines Vorabentscheidungsersuchens beim Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) sowie die Möglichkeit, dass dieser eine ihm vorgelegte Rechtsfrage, auf die es im Streitfall ankommt, anders als der BFH beantwortet, kann zur Bejahung ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids führen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 779, m.w.N.).

28 b) Im Streitfall bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Zurückweisungsverfügungen vom 12. März 2012. Der BFH hat ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet, mit dem mehrere Fragen geklärt werden sollen, die auch im Streitfall maßgeblich sind (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 246, 278, BStBl II 2014, 907; Az beim EuGH C-342/14). Da es noch keine Entscheidungen des EuGH gibt, die sich mit der Befugnis einer im EU-Ausland niedergelassenen Person oder Gesellschaft zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen von Steuerpflichtigen in der Bundesrepublik Deutschland befassen, ist es möglich, dass der EuGH die vorgelegten Rechtsfragen anders als der BFH beurteilt.

29 4. Die Gewährung der AdV ohne Sicherheitsleistung ist rechtmäßig. Eine Gefahr von Steuerausfällen aufgrund der AdV ist nicht erkennbar.

30 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de