Beschluss vom 30. Juli 2020, VII B 73/20 (AdV)

Zur Beitreibung nach dem EUBeitrG unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens betreffend "Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung des Coronavirus COVID-19/SARS-CoV-2" vom 19.03.2020

ECLI:DE:BFH:2020:BA.300720.VIIB73.20.0

BFH VII. Senat

AO § 309, AO § 314, AO § 19, AO § 19ff, AO § 20 Abs 3, AO § 25 S 1, AO § 250 Abs 1 S 1, AO § 252, AO § 126 Abs 1 Nr 2, AO § 127, AO § 90 Abs 2 S 1, AO § 258, BVerfGG § 79 Abs 2 S 2, EUBeitrG § 1, EUBeitrG § 3, EUBeitrG § 4, EUBeitrG § 9, EUBeitrG § 10, EUBeitrG § 13, EUBeitrG § 14, EURL 24/2010 Art 2, EURL 24/2010 Art 11, EURL 24/2010 Art 12, EURL 24/2010 Art 14, EURL 24/2010 Art 18, BGBEG Art 6, FGO § 69, FGO § 128, FGO § 128ff, FVG § 5 Abs 1 Nr 5, GG Art 3 Abs 1, AO § 38

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 18. Mai 2020, Az: 4 V 540/20

Leitsätze

1. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Finanzbehörden das BMF-Schreiben betreffend "Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung des Coronavirus COVID-19/SARS-CoV-2" vom 19.03.2020 nicht auf Vollstreckungsmaßnahmen anwenden, die bereits vor Bekanntgabe dieses Schreibens durchgeführt worden sind .

2. Steuerschuldner, gegen die bereits vor Bekanntgabe dieses Schreibens vollstreckt worden ist, können um Rechtsschutz nach den allgemeinen Regeln (z.B. § 258 AO) ersuchen .

Tenor

Der Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 19.05.2020 - 4 V 540/20 wird aufgehoben.

Der Antrag der Antragstellerin wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung (AdV) von zwei Pfändungs- und Einziehungsverfügungen.

2 Die Antragstellerin, Beschwerdeführerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) betreibt Seeschiffe (Container- und Massegutschiffe) und verchartert dabei u.a. Transportkapazitäten der in ihrem Eigentum stehenden Schiffe. Sie ist eine in der A-Republik gegründete Kapitalgesellschaft, die das streitgegenständliche Verfahren ebenso wie auch schon das Verwaltungsverfahren unter ihrer dortigen Adresse führt. Ihr Geschäftsführer ist in der B-Republik geschäftsansässig. Nach Angaben der Antragstellerin hat sie ihren Geschäftssitz gleichwohl in der C-Republik, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU-Mitgliedstaat), ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft eines Unternehmens mit Sitz in diesem Staat und gehört wirtschaftlich mittelbar --über Zwischengesellschaften-- zu mehr als 75 Prozent einer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Kommanditgesellschaft (KG).

3 Der EU-Mitgliedstaat, der gegenüber der Antragstellerin im Jahr 2019 fällige Steuern festgesetzt hat, richtete mit Schreiben vom 09.01.2020 (Eingang am 10.02.2020) ein Beitreibungsersuchen gemäß § 9 des Gesetzes über die Durchführung der Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und

sonstige Maßnahmen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EUBeitrG) an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) als Verbindungsbüro i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EUBeitrG i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Finanzverwaltungsgesetzes a.F. Insgesamt begehrt der EU-Mitgliedstaat die Beitreibung von rund 6 Mio. € (5.925.562,02 €).

4 Das BZSt leitete das Vollstreckungsersuchen an die Hessische Finanzverwaltung, letztendlich an den Antragsgegner, Beschwerdegegner und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--) weiter. Dieser erließ über den in dem einheitlichen Vollstreckungstitel ausgewiesenen Betrag in Höhe von 5.869.272,52 € (insgesamt drei Hauptforderungen zuzüglich der bis zum Datum der Übermittlung des Ersuchens fällig gewordenen Zinsen) zuzüglich Säumniszuschlägen in Höhe von 56.289,50 € und Vollstreckungskosten in Höhe von 86,28 € unter dem Datum 05.02.2020 die auf den Gesamtbetrag von 5.925.648,30 € lautenden streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen gegen die X-Bank (Geschäftszeichen --Gz.--: ...) und die Z-Bank (Gz.: ...). Eine weitere Kontenpfändung (Gz.: ...) ging ins Leere. Als Gläubiger war das Land Hessen ausgewiesen.

5 Nach Aktenlage war den Schreiben an die Banken jeweils eine Rückstandsaufstellung beigefügt, aus der sich ersehen ließ, dass --von den Vollstreckungskosten in Höhe von 86,28 € abgesehen-- die Forderung auf ein Beitreibungsersuchen des EU-Mitgliedstaats zurückging. Diese Rückstandsaufstellungen unterschieden sich nur in einer Ziffer des jeweiligen Gz. Den Zweitschriften für die Vollstreckungsschuldnerin war ausweislich der Akten auch bzw. nur eine Rückstandsaufstellung beigefügt. Diese trug das Gz. der an die X-Bank adressierten Pfändungs- und Einziehungsverfügung.

6 Die X-Bank erkannte die Pfändung an und überwies am 06.03.2020 einen Teilbetrag in Höhe von 1.456,89 € und am 02.04.2020 einen Teilbetrag in Höhe von 604.394,64 € an das FA.

7 Die Z-Bank teilte mit, dass die Pfändung hinsichtlich einer Forderung in Höhe von 447.540 USD aus einem Kontokorrentguthaben grundsätzlich anerkannt werde, dass das Konto jedoch bereits vorrangig verpfändet sei.

8 Die Antragstellerin legte gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen am 14.02.2020 Einsprüche ein und beantragte AdV. Den AdV-Antrag lehnte das FA mit Schreiben vom 19.02.2020 ab.

9 Nach einem weiterem Schriftwechsel beantragte die Antragstellerin mit Schreiben vom 30.03.2020 von den Vollstreckungsmaßnahmen unter Berücksichtigung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19.03.2020 - IV A 3 - S 0336/19/1007 (BStBl I 2020, 262) bis zum 31.12.2020 abzusehen. Dies lehnte das FA am 01.04.2020 ab, da das BMF-Schreiben nur Geschädigte im Bundesgebiet und nur die von den Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern betreffe.

10 Mit unter dem Datum 15.04.2020 bekanntgegebener Einspruchsentscheidung (in der neben diesem Datum als Erlassdatum der 08.04.2020 genannt wird; im Folgenden: Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020), zugestellt am 30.04.2020, wies das FA die Einsprüche der Antragstellerin zurück.

11 Am 13.05.2020 erhob die Antragstellerin Anfechtungsklage gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 05.02.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020 und beantragte die Rückzahlung der bereits eingezogenen Beträge.

12 Zuvor, am 23.04.2020, stellte die Antragstellerin außerdem gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) den streitgegenständlichen AdV-Antrag und beantragte, die Vollziehung der Pfändungs- und Einziehungsermächtigungen vom 05.02.2020 - ... und ... (in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020) bis zur rechtskräftigen Entscheidung über ein Klageverfahren ohne Sicherheitsleistung auszusetzen bzw. deren Vollziehung aufzuheben.

13 Sie trug vor, ihren Geschäftsbetrieb einstellen und Insolvenz anmelden zu müssen, sollte der Antrag abgelehnt werden; sie sei bereits zum 31.12.2019 überschuldet gewesen (vgl. Beschluss des Finanzgerichts --FG-- S. 23). Sicherheiten könne sie nicht stellen. Bis zur Entscheidung über ihre Klage auf Aufhebung der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen sei AdV aus Billigkeitsgründen gemäß § 258 der Abgabenordnung (AO) zu gewähren.

14 Die Antragstellerin begründete ihren Antrag mit folgenden Argumenten, auf die sie auch ihre streitgegenständliche Beschwerde stützt:

15 Die Aufrechterhaltung der Vollstreckungsmaßnahmen verstoße gegen den ordre public (Art. 6 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuchs --EGBGB--) und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach

Art. 63 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

16 Wegen der Corona-Pandemie habe sie (die Antragstellerin) derzeit erhebliche Einnahmeausfälle insbesondere im Chartergeschäft. Zu ihren Gunsten sei zumindest in entsprechender Anwendung des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 i.V.m. § 14 Abs. 1 EUBeitrG von Vollstreckungsmaßnahmen abzusehen; bereits eingezogene Mittel seien ihr zu erstatten. Auch in dem ersuchenden EU-Mitgliedstaat seien alle Steuervollstreckungsverfahren ab dem Inkrafttreten eines Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im April 2020 automatisch ausgesetzt worden. Die dortige Finanzbehörde habe den Antrag der Antragstellerin, das Beitreibungsersuchen zurückzunehmen, zu Unrecht mit der Begründung abgelehnt, das Gesetz sei nur auf Vollstreckungsmaßnahmen im Staatsgebiet anzuwenden. Da die Weigerung der Finanzverwaltung des EU-Mitgliedstaats jedoch willkürlich erscheine, seien die Aufrechterhaltung des Beitreibungsersuchens und die Fortsetzung der Vollstreckung durch das FA unbillig.

17 Die unterlassene Anwendung des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 stelle außerdem einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV dar. Die Pfändungsverfügungen vom 05.02.2020 hätten gemäß § 309 Abs. 3 Satz 1 AO i.V.m. § 833a der Zivilprozessordnung (ZPO) zu einer faktischen Kontosperre geführt, so dass die von der Pfändung betroffenen Girokonten ihre Zahlungsfunktion im bargeldlosen Zahlungsverkehr verloren hätten (vgl. etwa Senatsurteil vom 16.05.2017 - VII R 5/16, BFHE 258, 105, BStBl II 2018, 735, Rz 11; Klein/Werth, AO, 15. Aufl., § 309 Rz 39). Die Auslegung des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 durch das FA --bzw. ihm folgend durch das FG-- und die hierdurch verursachte unterschiedliche Behandlung von inländischen und ausländischen Vollstreckungsschuldnern, die in Deutschland Kapital angelegt hätten, stelle eine Beschränkung des Kapitalverkehrs i.S. des Art. 63 Abs. 1 AEUV dar. Diese Beschränkung sei nicht nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV gerechtfertigt. Bei dieser sog. Steuerklausel handele es sich nicht um eine Bereichsausnahme für das Steuerrecht. Vielmehr bringe diese Regelung zum Ausdruck, dass steuerliche Ungleichbehandlungen nur dann keine Beschränkungen bewirkten, wenn sich die Steuerpflichtigen wegen ihrer Ansässigkeit oder des Anlageorts in keiner vergleichbaren Situation befänden. Im Streitfall befinde sich die Antragstellerin in Bezug auf die gepfändeten Forderungen in einer mit einem inländischen Vollstreckungsschuldner vergleichbaren Situation. Eine unterschiedliche Behandlung sei demnach nicht gerechtfertigt. Von Vollstreckungsmaßnahmen sei somit bis zum 31.12.2020 abzusehen.

18 Der mit Hauptforderung I bezeichnete Steueranspruch beruhe außerdem auf einem verfassungswidrigen Gesetz. Dies sei ein weiterer Grund dafür, dass die Vollstreckung gegen den ordre public (Art. 6 EGBGB) verstoße. Sie (die Antragstellerin) unterliege in dem EU-Mitgliedstaat einer optionalen Tonnagebesteuerung. Sie sei davon ausgegangen, dass bei der Veräußerung von Schiffen ohne entsprechende Neuanschaffung innerhalb der gesetzlichen Reinvestitionsfrist nur auf den Nettogewinn (Verkaufserlös abzüglich Anschaffungskosten, die um etwaige Abschreibungen zu vermindern wären) Steuern zu entrichten seien. Die Steuerverwaltung des ersuchenden EU-Mitgliedstaats habe jedoch im April 2019 für das Jahr 2017 auf die Bruttoerlöse Steuern erhoben, also die Anschaffungskosten nicht abgezogen, und deshalb um mehr als 4 Mio. € höhere Steuern festgesetzt. Die Besteuerung des Bruttoerlöses beim Verkauf eines Wirtschaftsguts verstoße gegen den in Deutschland gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) geltenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der Gewinn des Jahres 2017 liege weit unter dem, was die Steuerverwaltung des um Beitreibung ersuchenden EU-Mitgliedstaats für dieses Jahr an Steuern festgesetzt habe. Auch in den Vorjahren sei es zu Verlusten gekommen.

19 Die weiteren in dem Vollstreckungsersuchen genannten Hauptforderungen datierten gleichfalls aus dem Jahr 2019, wobei in Bezug auf einen Teil der Forderungen (Hauptforderung II) der Zugang des die Forderung festsetzenden Bescheids bestritten werde. Dies führe dazu, dass das Beitreibungsersuchen insgesamt (nicht nur teilweise) rechtswidrig sei und eine Vollstreckung in Deutschland ausscheide (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Donnellan vom 26.04.2018 - C-34/17, EU:C:2018:282, Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2018, Nr. C 211, 5, Rz 48, 52, 57).

20 Ein weiterer Verstoß gegen den ordre public (Art. 6 EGBGB) bestehe darin, dass der um Beitreibung ersuchende EU-Mitgliedstaat seinen Zinsforderungen einen Jahreszinssatz von 7 Prozent zugrunde gelegt habe. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bereits gegen den Zinssatz des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO in Höhe von 6 Prozent pro Jahr für Veranlagungszeiträume ab 2012 verfassungsrechtliche Bedenken geäußert (BFH-Beschluss vom 04.07.2019 - VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060).

21 Den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen sei der einheitliche Vollstreckungstitel (Uniform Instrument Permitting Enforcement, UIPE) gemäß § 10 Abs. 3 EUBeitrG bzw. gemäß Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern,

Abgaben und sonstige Maßnahmen (EUBeitrRL), der im ersuchten EU-Mitgliedstaat (hier Deutschland) die alleinige Grundlage für die zu ergreifenden Beitreibungsmaßnahmen sei, nicht beigefügt gewesen. Es werde bezweifelt, dass er zum Zeitpunkt der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vorgelegen habe.

22 Für die Vollstreckung angefochtener Steuerforderungen sei nach § 13 Abs. 3 Satz 2 EUBeitrG eine qualifizierte Begründung der Finanzverwaltung des ersuchenden EU-Mitgliedstaats erforderlich. Diese liege nicht vor.

23 Darüber hinaus habe die Finanzbehörde des ersuchenden EU-Mitgliedstaats gegen Art. 21 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1189/2011 der Kommission vom 18.11.2011 zur Festlegung der Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der Richtlinie 2010/24/EU des Rates über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (ABlEU Nr. L 302, 16) verstoßen, weil zunächst versäumt worden sei, die gegen die Steuerforderungen eingelegten Rechtsbehelfe mitzuteilen. Dieses Vorgehen bzw. die Vollstreckung nicht bestandskräftiger Forderungen verstoße gegen den in Art. 11 Abs. 1 EUBeitrRL geregelten Grundsatz, wonach die ersuchende Behörde kein Beitreibungsersuchen stellen könne, falls und solange die Forderung und/oder der Titel für ihre Vollstreckung im ersuchenden Mitgliedstaat angefochten worden seien.

24 Dass in dem ersuchenden EU-Mitgliedstaat generell kein vorläufiger Rechtsschutz gewährt werde, sei gleichfalls mit dem ordre public (Art. 6 EGBGB) unvereinbar.

25 Entgegen dem BMF-Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung) vom 23.01.2014 - IV B 6 S 1320/07/10011:011, FMNR0b9000014 (BStBl I 2014, 188, Nr. 4.2.4.) sei vor Erlass der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen keine Zahlungsaufforderung mit 14-tägiger Frist ergangen, weshalb diese rechtswidrig und aufzuheben seien.

26 Im Übrigen seien die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen schon deshalb rechtswidrig, weil das FA für deren Erlass örtlich unzuständig gewesen sei.

27 In den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen sei als Vollstreckungsgläubiger zu Unrecht das Land Hessen und nicht der um Beitreibung ersuchende EU-Mitgliedstaat angegeben worden. Auch deshalb seien die Verfügungen aufzuheben.

28 Die ihr (der Antragstellerin) übersandte Rückstandsanzeige verweise auf eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 04.02.2020. Den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 05.02.2020 sei keine Rückstandsanzeige mit diesem Datum beigefügt gewesen, weshalb ihnen nicht zu entnehmen sei, welche Forderungen vollstreckt werden sollten. Sie seien deshalb wegen mangelnder Bestimmtheit rechtswidrig oder nichtig und jedenfalls aufzuheben.

29 Das FG setzte die Vollziehung der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 05.02.2020 (in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020) mit dem streitgegenständlichen Beschluss vom 19.05.2020 - 4 V 540/20 hinsichtlich der Einziehung bis zu einem Monat nach Zustellung einer das Klageverfahren abschließenden Entscheidung, längstens bis zum Eintritt der Bestandskraft der Verfügungen, aus und hob sie hinsichtlich der Pfändung mit Wirkung ab Leistung einer Sicherheit in Höhe von 450.000 € bis zum selben Zeitpunkt auf. Außerdem gab das FG dem FA auf, gegenüber den Banken unverzüglich für die Zukunft die Vollziehung der Einziehung auszusetzen und --sobald die Sicherheitsleistung eingegangen ist-- unverzüglich auch die Vollziehung der Pfändungen aufzuheben.

30 Das FG stützte seine Entscheidung darauf, dass das FA in den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen das Land Hessen als Gläubiger der Forderung angegeben habe und den tatsächlichen Inhaber der vollstreckten Steuerforderungen, den EU-Mitgliedstaat, nicht benannt habe, was unter Berücksichtigung der Entscheidung des FG Münster vom 21.01.2020 - 11 V 3213/19 AO (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 419) Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen begründe. Im Übrigen liege kein weiterer offensichtlicher Verstoß gegen Vollstreckungsvorschriften vor, weshalb AdV nur gegen Sicherheitsleistung mit Wirkung ex nunc gewährt werden könne.

31 Die geforderte Sicherheitsleistung entspreche in ihrer Höhe in etwa der von der Z-Bank anerkannten Pfändung des Kontoguthabens in Höhe von 447.540 USD. Trotz der bestehenden vorrangigen Pfändung einer anderen Gläubigerin der Antragstellerin habe das FA insoweit ein Sicherungsinteresse, da es möglich sei, dass das vorrangige Pfandrecht erlösche. Da das Anliegen der Antragstellerin auf Rückerstattung der von der X-Bank an das FA ausgezahlten

Beträge nicht Gegenstand des streitgegenständlichen Verfahrens, sondern eines gesonderten Erstattungsverfahrens sei, für das die Wirksamkeit und Rechtmäßigkeit der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen nicht bindend seien, sei insoweit keine weitergehende Sicherheitsleistung erforderlich. Dies gelte umso mehr, als wegen des Vorrangs des Erstattungsverfahrens die Vollziehung der Einziehung nicht rückwirkend aufzuheben, sondern nur (mit Wirkung für die Zukunft) auszusetzen sei. Im Übrigen sei mit weiteren Zahlungseingängen auf den gepfändeten Konten nicht mehr zu rechnen, weshalb keine über das gepfändete Kontoguthaben bei der Z-Bank hinausgehende Sicherheiten festzusetzen seien.

32 Gegen den Beschluss des FG vom 19.05.2020 - 4 V 540/20, welcher der Antragstellerin am 23.05.2020 und dem FA am 25.05.2020 zugestellt worden ist, haben sowohl die Antragstellerin mit Schreiben vom 02.06.2020 als auch das FA mit Schreiben vom 03.06.2020 (Begründung mit Schreiben vom 09.06.2020) Beschwerde eingelegt.

33 Die Antragstellerin wiederholt und vertieft im Wesentlichen ihr Vorbringen gegenüber dem FG und trägt vor, dieses sei auf ihre Argumente nur unvollständig eingegangen. Bei zutreffender Würdigung der Sach- und Rechtslage und des Umstands, dass sie zu einer Sicherheitsleistung nicht in der Lage sei, weshalb die geforderte Sicherheitsleistung einer Rechtsverweigerung gleichkomme, sei --wie von ihr beantragt-- vollumfänglich AdV zu gewähren.

34 Sie beantragt, den FG-Beschluss vom 19.05.2020 - 4 V 540/20 aufzuheben und die Vollziehung der Pfändungs- und Einziehungsermächtigungen vom 05.02.2020 ... und ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020 ohne Sicherheitsleistung auszusetzen bzw. aufzuheben.

35 Das FA hält die streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsermächtigungen nach wie vor für rechtmäßig und trägt vor, das FG habe zu Unrecht teilweise AdV gewährt. Gemäß § 252 AO gelte im Vollstreckungsverfahren die Körperschaft als Gläubigerin der zu vollstreckenden Ansprüche, der die Vollstreckungsbehörde angehöre. Deshalb sei in den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen zu Recht das Land Hessen als Gläubigerin angegeben worden.

36 Es beantragt, den FG-Beschluss vom 19.05.2020 - 4 V 540/20 aufzuheben sowie den Antrag der Antragstellerin, die Vollziehung der Pfändungs- und Einziehungsermächtigungen vom 05.02.2020 - ... und ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über das Klageverfahren ohne Sicherheitsleistung auszusetzen bzw. deren Vollziehung aufzuheben, zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

37 Die Beschwerde des FA gegen den FG-Beschluss vom 19.05.2020 - 4 V 540/20 ist begründet, die Beschwerde der Antragstellerin ist zurückzuweisen.

38 1. Die Beschwerden sind zulässig. Das FG hat die Beschwerde zugelassen; gemäß § 128 Abs. 1 FGO stand den Beteiligten somit die Beschwerde an den BFH zu. Beide Beschwerden wurden innerhalb der Zwei-Wochen-Frist des § 129 Abs. 1 FGO eingelegt.

39 2. Die Beschwerde des FA ist begründet. Das FG hat die streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen zu Unrecht teilweise von der Vollziehung ausgesetzt und zu Unrecht teilweise die Vollziehung aufgehoben. Bei der im vorliegenden Eilverfahren gebotenen summarischen Prüfung anhand der präsenten Akten bestehen keine Zweifel daran, dass die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen rechtmäßig sind. Die Vollziehung hat für die Antragstellerin auch keine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge (§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).

40 a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Antrag der Antragstellerin, die Vollziehung der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen bis zur rechtskräftigen Entscheidung über das Klageverfahren ohne Sicherheitsleistung auszusetzen bzw. aufzuheben, zulässig ist.

41 aa) Pfändungs- (§ 309 AO) und Einziehungsverfügungen (§ 314 AO) sind Verwaltungsakte, deren Vollziehung gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 69 Abs. 2 Sätze 2 bis 6 FGO vom Gericht der Hauptsache ausgesetzt werden kann, wenn das FA die AdV der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen abgelehnt hat (§ 69 Abs. 4 Satz 1 FGO) oder die Vollstreckung droht (§ 69 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 FGO). Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO kann das Gericht auch ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung, auch gegen Sicherheit, anordnen, wenn der Verwaltungsakt im Zeitpunkt

der Entscheidung schon vollzogen ist. Der AdV-Antrag kann schon vor Erhebung der Klage gestellt werden (§ 69 Abs. 3 Satz 2 FGO).

42 bb) Hiernach ist der Antrag im Streitfall zulässig, die Voraussetzungen des § 69 Abs. 3 Sätze 1 und 3 FGO sind erfüllt. Die AdV wurde vom FA abgelehnt. Die Vollstreckung drohte bzw. war im Zeitpunkt der Entscheidung des FG bereits im Gange. Der AdV-Antrag wurde zulässigerweise vor Erhebung der Klage gestellt. Da diese fristgerecht erhoben wurde, sind die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen nach wie vor angefochtene Verwaltungsakte i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 AO.

43 b) Der Antrag ist jedoch nicht begründet. Das FG hat zu Unrecht teilweise AdV gewährt.

44 aa) Im Streitfall bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen.

45 Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit und Unwirksamkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 25.11.2005 - V B 75/05, BFHE 212, 176, BStBl II 2006, 484, m.w.N.). Ernstliche Zweifel bestehen jedoch nur dann, wenn bei Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund präsenter Beweismittel und des unstreitigen Sachverhalts erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (BFH-Beschluss vom 31.01.2002 - V B 108/01, BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622, m.w.N.).

46 Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.

47 (1) Nach dem EUBeitrG wird Amtshilfe im Bereich der Beitreibung in Bezug auf Forderungen im Zusammenhang mit Steuern (i.S. des § 3 Abs. 1 AO) und Abgaben einschließlich der Forderungen aus Haftungsbescheiden und steuerlichen Nebenleistungen (i.S. des § 3 Abs. 4 AO), wie etwa Säumniszuschlägen (vgl. Senatsurteil vom 21.07.2009 - VII R 52/08, BFHE 226, 102, BStBl II 2010, 51, unter II.4.a), geleistet (§ 1 EUBeitrG, Art. 2 EUBeitrRL), wenn der Mindestbetrag von 1.500 € (§ 14 Abs. 1 EUBeitrG, Art. 18 Abs. 3 EUBeitrRL) überschritten wird und die Forderungen nicht betagt sind (§ 14 Abs. 2 EUBeitrG, Art. 18 Abs. 2 EUBeitrRL).

48 Diese allgemeinen Voraussetzungen lagen im Streitfall vor. Der EU-Mitgliedstaat ersuchte um Beitreibung einer der Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer sowie der hierauf entfallenden Zinsen und Säumniszuschläge. Der Mindestbetrag ist überschritten. Die Forderungen waren nicht älter als fünf bzw. zehn Jahre.

49 (2) Das FA war für den Erlass der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EUBeitrG sachlich und gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EUBeitrG i.V.m. § 25 Satz 1 AO örtlich zuständig, da für die Vollstreckung aufgrund des Beitreibungsersuchens im Hinblick auf einen fehlenden Geschäftssitz im Inland und die bei verschiedenen Banken unterhaltenen Guthaben im Grundsatz mehrere Ämter zuständig waren und das FA durch das Verbindungsbüro beim BZSt zuerst mit der Sache befasst worden ist. Eine vorrangige andere Zuständigkeit gemäß §§ 19 ff. AO bestand nicht. § 20 Abs. 3 AO betrifft das Besteuerungs- und nicht das Vollstreckungsverfahren.

50 Das BZSt musste eine Auswahl treffen, um eine unabgestimmte Vollstreckung mehrerer Finanzbehörden aus einem einheitlichen Vollstreckungstitel zu verhindern; entgegen der unsubstantiierten Behauptung der Antragstellerin hat es diese auch getroffen, denn es hat die Hessische Finanzverwaltung und letztlich das FA mit der Vollstreckung beauftragt. Dies war nicht willkürlich, da für eine etwaige Einziehungsklage gegen die Z-Bank nach den Feststellungen des FG Frankfurt am Main der allgemeine Gerichtsstand (§ 17 ZPO) gewesen wäre, und da das BZSt wusste oder es zumindest nahelag, dass ein international tätiges Unternehmen wie die Antragstellerin bei dieser Bank ein Konto unterhält. Dass sich später herausgestellt hat, dass die gepfändete Forderung das Guthaben einer Zweigniederlassung betraf, dass die Z-Bank eine sog. Pfändungsabteilung in D-Stadt unterhält, an welche die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen adressiert wurden, oder dass bei einer anderen Bank letztlich am meisten beigetrieben werden konnte, ändert an der Zuständigkeit des FA gemäß § 25 Satz 1 AO nichts, weil die Zuständigkeit vor Erlass des Verwaltungsaktes feststehen muss.

51 Im Übrigen findet im Streitfall auch § 127 AO Anwendung, wonach die Aufhebung eines Verwaltungsaktes, der nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden kann, weil er unter Verletzung von Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EUBeitrG steht die Beitreibung aufgrund des EGBeitrG nicht im Ermessen der ersuchten Behörde, sondern ist auf Antrag der ersuchenden Behörde bei Vorliegen der

Voraussetzungen zwingend durchzuführen (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 04.02.2010 - 3 V 254/09, EFG 2010, 848 zur Vorgängervorschrift). Angesichts der finanziellen Situation der Antragstellerin, die nach ihren Angaben bereits zum 31.12.2019 überschuldet war, hatte sie objektiv keine Möglichkeit, die Zwangsvollstreckung durch Zahlung oder Sicherheitsleistung zu vermeiden; dies behauptet sie auch nicht. Im Hinblick auf die Höhe der beizutreibenden Forderungen sowie mangels sonstigem Vermögens der Antragstellerin bestand auch kein Auswahlermessen des FA. Es musste gegenüber allen kontoführenden Banken im Inland eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung erlassen.

52 (3) Der Vorwurf der Antragstellerin, die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen seien zu unbestimmt und in sich widersprüchlich, trifft nicht zu. Gleiches gilt für den Einwand, das FA habe als Vollstreckungsgläubiger das Land Hessen angegeben und gegen den Grundsatz verstoßen, dass die Adressaten der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen erfahren müssen, um welche Ansprüche es sich handelt, um über Zahlungen und bzw. oder das Ergreifen von Rechtsmitteln entscheiden zu können (vgl. etwa Senatsurteil vom 18.07.2000 - VII R 101/98, BFHE 192, 232, BStBl II 2001, 5).

53 Die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen sind, wie jeder Verwaltungsakt, nach dem objektiven Empfängerhorizont auszulegen. Adressaten waren mehrere deutsche Großbanken, die eigene Vollstreckungsabteilungen unterhalten, sowie die Antragstellerin --ein weltweit tätiges größeres Schifffahrtsunternehmen--, die nach ihren Angaben mittelbar einer deutschen KG gehört. Geht einem derartigen Unternehmen eine Pfändung in einer Größenordnung von rund 6 Mio. € zu, ist der objektive Empfängerhorizont eines einschlägig Rechtskundigen maßgeblich, denn ein solcher wird (objektiv betrachtet) von einem derartigen Unternehmen mit der Angelegenheit befasst werden. Der objektive Empfängerhorizont ist somit im Streitfall bei allen Beteiligten der eines im Geschäfts- und Rechtsverkehr einschlägig erfahrenen Adressaten.

54 Vor diesem Hintergrund war die Angabe in den Verfügungen, die Antragstellerin schulde dem Land Hessen 5.925.648,30 € i.V.m. der jeweils beigefügten Rückstandaufstellung eindeutig. Denn gemäß §§ 250 Abs. 1 Satz 1, 252 AO, deren Kenntnis nach dem im Streitfall zu berücksichtigenden objektiven Empfängerhorizont unterstellt werden kann, gilt im Vollstreckungsverfahren die Körperschaft als Gläubigerin der zu vollstreckenden Ansprüche, der die Vollstreckungsbehörde angehört. Aus der beigefügten Rückstandsaufstellung ergab sich, dass es sich bei den beizutreibenden Forderungen um solche des EU-Mitgliedstaats handelte und dass das Land Hessen bzw. das FA aufgrund eines Beitreibungsersuchens dieses Staates tätig wurde. Unklar oder in sich widersprüchlich ist das nicht.

55 Daran ändert nichts, dass der Antragstellerin nach Aktenlage zusätzlich zu den Zweitschriften der --vom jeweiligen Adressaten (Drittschuldner bzw. Bank) und jeweils einer Ziffer des Gz. abgesehen-- wortgleichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen nur eine einzige Rückstandsaufstellung übermittelt worden ist, die das Gz. einer der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen trug.

56 Dass die der Antragstellerin und den Banken übermittelten Rückstandsanzeigen außerdem einen Schreibfehler im Datum aufwiesen (04.02. statt 05.02.2020) spielt gleichfalls keine Rolle. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei dem Verweis auf eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 04.02.2020 in den Rückstandsanzeigen, die den Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 05.02.2020 beigefügt waren, erkennbar um einen bloßen Schreibfehler oder um eine sonstige, jederzeit berichtigungsfähige offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO handelt. Unklar oder widersprüchlich waren die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen deshalb nicht.

57 Entscheidend ist, dass die Schriftstücke nach Aktenlage zusammen verschickt wurden und jeweils auf Forderungen in Höhe von 5.925.648,30 € bezogen waren.

58 Insoweit unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem Beschluss des FG Münster in EFG 2020, 419 zugrunde lag, in einem wesentlichen Punkt. Denn dort war es ausweislich der Feststellungen des FG nicht ersichtlich, dass Ansprüche der luxemburgischen Finanzverwaltung Gegenstand der Pfändung sein sollten. Eine weitere Auseinandersetzung mit dem Beschluss des FG Münster in EFG 2020, 419 erübrigt sich somit im Streitfall.

59 (4) Die unsubstantiierte Behauptung der Antragstellerin, die formalen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EUBeitrG, § 10 Abs. 3 EUBeitrG bzw. Art. 12 Abs. 1 EUBeitrRL hätten nicht vorgelegen, weil in dem EU-Mitgliedstaat schon kein Titel i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EUBeitrG in der in dem einheitlichen Vollstreckungstitel ausgewiesenen Höhe vorgelegen habe oder weil der einheitliche Vollstreckungstitel gemäß § 10 Abs. 3 EUBeitrG bzw. Art. 12 Abs. 1 EUBeitrRL am 05.02.2020 noch nicht vorgelegen habe, sind nicht geeignet, Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Pfändungs- und Einziehungsverfügungen zu wecken. Da der einheitliche Vollstreckungstitel aus den Daten im übermittelten elektronischen Formblatt "Ersuchen um Beitreibung oder Sicherungsmaßnahmen" von der ersuchten

Behörde generiert wird (vgl. auch Senatsurteil vom 11.12.2012 - VII R 70/11, BFHE 239, 501, BStBl II 2013, 475, Rz 10, 19 ff.), geht er zwangsläufig mit dem Beitreibungsersuchen zu. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 EUBeitrG gilt der dem Ersuchen beigefügte einheitliche Vollstreckungstitel als vollstreckbarer Verwaltungsakt, weshalb die ersuchte Behörde nicht kontrollieren muss, ob dieser mit der Bescheidlage im ersuchenden Mitgliedstaat übereinstimmt. Vielmehr verlangt der Grundsatz des gegenseitigen Vertrauens zwischen den Mitgliedstaaten von jedem Mitgliedstaat, dass er --abgesehen von außergewöhnlichen Umständen-- davon ausgeht, dass alle anderen Mitgliedstaaten das Unionsrecht und insbesondere die dort anerkannten Grundrechte beachten. Dieses Vertrauen wird nur dann erschüttert, wenn hinreichende Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen grundrechtliche Mindeststandards darlegt werden (vgl. Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 23.05.2019 - 1 BvR 1724/18, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2019, 1179, m.w.N.; EuGH-Urteil Donnellan, EU:C:2018:282, ABlEU 2018, Nr. C 211, 5, m.w.N.). Die Darlegungs- und Beweislast für Auslandssachverhalte liegt bei den Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 Satz 1 AO; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 239, 501, BStBl II 2013, 475, Rz 26).

60 Der von der Antragstellerin vorgelegte Abdruck einer Entscheidung der zuständigen Behörde des ersuchenden EU-Mitgliedstaats vom 26.04.2019, wonach die Antragstellerin wohl aus der Hauptforderung I zum damaligen Zeitpunkt bereits rund 4,8 Mio. € zuzüglich Zinsen, zusammen also rund 5,3 Mio. € schuldete, ist nicht geeignet, derartige Zweifel in Bezug auf das Beitreibungsersuchen vom 09.01.2020, welches drei Hauptforderungen zuzüglich Zinsen und Säumniszuschlägen betrifft, zu wecken. Es gibt keinen Grund zu der Annahme, der ersuchende Mitgliedstaat könne versucht haben, durch ein Beitreibungsersuchen mehr Steuern beizutreiben, als festgesetzt worden waren, wie die Antragstellerin behauptet. Im Übrigen bleiben die von den streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen erfassten Kontoguthaben weit hinter dem Betrag von rund 5,3 Mio. € zurück, welche auch nach dem Vortrag der Antragstellerin im Zusammenhang mit der Hauptforderung I festgesetzt worden sind.

61 (5) Die Antragstellerin kann die Aufhebung der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen nicht deshalb verlangen, weil im Streitfall --entgegen dem BMF-Merkblatt in BStBl I 2014, 188, Nr. 4.2.4.-- vor deren Erlass keine Zahlungsaufforderung mit 14-tägiger Frist ergangen ist, auch wenn der Senat mit Urteil in BFHE 226, 102, BStBl II 2010, 51 zum früheren Recht entschieden hat, dass ein derartiges Merkblatt Außenwirkung entfaltet.

62 Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob er hieran festhält, denn gemäß § 127 AO kann die Aufhebung eines Verwaltungsaktes, der nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren zustande gekommen ist. Wie ausgeführt, stand die Beitreibung im Streitfall nicht im Ermessen des FA.

63 (6) Die Vollstreckung aufgrund eines Beitreibungsersuchens ist möglich, auch wenn der zu vollstreckende Verwaltungsakt angefochten ist (§ 10 Abs. 1 EUBeitrG, Art. 11 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 4 EUBeitrRL).

64 (7) Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen, soweit der ersuchende EU-Mitgliedstaat das Begründungsgebot des § 13 Abs. 3 Satz 2 EUBeitrG zunächst nicht beachtet hat.

65 Nach der im Streitfall gebotenen summarischen Prüfung spricht viel dafür, dass das Begründungsgebot in erster Linie dazu dient, dem ersuchenden Mitgliedstaat vor Augen zu führen, dass eine Vollstreckung angefochtener Forderungen mit einem Haftungs- bzw. Entschädigungsrisiko (§ 13 Abs. 3 Satz 3 EUBeitrG) verbunden ist und deshalb nur aus guten Gründen angestrengt werden sollte. Auch sind Einwendungen in Bezug auf Fehler des ersuchenden Mitgliedstaats --insbesondere gegen die Abgaben- und Steuerfestsetzung sowie das Beitreibungsersuchen gemäß § 13 Abs. 1 und 2 EUBeitrG (Art. 14 Abs. 1 und 2 EUBeitrRL)-- grundsätzlich nur gegenüber dem ersuchenden Staat (hier dem EU-Mitgliedstaat) geltend zu machen.

66 Im Streitfall kann jedoch letztlich dahinstehen, ob das Begründungsgebot drittschützend ist. Denn ein etwaiger Verstoß gegen die Begründungspflicht durch die ersuchende Behörde kann jedenfalls nach dem Rechtsgedanken des § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz des finanzgerichtlichen Verfahrens geheilt werden. Im Streitfall hat der ersuchende EU-Mitgliedstaat somit Gelegenheit, seine bisherigen Schreiben (insbesondere das Schreiben vom 13.02.2020) vor dem Ergehen einer Entscheidung in der Hauptsache noch einmal daraufhin zu überprüfen, ob sie eine ausreichende Begründung enthalten, und diese gegebenenfalls nachzuholen bzw. zu ergänzen.

67 (8) Es bestehen außerdem auch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen, weil das FA das BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 262 nicht (analog) angewandt hat. Nach der Rechtsprechung des BFH ist für die Auslegung einer Verwaltungsvorschrift nicht maßgeblich, wie die Finanzgerichte die Verwaltungsanweisung verstehen, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte. Die Finanzgerichte dürfen daher Verwaltungsanweisungen nicht nach den allgemeinen Auslegungsmethoden selbst auslegen, sondern nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (BFH-Urteil vom 26.09.2019 - V R 36/17, BFH/NV 2020, 86, Rz 13).

68 Ist in einer Norm, in einer eine Norm ersetzenden Verwaltungsvorschrift oder in einem Erlass kein Zeitpunkt angegeben, ab dem die Regelung gelten soll, und lässt sich ein derartiger Zeitpunkt auch nicht durch Auslegung ermitteln, tritt die Regelung regelmäßig mit ihrer Bekanntgabe in Kraft. Im BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 262 ist kein spezieller Zeitpunkt angegeben, ab dem die Regelungen gelten sollen. Nr. 3 Satz 2 des Schreibens lässt sich jedoch entnehmen bzw. bestätigt, dass maßgeblicher Zeitpunkt, ab dem die Verwaltung in Vollstreckungsangelegenheiten Zurückhaltung üben will, die Veröffentlichung des Schreibens (in elektronischer Form) am 19.03.2020 ist. Der Begriff des "Absehens" i.S. der Nr. 3 Satz 1 dieses Schreibens deutet auch darauf hin, dass Maßnahmen gemeint sind, die noch nicht durchgeführt worden sind (vgl. auch Beschluss des Hessischen FG vom 08.06.2020 – 12 V 643/20, EFG 2020, 1056, Rz 25). Jedenfalls kann dem Schreiben nicht entnommen werden, dass Vollstreckungsmaßnahmen, die vor Veröffentlichung dieses Schreibens ergriffen worden sind, wieder aufzuheben oder rückabzuwickeln sind. Bei diesem Befund ist davon auszugehen, dass die Verwaltungsanweisung mit ihrer Bekanntgabe in Kraft getreten ist. Ließe sich dieses Ergebnis nur durch Auslegung ermitteln, hält der beschließende Senat ein solches Verständnis des BMF-Schreibens zumindest für möglich.

69 Somit könnten auch Inländer in einer vergleichbaren Situation eine AdV nicht unter Berufung auf dieses Schreiben erreichen. Die unterlassene Anwendung dieses Schreibens stellt deshalb keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV dar (die, was das FA übersehen hat, auch zugunsten von in Drittstaaten ansässigen Personen zu beachten ist).

70 Die Annahme der Finanzbehörde, das BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 262 betreffe nur Vollstreckungsmaßnahmen, die nach seiner Bekanntgabe am 19.03.2020 ergriffen werden, führt auch nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, denn Art. 3 GG lässt Stichtagsregelungen zu, sofern diese nicht zu willkürlichen Ergebnissen führen. Wird eine Begünstigung eingeführt, so ist es regelmäßig nicht geboten, bereits verwirklichte Sachverhalte in die Begünstigung mit einzubeziehen.

71 Dies bedeutet jedoch nicht, dass Vollstreckungsschuldner in derartigen Fällen rechtsschutzlos gestellt sind. Vielmehr gelten insoweit die allgemeinen Regeln, insbesondere § 258 AO. Der Antragsteller ist dann, wenn die Verwaltung die Regelung in Nr. 3 des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 nicht zu seinen Gunsten anwendet, lediglich stärker gefordert, darzulegen, weshalb die Aufrechterhaltung der Vollstreckungsmaßnahme wegen der Corona-Pandemie oder aus anderen Gründen unbillig ist bzw. weshalb ihm einstweiliger Rechtsschutz zu gewähren ist. Diese Verteilung der Darlegungslast ist gerechtfertigt, denn in den Fällen, in denen vor dem 19.03.2020 Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen worden sind, kann die Corona-Pandemie und die zu ihrer Eindämmung ergriffenen Maßnahmen für die der Vollstreckung vorangehende Nichtbegleichung von Abgaben- und Steuerschulden (trotz Mahnung) kaum ursächlich sein.

72 Es gibt keinen Grund, Schuldner, die vor und völlig unabhängig von der Corona-Pandemie und den staatlichen Beschränkungen ihre Steuer- und Abgabenschulden nicht getilgt haben --denen gegenüber somit Vollstreckungsmaßnahmen erforderlich waren--, besser zu stellen als diejenigen, die ihren Zahlungsverpflichtungen (gegebenenfalls erst nach Aufnahme eines Bankkredits) nachgekommen sind, indem man zu ihren Gunsten die Regelung in Nr. 3 des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 generell auf vor dem 19.03.2020 ergriffene Maßnahmen der Zwangsvollstreckung anwendet. Dies widerspräche dem aus Art. 3 GG abgeleiteten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Finanzbehörden sind nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, die wegen Verwirklichung eines steuerrechtlichen Tatbestands entstandenen Steueransprüche (§ 38 AO) festzusetzen und die Steuer zu erheben. Einen im Belieben der Finanzverwaltung stehenden, freien Verzicht auf Steuerforderungen gibt es nicht. Auch im Wege von Verwaltungserlassen dürfen die Finanzbehörden Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung nicht zulassen, denn auch der Verzicht auf den Steuereingriff bedarf einer gesetzlichen Grundlage. Fehlt diese, können die Finanzbehörden von der Festsetzung und Erhebung gemäß § 38 AO entstandener Steueransprüche nicht absehen (BFH-Beschluss vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393).

73 Selbst wenn man in Bezug auf die Geltung des BMF-Schreibens eine andere Auffassung vertreten würde (vgl. Beschluss des FG Düsseldorf vom 29.05.2020 – 9 V 754/20 AE(KV), WM 2020, 1365, Rz 34; Rothbächer, Der Vollstreckungsaufschub gemäß § 258 AO als Teil des Schutzschilds in der Corona-Krise, Deutsches Steuerrecht 2020, 1014, 1020; Katemann, Stundungsanträge und Vollstreckungsmaßnahmen in Zeiten der Corona-Krise, AO-StB 2020, 223, 228), könnte der AdV-Antrag der Antragstellerin (unabhängig davon, wo sie geschäftsansässig ist) abgelehnt werden. Denn nach diesem Schreiben "soll" nur von der Vollstreckung abgesehen werden, d.h. in besonders gelagerten Fällen kann die Vollstreckung durchgeführt werden. Dies kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die angestrebte AdV mit ganz überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht zu einem bloßen Zahlungsaufschub führen würde und zur Vermeidung einer vermeidbaren Insolvenz beitragen kann, sondern im Ergebnis lediglich dazu führt, dass andere Gläubiger oder die Gesellschafter bzw. Anteilseigner des bereits vor der "Corona-Krise" überschuldeten oder zahlungsunfähigen Steuerschuldners zu Lasten des (hier ausländischen) Fiskus begünstigt werden. Dies entspricht auch nicht der Intention des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 und der Rechtsprechung zu § 258 AO (vgl. etwa die Nachweise bei Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 258 Rz 13), deren Rechtsgedanken auch im Verfahren gemäß § 69 AO Berücksichtigung finden können.

74 Die Antragstellerin war nach ihrem eigenen Vortrag bereits zum 31.12.2019, also vor Ausbruch der Corona-Pandemie, überschuldet, hat seither zusätzliche, massive Einnahmeausfälle zu verzeichnen und will mit dem Geld nach eigenen Angaben Schiffshypothekendarlehen bei den kreditgebenden Banken und andere Forderungen bedienen. Angaben dazu, wie eine Tilgung der Forderungen des um Beitreibung ersuchenden Mitgliedstaats nach dem 31.12.2020 möglich sein soll oder wie sie ihre Zahlungsunfähigkeit überwinden will, hat die Antragstellerin nicht gemacht. Vor diesem Hintergrund besteht kein Anlass zu der Annahme, dass es in ihrem Fall um einen bloßen Zahlungsaufschub oder die Verhinderung einer vermeidbaren Insolvenz geht, sondern dass das antragsgemäße Gewähren einer AdV lediglich einzelne Gläubiger oder die Anteilseigner bzw. Gesellschafter begünstigen würde und zu einem endgültigen Forderungsausfall des Fiskus --hier dem des ersuchenden Staats-- und damit letztlich zu einem Erlass (§ 227 AO) führen würde. Eine derartige Entscheidung widerspräche auch der Kompetenzverteilung bei der Amtshilfe. Sollte --aus welchen Gründen auch immer-- eine in ihren Wirkungen einem Erlass gleichkommende AdV in Betracht kommen, müsste hierüber regelmäßig von der ersuchenden Behörde entschieden werden und nicht von einer um Amtshilfe bzw. Beitreibung ersuchten Behörde.

75 Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass das auch einem Inländer unter im Übrigen gleichgelagerten Umständen nicht aufgrund des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 AdV zu gewähren wäre. Dass das FA (wenn auch mit anderer Begründung) das genannte Schreiben nicht zugunsten der Antragstellerin angewandt hat, stellt deshalb im Ergebnis (vgl. hierzu den Rechtsgedanken des § 126 Abs. 4 FGO) keine nach Art. 63 AEUV unzulässige Diskriminierung dar. Deshalb ist eine Stellungnahme zum weiteren Vortrag der Antragstellerin zu Art. 63 ff. AEUV, insbesondere zu Fragen der faktischen Kontosperre und zu Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV entbehrlich.

76 (9) Im Streitfall ist die Vollstreckung weder i.S. des § 14 Abs. 1 EUBeitrG unbillig noch stört sie die öffentliche Ordnung Deutschlands. Sie verstößt nicht gegen den ordre public i.S. des Art. 6 EGBGB und ist nicht geeignet, i.S. des Art. 18 EUBeitrRL erhebliche wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten in Deutschland zu bewirken.

77 (a) Die Verpflichtung der ersuchten Behörde, Amtshilfe zu leisten, besteht nicht schrankenlos. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 EUBeitrG wird Amtshilfe nicht geleistet, wenn die Vollstreckung unbillig wäre. Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn sie gegen den ordre public (Art. 6 EGBGB) verstoßen, die öffentliche Ordnung des ersuchten Mitgliedstaats stören oder erhebliche wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten in Deutschland bewirken würde. Gemäß Art. 6 Satz 1 EGBGB ist eine Rechtsnorm eines anderen Staates nicht anzuwenden, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar ist. Sie ist insbesondere nicht anzuwenden, wenn die Anwendung mit den Grundrechten unvereinbar ist (Art. 6 Satz 2 EGBGB). Der EuGH (vgl. EuGH-Urteil Kyrian vom 14.01.2010 - C-233/08, EU:C:2010:11, Slg. 2010, I-177) und ihm folgend der Senat (Senatsurteil vom 03.11.2010 - VII R 21/10, BFHE 231, 500, BStBl II 2011, 401) sind deshalb in Bezug auf die frühere Rechtslage davon ausgegangen, dass eine Ausnahme von dem --der Kompetenzverteilung folgenden-- Grundsatz, die Wirksamkeit und die Vollstreckbarkeit der beizutreibenden Forderung sei von der ersuchten Behörde nicht zu prüfen, zuzulassen ist, wenn die Vollstreckung dieses Titels unbillig wäre, gegen den ordre public gemäß Art. 6 EGBGB verstoßen würde oder die öffentliche Ordnung des ersuchten Mitgliedstaats stören würde. Durch das Inkrafttreten des EUBeitrG ist diese Rechtsprechung nicht überholt (BVerfG-Beschluss in WM 2019, 1179, m.w.N.; Senatsurteil vom 28.11.2017 - VII R 30/15, BFH/NV 2018, 405, Rz 16; Jatzke in HHSp, § 256 AO Rz 20).

78 Der Beschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 24.04.2014 - VII ZB 28/13 (BGHZ 201, 22, Neue Juristische Wochenschrift 2014, 2363), wonach eine ordre public-Überprüfung im Vollstreckungsstaat nicht stattfindet, wenn in

einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ein Titel als Europäischer Vollstreckungstitel bestätigt wird, betrifft nicht das EUBeitrG, sondern die Vollstreckung zivilrechtlicher Forderungen. Aus dem dort maßgeblichen Regelungswerk sind Steuerforderungen und andere "acta jure imperii" ausdrücklich ausgenommen (Art. 2 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 805/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21.04.2004 zur Einführung eines europäischen Vollstreckungstitels für unbestrittene Forderungen), weshalb eine weitere Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BGH insoweit nicht erforderlich ist.

79 Ein Versagungsgrund gemäß § 14 Abs. 1 EUBeitrG kann etwa dann gegeben sein, wenn der Vollstreckungstitel aus einem Verfahren hervorgegangen ist, das von den Grundsätzen des deutschen Verfahrensrechts in einem solchen Maß abweicht, dass er nicht als in einem geordneten rechtsstaatlichen Verfahren ergangen angesehen werden kann (BFH-Urteil in BFHE 231, 500, BStBl II 2011, 401; BGH-Beschluss vom 26.08.2009 - XII ZB 169/07, BGHZ 182, 188, m.w.N.). Im Übrigen verlangt --wie bereits ausgeführt-- der Grundsatz des gegenseitigen Vertrauens zwischen den Mitgliedstaaten von jedem Mitgliedstaat, dass er --abgesehen von außergewöhnlichen Umständen-- davon ausgeht, dass alle anderen Mitgliedstaaten das Unionsrecht und insbesondere die dort anerkannten Grundrechte beachten. Wird keine offensichtliche Verletzung einer in der Rechtsordnung des Vollstreckungsstaats als wesentlich geltenden Rechtsnorm oder eines dort als grundlegend anerkannten Rechts dargetan, prüft die ersuchte Behörde die materielle Richtigkeit der Forderung und die Vollstreckbarkeit des Vollstreckungstitels nicht. Entsprechende Fehler sind dann allein im ersuchenden Staat geltend zu machen (§ 13 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EUBeitrG; Art. 14 Abs. 1 und Abs. 2 EUBeitrRL; vgl. Senatsurteile vom 24.02.2015 - VII R 1/14, BFH/NV 2015, 801; in BFHE 239, 501, BStBl II 2013, 475; EuGH-Urteil Kyrian, EU:C:2010:11, Slg. 2010, I-177).

80 (b) Nach diesen Grundsätzen war das FA im Streitfall nicht gehindert, dem Beitreibungsersuchen nachzukommen. Denn die Vollstreckung aufgrund dieses Ersuchens ist nicht mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar und auch nicht aus anderen Gründen i.S. des § 14 Abs. 1 EUBeitrG unbillig.

81 (aa) Es verstößt nicht gegen den ordre public (Art. 6 EGBGB), wenn die zuständige Behörde des um Beitreibung ersuchenden EU-Mitgliedstaats die dortige, dem BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 262 entsprechende Regelung, die erst im April 2020 erlassen worden ist, nicht rückwirkend auf das Beitreibungsersuchen vom 09.01.2020 bezieht, dem das FA durch Pfändungs- und Einziehungsverfügungen vom 05.02.2020 bereits nachgekommen war, bevor die Corona-Pandemie wirtschaftliche Auswirkungen entfalten konnte. Auch in Deutschland ist eine Anwendung des BMF-Schreibens in BStBl I 2020, 262 auf vor seiner Bekanntgabe erfolgte Vollstreckungsmaßnahmen nicht geboten.

82 (bb) Die für den Auslandssachverhalt darlegungs- und beweispflichtige Antragstellerin hat nicht substantiiert dargelegt, weshalb der mit Hauptforderung I bezeichnete Steueranspruch auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruht, wie sie behauptet. Sie hätte zumindest den Gesamtzusammenhang der Regelung und die konkreten Auswirkungen auf ihre Besteuerung über die Veranlagungszeiträume hinweg darstellen müssen. Unterschiedliche Auffassungen zur Auslegung der maßgeblichen Regelungen, etwaige Rechtsirrtümer oder (wirtschaftliche) Fehlprognosen der Antragstellerin bei der Wahl der Tonnagebesteuerung in dem EU-Mitgliedstaat stehen einer Vollstreckung jedenfalls nicht entgegen. Bei der Tonnagesteuer zahlt der Reeder im Regelfall direkt auf die betriebene Tonnage eine Steuer, unabhängig von den tatsächlichen Einkünften, Gewinnen oder Verlusten. Sollte sich die Wahl im Nachhinein als ungünstig erweisen, besteht nicht ohne Weiteres ein Grund zu der Annahme, dass die Vollstreckung einer in der Folge entstandenen Steuerforderung des EU-Mitgliedstaats unbillig wäre, zumal nach den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (BStBl I 2000, 1049, 1053) davon auszugehen ist, dass das Ersetzen der Körperschaftsteuer durch eine Tonnagesteuer eine staatliche Beihilfe ist und diejenigen, die für die Tonnagebesteuerung optieren, im Ergebnis regelmäßig begünstigt.

83 (cc) Die bloße Behauptung der Antragstellerin, in Bezug auf einen Teil der Forderungen (Hauptforderung II) sei ihr kein Bescheid zugegangen, rechtfertigt im Streitfall gleichfalls nicht die Annahme eines Verstoßes gegen den ordre public und folglich eine AdV der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen.

84 Zwar hat der EuGH entschieden, dass die ersuchte Behörde die Beitreibung einer Forderung ablehnen kann, wenn die Entscheidung, auf der die Forderung beruht, nicht ordnungsgemäß zugestellt worden ist (EuGH-Urteil Donnellan, EU:C:2018:282, ABlEU 2018, Nr. C 211, 5). Auch hat der Senat bei einem --immerhin zugegangenen-- Vollstreckungsersuchen in ausländischer Sprache unter Hinweis auf die fehlende Rechtsbehelfsbelehrung, die kurze Rechtsbehelfsfrist und die mangelnde Möglichkeit, bei Fristversäumnis Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu erlangen, einen Verstoß gegen den ordre public für möglich gehalten (Senatsurteil in BFHE 231, 500, BStBl II 2011, 401).

85 Im Streitfall hat die Antragstellerin den mangelnden Zugang jedoch lediglich unsubstantiiert behauptet und keine

Anstrengungen zur Glaubhaftmachung unternommen. Dies wäre geboten gewesen, da nach dem Grundsatz des gegenseitigen Vertrauens zwischen den Mitgliedstaaten davon auszugehen ist, dass der ersuchende Mitgliedstaat ein ordnungsgemäßes Verfahren durchgeführt und das Unionsrecht und insbesondere die dort anerkannten Grundrechte beachtet hat. Das bloße Bestreiten des Zugangs steht einer Beitreibung aufgrund eines Beitreibungsersuchens nicht entgegen (vgl. BVerfG-Beschluss in WM 2019, 1179, Rz 33).

86 (dd) Ein Verstoß gegen den ordre public (Art. 6 EGBGB) besteht auch nicht darin, dass der um Beitreibung ersuchende EU-Mitgliedstaat seinen Zinsforderungen angeblich einen Jahreszinssatz von 7 Prozent zugrunde gelegt hat. Erforderlich wäre vielmehr, dass die Vollstreckung einer derartigen Forderung in einem nicht hinnehmbaren Gegensatz zur Rechtsordnung des Vollstreckungsstaats stünde, was nicht erkennbar ist.

87 Die Antragstellerin hat nicht substantiiert dargelegt und das FG hat auch nicht festgestellt, dass in den beizutreibenden Forderungen überhaupt Zinsansprüche enthalten sind, die mit einem Zinssatz von 7 Prozent berechnet worden sind.

88 Es ist völlig offen, ob es sich um Zinsen handeln soll, welche denen vergleichbar sind, die in Deutschland einhalb Prozent pro Monat betragen (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO) oder um etwa den Säumniszuschlägen vergleichbare Zinsen, die in Deutschland 1 Prozent pro Monat betragen (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO), also 12 Prozent pro Jahr. Verglichen damit stünde die Vollstreckung einer mit einem Zinssatz von 7 Prozent berechneten Zinsforderung ohnehin nicht in einem nicht hinnehmbaren Gegensatz zur Rechtsordnung Deutschlands, unabhängig von etwaigen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Zinshöhe. Auch darf eine (Zins-)Vorschrift nicht isoliert betrachtet, sondern muss im Gesamtzusammenhang mit den übrigen einschlägigen Vorschriften des Mitgliedstaats gesehen werden. Auch dazu äußert sich die Antragstellerin nicht. Im Übrigen hat die Vollstreckung auch nach deutschem Recht erst dann zu unterbleiben, wenn das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der Norm festgestellt hat (vgl. § 79 Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht --BVerfGG--); Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit genügen nicht. Sie rechtfertigen somit auch nicht die Annahme, dass die Vollstreckung einer derartigen Forderung in einem nicht hinnehmbaren Gegensatz zur Rechtsordnung Deutschlands stünde.

89 (ee) Dass in dem ersuchenden EU-Mitgliedstaat generell kein vorläufiger Rechtsschutz gewährt wird, wurde von der Antragstellerin weder belegt noch vom FG festgestellt. Die Antragstellerin hat auch nicht aufgezeigt, welcher nicht hinnehmbare Gegensatz zur Rechtsordnung Deutschlands hieraus resultieren würde, wenn man unterstellt, dass es in dem EU-Mitgliedstaat keine Möglichkeit gibt, vorläufigen Rechtsschutz zu gewähren.

90 (10) Im Streitfall bestehen somit keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO.

91 bb) Die Vollziehung der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen hat für die Antragstellerin auch keine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge (§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).

92 Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Vollstreckung unbillig, wenn sie oder einzelne Vollstreckungsmaßnahmen dem Vollstreckungsschuldner einen unangemessenen Nachteil bringen, der durch kurzfristiges Zuwarten oder eine andere Vollstreckungsmaßnahme vermieden werden kann. Die Härten, die mit jeder Vollstreckung verbunden sind, sind dabei nicht gemeint.

93 Im Streitfall ist die Vollstreckung nicht unbillig, da in Betracht kommende alternative Vollstreckungsmaßnahmen nicht ersichtlich sind, die Antragstellerin nach eigenen Angaben auch zu einer Sicherheitsleistung nicht in der Lage ist, die von der Antragstellerin begehrte AdV ohne Sicherheitsleistung --wie ausgeführt-- zu einer isolierten Begünstigung anderer Gläubiger oder der Anteilseigner bzw. Gesellschafter führen würde und voraussichtlich zu einem endgültigen Forderungsausfall bei dem ersuchenden Staat. In einem derartigen Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Beitreibung.

94 cc) Da hiernach keine AdV zu gewähren ist, muss der Senat auch nicht über eine Sicherheitsleistung entscheiden. Bei Änderung der Umstände, insbesondere wenn die Antragstellerin die für eine Sicherheitsleistung erforderlichen Mittel aufbringen oder für sie weniger belastende, gleichwertige andere Vollstreckungsmaßnahmen aufzeigen kann, bleibt es ihr unbenommen, einen neuen AdV-Antrag zu stellen und vorzutragen, dass die Vollziehung der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen unter den geänderten Umständen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge habe. Soweit sie jedoch weiterhin der Sache nach einen Erlass begehrt, müsste sie dieses Anliegen an den ersuchenden Staat herantragen.

95 3. Aus diesen Darlegungen folgt, dass die Beschwerde der Antragstellerin unbegründet ist. Denn hiernach bestehen bei der im vorliegenden Eilverfahren gebotenen summarischen Prüfung anhand der präsenten Akten keine Zweifel daran, dass die streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen rechtmäßig sind. Die Vollziehung hat für die Antragstellerin auch keine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge (§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Eine AdV der streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen kommt somit nicht in Betracht.

96 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de