

Beschluss vom 11. February 2011, V B 83/09

Keine Bindungswirkung der Zusage einer übergeordneten Behörde für den Erlass

BFH V. Senat

AO § 227, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. May 2009, Az: 4 K 11393/06

Leitsätze

NV: Die Rechtsfrage, ob ein FA bei der Entscheidung über einen Erlassantrag gemäß § 227 AO an die Zusage einer nicht zuständigen übergeordneten Behörde gebunden sein kann, ist nicht entscheidungserheblich, wenn die übergeordnete Behörde nach dem BMF-Schreiben vom 28. Juli 2003 (BStBl. I 2003, 401) selbst nicht befugt wäre, einem Erlass zuzustimmen .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) die Umsatzsteuernachzahlung für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 (... €) und Zinsen hierzu (... €) in Höhe von insgesamt ... Mio. € gemäß § 227 der Abgabenordnung (AO) zu erlassen sind.
- 2 Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, betreibt in mehreren Bundesländern rund 150 Gemeinschaftsunterkünfte zur Unterbringung von Asylbewerbern, Spätaussiedlern, ausländischen Flüchtlingen und Obdachlosen. Grundlage waren sog. Betreiberverträge, die die Klägerin mit den für die Unterbringung zuständigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften (Kostenträgern) geschlossen hatte. Die Grundstücke wurden der Klägerin in den meisten Fällen von den Kostenträgern zur Verfügung gestellt und sodann von ihr saniert. Die an die Kostenträger nach dem Betreibervertrag erbrachten Leistungen teilte die Klägerin in umsatzsteuerfreie Vermietungsleistungen und umsatzsteuerpflichtige Leistungen (Verpflegung, Betreuung und Bewachung) auf. Bis einschließlich des Kalenderjahres 1998 beanstandete der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) diese Aufteilung nicht.
- 3 Im Anschluss an die Entscheidung des Thüringer Finanzgerichts (FG) vom 7. Mai 2003 I 560/01 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 1803, nachgehend Senatsurteil vom 27. September 2007 V R 73/05, BFH/NV 2008, 252) vertrat das FA bei einer Außenprüfung für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 (Streitjahre) die Auffassung, die von der Klägerin erbrachten Umsätze seien in vollem Umfang steuerpflichtig. Die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Änderungsbescheide führten zu den genannten Umsatzsteuernach- und Zinsforderungen des FA.
- 4 Die Klägerin führte mit Vertretern der Finanzverwaltung, insbesondere mit Vertretern des Landesfinanzministeriums, bis zum Ablauf der Einspruchsfrist Gespräche. Sie legte gegen die Änderungsbescheide keine Einsprüche ein, sondern stellte noch innerhalb der Rechtsbehelfsfrist am 15. Juni 2006 den streitbefangenen Erlassantrag, den das FA ablehnte. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg.
- 5 Die hiergegen erhobene Klage war zunächst beim 14. Senat des FG unter dem Aktenzeichen 14 K 393/06 anhängig. Das Verfahren wurde nach dem Präsidiumsbeschluss vom 19. November 2007 zum 1. Dezember 2007 auf den 4. Senat des FG übertragen. Der Präsidiumsbeschluss lautet insoweit: "Der 4. Senat übernimmt mit Wirkung vom 1. Dezember 2007 die allgemeine Zuständigkeit für die Finanzämter Celle, Syke und Rotenburg einschließlich des beim 10. bzw. 14. Senats noch vorhandenen Bestands bereits anhängiger, unerledigter Verfahren aus dem allgemeinen Arbeitsgebiet dieser Finanzämter mit Ausnahme der Verfahren 10 K 421/03, 10 K 614/03, 10 K 116/05, 10 K 282/05, 10 K 317/06 und 10 K 144/07." Eine Begründung, warum der Geschäftsverteilungsplan im Hinblick auf die besonderen Anforderungen gemäß § 21e Abs. 3 des Gerichtsverfassungsgesetzes geändert wurde, enthält der Präsidiumsbeschluss nicht.

- 6 Der 4. Senat des FG hat die Klage durch Urteil vom 20. Mai 2009 abgewiesen. Das FG verneint das Vorliegen sachlicher Billigkeitsgründe sowohl unter den Gesichtspunkten des Übermaßverbots als auch nach Treu und Glauben. Es hat offen gelassen, ob der Klägerin von Vertretern des Niedersächsischen Ministeriums der Finanzen (Landesfinanzministerium) zugesagt worden sei, die Forderungen zu erlassen. Eine Zusage des sachlich unzuständigen Landesfinanzministeriums habe für das FA keine Bindungswirkung gehabt und ein vom Landesfinanzministerium selbst gewährter Erlass wäre gemäß § 130 Abs. 2 Nr. 1 AO vom FA widerrufbar gewesen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zuzulassen.
- 8 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 10 1. Die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) kommt nicht in Betracht. Die Rechtsfortbildungsrevision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO ist ein Spezialtatbestand der Grundsatzrevision (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. April 2007 III B 36/06, BFH/NV 2007, 1518; vom 9. Juni 2010 X B 41/10, BFH/NV 2010, 1783) und verlangt, dass die aufgeworfene Rechtsfrage klärungsbedürftig ist. Dies ist hier nicht der Fall. Die von der Klägerin formulierte Rechtsfrage, ob "im Erlassverfahren gemäß § 227 der Abgabenordnung (AO) über die in § 176 Abs. 1 AO geregelten Fälle hinaus bei einer durchgängigen und von niemandem in Zweifel gezogenen Rechtsauslegung Vertrauensschutz im Hinblick auf bereits existierende Steuerbescheide dahingehend zu gewähren ist, dass eine Änderung von Steuerbescheiden erstmals in dem Zeitpunkt zulässig ist, an dem die Rechtslage objektiv zweifelhaft geworden ist", hat der Senat im Urteil vom 7. Oktober 2010 V R 17/09 (juris) beantwortet. Danach kann eine zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem nicht umstrittene Rechtspraxis bei Fehlen einer höchstrichterlichen Rechtsprechung keinen über den Anwendungsbereich des § 176 Abs. 1 AO hinausgehenden Vertrauensschutz erzeugen, wenn die Rechtspraxis mit der späteren höchstrichterlichen Klärung der Rechtsfrage nicht in Einklang steht. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat auf die Begründung des Urteils V R 17/09 Bezug.
- 11 2. Die Voraussetzungen des Zulassungsgrunds der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) liegen nicht vor.
- 12 Das FG ist in der Vorentscheidung nicht von einem entscheidungserheblichen Rechtssatz einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen. Die Vorentscheidung und das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12. Dezember 1995 2 K 2902/94 (EFG 1997, 328) betreffen unterschiedliche Rechtsfragen. Das FG verneint im Streitfall in rechtlicher Hinsicht, dass eine Zusage auf Erlass der Umsatzsteuer nebst Zinsen des für das Erlassverfahren unzuständigen Landesfinanzministeriums für das sachlich zuständige FA im Erlassverfahren Bindungswirkung gehabt hätte. Die Klägerin selbst wirft in ihrer Beschwerdebegründung diese Frage als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf (s. unter II.3.). In dem von der Klägerin angeführten Streitfall des FG Rheinland-Pfalz in EFG 1997, 328 geht das FG von der Zuständigkeit des betreffenden Landesfinanzministeriums für Anträge auf verbindliche Auskunft aus.
- 13 3. Die Revision ist schließlich nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die aufgeworfene Rechtsfrage ist nicht entscheidungserheblich und damit nicht klärungsfähig.
- 14 a) Die Klägerin hält die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob sie aus einer Zusicherung des Landesfinanzministeriums in einem Gespräch vom 18. Oktober 2005 einen Anspruch gegen das FA ableiten kann, den begehrten Erlass zuzusprechen. Sie geht von einer Bindung des FA als sachlich zuständiger Behörde für die Erlassentscheidung durch eine Zusicherung des sachlich unzuständigen Landesfinanzministeriums aus, da nach den gleichlautenden Ländererlassen vom 2. Januar 2004 (BStBl I 2004, 29; nachgehend vom 15. April 2008, BStBl I 2008, 534) zur Zuständigkeitsabgrenzung bei Erlassentscheidungen das Landesfinanzministerium einer positiven Erlassentscheidung des FA zustimmen müsse.
- 15 b) Der Entscheidungserheblichkeit und Klärbarkeit dieser Rechtsfrage im Streitfall steht jedoch entgegen, dass das Landesfinanzministerium sowohl für den zu erlassenden Umsatzsteuer- (1.414.920,83 €) als auch für den Zinsbetrag (306.544,36 €) selbst nicht befugt wäre, einem Erlass zuzustimmen. Denn nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28. Juli 2003 (BStBl I 2003, 401) haben die obersten Finanzbehörden

der Länder für den Erlass von Umsatzsteuer gemäß § 227 AO die vorherige Zustimmung des BMF einzuholen, wenn der Betrag, der erlassen werden soll, 200.000 € übersteigt; bei zu erlassenden Zinsen --wie im Streitfall-- sind zur Zuständigkeitsabgrenzung der Steuer- und Zinsbetrag getrennt zu betrachten (vgl. auch Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 227 AO Rz 120, 124). Selbst wenn der Senat im Revisionsverfahren zu dem Ergebnis käme, dass die Zusicherung einer nach den verwaltungsinternen Regelungen zur Zuständigkeitsabgrenzung übergeordneten Zustimmungsbehörde bei Erlassentscheidungen Bindungswirkung für das FA hätte, wäre dies im Streitfall unerheblich, da allein eine Zustimmung des BMF das FA binden könnte.

- 16** 4. Die Rüge der Klägerin, das FG sei gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 119 Nr. 1 FGO bei seiner Entscheidung nicht ordnungsgemäß besetzt gewesen, hat keinen Erfolg.
- 17** Ein Geschäftsverteilungsplan wirkt nur für die Dauer eines Geschäftsjahres (Jährlichkeitsprinzip) und tritt an dessen Ende ohne weiteres Zutun außer Kraft. Maßgebend für die Ordnungsmäßigkeit der Besetzung des entscheidenden Spruchkörpers ist stets der für den Zeitpunkt der Entscheidung --im Streitfall der im Jahr 2009-- geltende Geschäftsverteilungsplan des Gerichts; er regelt konstitutiv auch die Zuständigkeit des Spruchkörpers für bereits anhängige Sachen (z.B. Entscheidungen des BFH vom 14. November 1995 VIII R 3-5/95, BFH/NV 1996, 481; vom 11. Juli 2006 IX B 179/05, BFH/NV 2006, 1873).
- 18** Maßgeblich für die zutreffende Besetzung des Gerichts ist im Streitfall somit nur der Geschäftsverteilungsplan des Jahres 2009. Die Klägerin hat die Zuständigkeit des 4. Senats des FG nach diesem Geschäftsverteilungsplan aber nicht beanstandet. Dass dieser Geschäftsverteilungsplan den beanstandeten Mangel perpetuiert, hat die Klägerin nicht dargelegt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de