
Datum: 30.08.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1084/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0830.6K1084.10.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VII B 215/12

Tenor:
Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Der Beklagte betreibt gegen den Kläger wegen rückständiger Umsatzsteuer 2001, 2002, 2004 und 2006 die Vollstreckung. Anfang 2007 schuldete der Kläger 69.216 €.	2
Nachdem die Vollstreckungsmaßnahmen nur zu einem geringen Teil erfolgreich gewesen waren, forderte der Beklagte den Kläger wegen der vorbezeichneten Umsatzsteuer durch Verfügung vom 10.09.2007 auf, ein Verzeichnis seines Vermögens vorzulegen und an Eides Statt zu versichern, dass er die verlangten Angaben richtig und vollständig gemacht habe. Den dagegen vom Kläger erhobenen Einspruch wies der Beklagte am 11.01.2008 als unbegründet zurück. Nach seiner Darstellung betrug die offene Umsatzsteuer nunmehr insgesamt 46.930 €. Diese Verwaltungsentscheidungen sind Gegenstand der Klage 6 K 130/08, über die das Gericht durch Urteil vom heutigen Tage ebenfalls entschieden hat.	3
In dem Klageverfahren 6 K 130/08 äußerte der Kläger wiederholt Zweifel an der Höhe der Rückstände und verwies auf mehrere von ihm freiwillig bzw. von Drittschuldnern geleistete Zahlungen im Zeitraum von März 2007 bis November 2008. Im Einzelnen handelte es sich um folgende Vorgänge.	4

Am 15.03.2007 wurde die jährliche Eigenheimzulage für das dem Kläger gehörende und zu eigenen Wohnzwecken genutzte Hausgrundstück in der A Straße in B in Höhe von 2.045 € fällig.	5
Dieses Grundstück wurde anschließend zur Vermeidung der Zwangsversteigerung freihändig verkauft. Den nach Ablösung der Belastungen verbleibenden Erlös in Höhe von 10.000 € überwies der beurkundende Notar am 22.08.2007 an den Beklagten.	6
Am 20.11.2007 und 07.02.2008 wurden dem Beklagten Zahlungen Dritter in Höhe von 4.000 € und 2.000 € für den Kläger überwiesen.	7
Am 15.03.2008 wurde nochmals Eigenheimzulage für das Hausgrundstück in B in Höhe von 2.045 € fällig.	8
Am 21.11.2008 überwies die C Lebensversicherungs-AG in E als Drittschuldnerin 22.549 € aus einer Rentenversicherung des Klägers, die der Beklagte gepfändet und anschließend gekündigt hatte.	9
Auf Anregung des Gerichts erließ der Beklagte am 08.01.2009 den im vorliegenden Verfahren allein streitigen Bescheid. Darin sind die Forderungen aus Umsatzsteuer 2001, 2002, 2004 und 2006 in insgesamt 34 Einzelpositionen aufgegliedert. Einzelne Positionen sind gruppenweise unter der Überschrift "Abrechnungsbescheid" zusammengefasst. Das Gericht geht davon aus, dass es sich dabei um einen Abrechnungsbescheid handelt, in dem die einzelnen Steuerforderungen zusammengefasst sind. Zusammen sind danach 25.875 € rückständig. Davon entfallen 23.114 € auf die Schulden, die der Aufforderung zur Vorlage eines Vermögensverzeichnisses und der Ladung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung vom 10.09.2007 zugrunde liegen. Der Rest besteht überwiegend aus weiterberechneten Säumniszuschlägen, soweit Hauptsteuern noch offen sind. Der Beklagte wies den Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid am 29.03.2010 zurück.	10
Hierauf hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben. Er hält den Abrechnungsbescheid bereits inhaltlich für nicht nachvollziehbar. Jedenfalls sei er falsch, weil die strittigen Umsatzsteuerforderungen nicht in vollem Umfang erloschen seien. Der Beklagte habe nicht alle Zahlungen berücksichtigt bzw. diese nicht richtig verbucht. Infolge dessen würden die Höhe der Zinsen und der Säumniszuschläge nicht stimmen. Jedenfalls habe der Beklagte die Zahlung der C schneller beitreiben können. Wegen der verbleibenden und erheblich geringeren Rückstände hätte der Beklagte eine Stundung gewähren und die Säumniszuschläge aus Billigkeitsgründen erlassen müssen.	11
Der Kläger beantragt,	12
den Beklagten zum Erlass eines Abrechnungsbescheids über Umsatzsteuer 2001 bis 2006 zu verpflichten, der keine offene Forderung mehr ausweist.	13
Der Beklagte beantragt,	14
die Klage abzuweisen.	15
Er hält seine Verwaltungsentscheidungen für rechtmäßig.	16
Entscheidungsgründe	17
Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet.	18

Gemäß § 40 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Verpflichtung zum Erlass eines abgelehnten Verwaltungsakts begehrt werden. Der Kläger beantragt, den Beklagten zum Erlass eines Abrechnungsbescheids zu verpflichten. Das ist ein Verwaltungsakt im Sinne des § 218 Abs. 2 Satz 1 AO, durch welchen die Finanzbehörde über Streitigkeiten entscheidet, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) betreffen. Entschieden wird insbesondere, ob Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 47 AO erloschen sind (vgl. BFH, Urteil 13.01.2000 VII R 91/98, BStBl II 2000, 246). Der Streit zwischen den Beteiligten geht um die Frage, ob noch Ansprüche des Beklagten aus Umsatzsteuer 2001 bis 2006 gegen den Kläger bestehen. Den vom Kläger insoweit begehrten Verwaltungsakt hat der Beklagte abgelehnt. Während der Kläger die Auffassung vertritt, dass keine Ansprüche aus der Umsatzsteuer 2001 bis 2006 mehr bestünden, hat der Beklagte durch den Abrechnungsbescheid vom 06.01.2009 entschieden, dass noch ? näher bezeichnete – Ansprüche aus der Umsatzsteuer 2001 bis 2006 in Höhe von zusammen 25.874,57 € bestehen. 19

In der Sache kann das Gericht die vom Kläger beantragte Verpflichtung des Beklagten nicht aussprechen. Die Ablehnung des Abrechnungsbescheids mit dem vom Kläger begehrten Inhalt ist nicht rechtswidrig und der Kläger dadurch nicht in seinen Rechten verletzt (§ 101 Satz 1 FGO). Die Ansprüche aus Umsatzsteuer 2001 bis 2006 sind nur in dem vom Beklagten in den Bescheiden festgestellten Umfang erloschen. Darüber hinaus bestehen sie weiter. 20

Das Gericht legt bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Abrechnungsbescheide in tatsächlicher Hinsicht den 09.03.2010 zugrunde. Das ist der Tag, an dem der Beklagte über die Einsprüche des Klägers gegen den Abrechnungsbescheid entschieden hat. Für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheides sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgebend (BFH, Urteil vom 21.11.2006 VII R 68/05 BStBl II 2007, 291). Denn ob eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist oder nicht, kann das Finanzamt immer nur bezogen auf einen bestimmten Zeitpunkt entscheiden. Allein dieser kann den späteren gerichtlichen Entscheidungen zugrunde gelegt werden. Das bestätigt indirekt der Kläger mit dem Vorbringen, seine offenen Verbindlichkeiten würden sich während des Klageverfahrens fortlaufend ändern. Die Situation ist nicht anders als bei einem laufend geführten Girokonto. Es weist durch die gebuchten Zugänge und Abgänge möglicherweise täglich andere Salden aus. Dass hier der Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung der maßgebende Zeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung ist, folgt aus § 44 Abs. 2 FGO. Danach ist Gegenstand der Anfechtungsklage nach einem Vorverfahren der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat. Die Vorschrift gilt entsprechend für die Verpflichtungsklage, wenn sie die Anfechtung eines ablehnenden Verwaltungsakts in sich aufgenommen hat (BFH, Urteil vom 10.05.1983 VII R 130/81, juris). So liegt der Streitfall. Würde der Beklagte verpflichtet, das Erlöschen aller Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis über Umsatzsteuer 2001 bis 2006 festzustellen, könnte daneben der tatsächlich erlassene Abrechnungsbescheid nicht bestehen bleiben. 21

Die Rüge des Klägers, der Abrechnungsbescheid sei inhaltlich nicht nachvollziehbar, greift nicht durch. Anlass für das Begehren des Klägers auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids war und ist seine zumindest teilweise substantiierte Behauptung aus dem Klageverfahren 6 K 130/08 wegen Aufforderung zur Vorlage des Vermögensverzeichnisses und Ladung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, wonach angeblich keine Ansprüche aus den Steuerschuldverhältnissen über Umsatzsteuer 2001 bis 2006 mehr bestehen. Der Beklagte kann über diese Streitigkeit nur entscheiden, wenn er für jeden einzelnen Anspruch aus den 22

betroffenen Steuerschuldverhältnissen über dessen Verwirklichung entscheidet (§ 218 Abs. 2 Satz 1 AO).

Zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gehören nach § 37 Abs. 1 AO unter anderem der Steueranspruch und der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung. Bei der Umsatzsteuer besteht der Steueranspruch in der Regel aus einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung für jeden Voranmeldungszeitraum, einem vom Unternehmer angemeldeten Unterschiedsbetrag zugunsten des Finanzamts aus der Umsatzsteuer für das Kalenderjahr und einem weiteren Unterschiedsbetrag zugunsten des Finanzamts aus einer von der Steueranmeldung abweichenden Steuerfestsetzung (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG). Zu jedem dieser Steueransprüche kann eine steuerliche Nebenleistung hinzu-treten, nämlich ein Verspätungszuschlag, Zinsen und ein Säumniszuschlag (§ 3 Abs. 3 AO). Die Grundlage für die Verwirklichung dieser Ansprüche sind die Steuerbescheide einschließlich der Steueranmeldungen und der Verwaltungsakte, durch die steuerliche Nebenleistungen festgesetzt werden (§ 218 Abs. 1 AO). Lediglich die Säumniszuschläge entstehen kraft Gesetzes (§ 240 AO), so dass im Abrechnungsbescheid auch darüber zu entscheiden ist (§ 218 Abs. 2 Satz 1 AO).

23

Da der Kläger geltend macht, alle vorgenannten Ansprüche seien durch Zahlung auf bestimmte Beträge und Aufrechnung erloschen (§ 47 in Verbindung §§ 224, 225 Abs. 1 AO und mit § 226 AO), muss durch den Abrechnungsbescheid über jeden einzelnen Anspruch gesondert entschieden werden.

24

Das hat der Beklagte durch den Abrechnungsbescheid vom 08.01.2009 getan. Er hat die Ansprüche aus Umsatzsteuer nach den einzelnen Jahren geordnet und innerhalb der Jahre nach dem Steueranspruch, ggf. den Voranmeldungszeiträumen, den zugehörigen Säumniszuschlägen, Verspätungszuschlägen und den verschiedenen Arten von Zinsen gegliedert. Das hat zu den 34 Einzelpositionen geführt. Zu jedem einzelnen Anspruch hat der Beklagte entschieden, ob und ggf. aus welchem Grund sowie in welcher Höhe es zum Erlöschen gemäß § 47 AO gekommen ist. Bei den Säumniszuschlägen ist außerdem deren Entstehung bis zum angefangenen Monat bei Erlass der Abrechnungsbescheide dargestellt.

25

Bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Verwaltungsentscheidungen geht das Gericht in tatsächlicher Hinsicht nur auf diejenigen Ansprüche ein, zu denen sich der Kläger konkret geäußert hat. Denn das Gericht hat auch bei der Erforschung des Sachverhalts von Amts wegen die Beteiligten heranzuziehen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 und 2 FGO). Das ist hier geschehen. Das Gericht geht davon aus, dass der Kläger seine Erklärung-en über die tatsächlichen Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß angegeben hat und in gleicher Weise der Aufforderung des Gerichts nachgekommen ist, sich über die vom Beklagten vorgebrachten Tatsachen zu erklären.

26

Die vom Kläger angeführten Zahlungen und Verrechnungen sind im Abrechnungsbescheid nach dem Sachstand vom 08.01.2009 in vollem Umfang und bei den richtigen Ansprüchen berücksichtigt worden.

27

Gegen die am 15.03.2007 zugunsten des Klägers fällig gewordene Eigenheimzulage 2007 für sein Hausgrundstück in Höhe von 2.045 € hat der Beklagte mit der rückständigen Umsatzsteuer für II/2006, fällig seit dem 27.10.2006, aufgerechnet. Rechtsgrundlage dafür ist § 226 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 396 Abs. 1 BGB. Die Umsatzsteuer für II/2006 war seinerzeit der älteste fällige Steueranspruch.

28

29

Zu Unrecht greift der Kläger in diesem Zusammenhang pauschal die Reihenfolge der Buchungen an. Die primäre Verrechnung von Zahlungen mit der Steuer, die der Beklagte vorgenommen hat und die der Regelung in § 225 Abs. 2 Satz 1 AO entspricht, ist für die Steuerpflichtigen schon im Ansatz günstiger als die zivilrechtliche Bestimmung in § 367 Abs. 1 BGB, wonach Zahlungen zuerst auf Kosten und Zinsen und zuletzt auf die Hauptleistung angerechnet werden. Die vorrangige Verrechnung auf die Steuer mindert unmittelbar die zukünftigen Säumniszuschläge. Diese verringern sich laufend und können sich nicht – wie im Zivilrecht die Zinsen – erhöhen. Bei den vom Kläger pauschal erwähnten Zinsen handelt es sich hier um die Verzinsung von Steuernachforderungen gemäß § 233a AO. Diese knüpfen von vornherein nicht an gezahlte Steuern an, sondern gehen von Unterschiedsbeträgen zwischen festgesetzten Steuern aus.	
Die Überweisung von 10.000 € aus dem Erlös über den Verkauf des dem Kläger gehörenden Grundstücks A Straße in B durch den beurkundenden Notar ist beim Beklagten am 22.08.2007 gutgeschrieben worden. Sie ist vom Beklagten auf die seit dem 15.01.2007 fällige Umsatzsteuer 2001 angerechnet worden. Dies war von den ältesten Rückständen mit rund 38.000 € der höchste Betrag, auf den die Überweisung in voller Höhe angerechnet werden konnte.	30
Die am 20.11.2007 eingegangene Zahlung in Höhe von 4.000 € ist ebenfalls auf die Umsatzsteuer 2001 angerechnet worden. Dies war für den Kläger von Vorteil, da die verbleibende Umsatzsteuer 2001 Grundlage für die inzwischen – am 10.09.2007– ergangene Aufforderung zur Vorlage des Vermögensverzeichnisses und Ladung zur eidesstattlichen Versicherung war.	31
Aus den vorgenannten Gründen ist die am 07.02.2008 eingegangene Zahlung in Höhe von 2.000 € ebenfalls der Umsatzsteuer 2001 gutgeschrieben worden.	32
Gegen die am 15.03.2008 fällig gewordene Eigenheimzulage für 2008 zugunsten des Klägers in Höhe von 2.045 € hat der Beklagte in Höhe von 871,79 € mit der Umsatzsteuer für 2004 und in Höhe von 1.173,21 € mit der Umsatzsteuer für II/2006 aufgerechnet. Beide Rückstände lagen der Verfügung vom 10.09.2007 zugrunde. Die Umsatzsteuer für II/2006 erlosch wegen dieser Aufrechnung in voller Höhe.	33
Die am 21.11.2008 von der C als Drittschuldnerin überwiesenen 22.549 € schrieb der Beklagte der Umsatzsteuer für 2001 gut. Abgesehen davon, dass hierdurch erneut ein Rückstand gemindert wurde, für den die Verfügung vom 10.09.2007 ergangen war, musste die Zahlung auf einen Rückstand gebucht werden, derentwegen die Vollstreckung erfolgt war. Das folgt aus § 225 Abs. 3 AO. Die Vorschrift besagt weiter, dass der Beklagte die Reihenfolge der Tilgung bestimmen konnte, weil der verfügbare Betrag nicht zur Tilgung aller Schulden ausreichte.	34
Weitere Zahlungen hat der Kläger nicht dargelegt.	35
Der Einwand des Klägers, der Beklagte hätte die Zahlung der C früher betreiben können, ist im vorliegenden Verfahren irrelevant. Im Abrechnungsbescheid können nur Vorgänge berücksichtigt werden, die gemäß § 47 AO zum Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis führen. Das ist erst der Fall, wenn eine Zahlung erbracht worden ist. Entsprechendes gilt für die Auffassung des Klägers, der Beklagte habe die Rückstände zu Unrecht nicht gestundet und die Säumniszuschläge rechtsfehlerhaft nicht erlassen.	36
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	37

