
Datum: 14.03.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 990/16 AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0314.5K990.16AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage darüber, ob die Anordnung eines dinglichen Arrestes nichtig oder rechtswidrig gewesen ist. 2
- Die Klägerin, die L GmbH, ist seit Juni 2007 in der Baubranche (Fassadendämmung und Trockenbau) tätig. Alleiniger Anteilseigner und Geschäftsführer war bis zum 15.10.2015 Herr G L, seit diesem Zeitpunkt ist sein Sohn F L alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer. Des Weiteren vermietet die Klägerin Gerüste und Firmennutzfahrzeuge an die G GmbH, deren Geschäftsführer ebenfalls Herr F L ist. 3
- Im Rahmen einer Betriebsprüfung sowie durch Ermittlungen des Finanzamts für Steuerfahndung und Steuerstrafsachen C traf der Beklagte Feststellungen, wonach der ehemalige Geschäftsführer der Klägerin, Herr G L, im Zeitraum 2009 bis 08/2015 zur Verschleierung von Schwarzlohnleistungen Subunternehmerleistungen und Materialeinkäufe als Betriebsausgaben gebucht haben soll, die tatsächlich nicht angefallen sein sollen. Der Beklagte geht davon aus, dass es sich bei den Rechnungen der Lieferanten T L, ET, FG, J GmbH, J T GmbH, F J GmbH, P GmbH, B GmbH, N L, J J GmbH, O H und O V um Scheinrechnungen handelt (zur Höhe der Rechnungen im einzelnen siehe Seite 3 der Anordnung des dinglichen Arrestes, Bl. 21 der Gerichtsakte). Der Beklagte ist deshalb der 4

Auffassung, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen nicht gegeben seien, im Einzelnen stehe der Klägerin ein Vorsteuerabzug in folgender Höhe nicht zu:

2009	2010	2011	2012	2013	2014	Summe
5.058 €	5.936 €	19.028 €	32.420 €	16.445 €	6.819 €	85.706 €

Mit Datum vom 02.03.2016 ordnete der Beklagte gem. § 324 Abgabenordnung (AO) gegen die Klägerin zur Sicherung entstandener Steueransprüche (Umsatzsteuer und Lohnsteuer 2009-2014) in Höhe von insgesamt 206.655 € den dinglichen Arrest in ihr bewegliches und unbewegliches Vermögen an. Auf die Umsatzsteuer 2009-2014 entfiel hiervon ein Betrag in Höhe von 85.706 €. Wegen der zugrunde gelegten Steueransprüche im Einzelnen wird auf den Bescheid vom 02.03.2016 (Bl. 16 der Gerichtsakte) verwiesen.

Gegen diese Arrestanordnung erhob die Klägerin am 07.03.2016 Sprungklage nach § 45 Abs. 4 FGO. Die Ermittlungen der Betriebsprüfung und der Steuerfahndung seien unzureichend. Die Anhaltspunkte des Beklagten ergäben sich lediglich aus Zeugenaussagen sowie Hinweisen in der Buchführung der Lieferanten. Hieraus könne jedoch nicht der Schluss des Vorliegens von Scheinrechnungen gezogen werden. Vielmehr sei es ebenso gut möglich, dass die Lieferanten sich lediglich selbst schützen wollten.

Mit Datum vom 14.03.2016 erließ der Beklagte nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2009-2014, die (inkl. Zinsen) in folgender Höhe zu Nachzahlungen führten:

Jahr	Nachzahlung
2009	6.547,75 €
2010	7.322,17 €
2011	22.353,31 €
2012	36.146,45 €
2013	17.347,26 €
2014	6.819,48 €

Mit Schreiben vom 13.04.2016 setzte der Beklagte die Umsatzsteuerschulden 2009-2014 sowie die Zinsen zur Umsatzsteuer 2009-2013 gegen Sicherheitsleistung in Höhe von 63.863,80 € von der Vollziehung aus. Zugleich teilte der Beklagte mit, dass die Sicherheitsleistungen bereits durch die Zahlungen in das Verwahrbuch und die Eintragung der Zwangssicherungshypothek erbracht worden seien.

Die Klägerin trug nach Erlass der Umsatzsteuerbescheide und Gewährung der Aussetzung der Vollziehung vor, dass sie wegen der formalen Erledigung der Anordnung des dinglichen

Arrestes ihr Begehren im Wege der Fortsetzungsfeststellungsklage weiterverfolge. Das erforderliche Feststellungsinteresse bestehe darin, dass sie durch den Nachweis der Rechtswidrigkeit des dinglichen Arrestes gegenüber den Banken und auch den Lieferanten und sonstigen Geschäftspartnern das geschäftliche Ansehen zurückerlange, das zur Sicherung der Kreditlinie erforderlich sei (Rehabilitationsinteresse). Zudem werde die Rechtsposition der von dinglichen Arresten betroffenen Steuerpflichtigen eingeengt/beschnitten, wenn mit der Zustellung eines dinglichen Arrestes die mit diesem besicherten Ansprüche durch Steuerbescheide zeitgleich festgestellt, festgesetzt und durch die Verkürzung der Monats- auf eine Wochenfrist eingefordert würden. Bevor die Steuerpflichtigen ihre Rechtsbehelfe begründet und Anträge auf Aussetzung der Vollziehung gestellt hätten, habe sich der dingliche Arrest erledigt und Aussetzung der Vollziehung werde allenfalls unter Einbehaltung der besicherten Vermögenswerte gewährt. Es sei nicht auszuschließen, dass ein vom dinglichen Arrest betroffener Steuerpflichtiger (wegen dessen Wirkung bei Geschäftsbanken) derart in Not gerate, dass dessen berufliche/wirtschaftliche Existenz bereits zerstört sei, bevor die Rechtmäßigkeit der Arreste und der zeitgleich erlassenen Steuerbescheide geklärt worden sei. Mit Schreiben vom 22.02.2019 trägt die Klägerin ergänzend vor, dass der dingliche Arrest gem. § 125 Abs. 1 AO nichtig sei, weil dieser dem Zeichnungsvorbehalt des Vorstehers unterliege, die Unterzeichnung aber nur durch einen Sachgebietsleiter erfolgt sei.

Die Klägerin beantragt, 12

festzustellen, dass die Anordnung des dinglichen Arrestes vom 02.03.2016 nichtig oder rechtswidrig gewesen ist; 13

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Die Klägerin habe bereits ihr berechtigtes Feststellungsinteresse nicht substantiiert dargelegt. Insbesondere habe sie den Schaden, der ihr durch die Arrestanordnung entstanden sein soll, nicht konkretisiert. Jedenfalls aber fehle es an einem Rechtsschutzbedürfnis für eine Fortsetzungsfeststellungsklage, da die Klägerin ihr Rehabilitationsinteresse auch im Anfechtungsverfahren gegen die erlassenen Steuerbescheide geltend machen könne. Auch in der Sache bestünden keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Arrestanordnung. Zur Begründung verweist der Beklagte auf die Feststellungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C (Bl. 134 ff. der Gerichtsakte). Die Arrestanordnung sei nicht deshalb nichtig, weil sie nicht vom Vorsteher, sondern von einem Sachgebietsleiter unterzeichnet worden sei. 17

In der Sache ist am 14.03.2019 vor dem Senat mündlich verhandelt worden, auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 18

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 19

Die Klage hat keinen Erfolg. 20

1. Die Klage ist als Fortsetzungsfeststellungsklage statthaft. 21

Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über 22

den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Hat sich der Verwaltungsakt vorher durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht auf Antrag durch Urteil aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO).

Vorliegend hat sich die streitbefangene Arrestanordnung während des laufenden Klageverfahrens erledigt. Die in § 324 AO geregelte Anordnung des dinglichen Arrests dient der Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen des Steuergläubigers. Sie soll die Zeitspanne überbrücken, in der die Vollstreckung noch nicht zulässig ist, weil beispielsweise noch kein vollstreckbarer Verwaltungsakt (§ 251 AO) vorliegt oder die Leistung noch nicht fällig, das Leistungsgebot noch nicht ergangen oder die Wochenfrist mit der Aufforderung zur Leistung noch nicht verstrichen ist (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO). Sobald über die den Gegenstand des Arrests bildenden Steuerforderungen Steuerbescheide ergangen sind, die die Vollstreckbarkeitsvoraussetzungen des § 254 AO erfüllen, bedarf es der Arrestanordnung nicht mehr. Das Arrestverfahren wird in das normale Vollstreckungsverfahren übergeleitet und als solches fortgesetzt. Mit der Überleitung des Arrestverfahrens in das Vollstreckungsverfahren wird die Arrestanordnung gegenstandslos. Ein über die Arrestanordnung geführter Rechtsstreit findet dadurch in der Hauptsache seine Erledigung (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.2008 VIII R 8/07, BFHE 222, 46 und 07.07.1987 VII R 167/84, BFH/NV 1987, 702).

23

2. Mangels Vorliegens eines Fortsetzungsfeststellungsinteresses ist die auf Feststellung umgestellte Klage jedoch bereits unzulässig.

24

Ein berechtigtes Interesse kann ein durch die Sachlage vernünftigerweise gerechtfertigtes Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Natur sein. Ein berechtigtes Feststellungsinteresse kann sich hiernach unter anderem aus einem Rehabilitationsinteresse, einer Wiederholungsgefahr oder der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen ergeben. Jedenfalls muss der Kläger sein berechtigtes Interesse an der Feststellung substantiiert darlegen (BFH-Urteil vom 10.02.2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450).

25

Die Klägerin hat jedoch kein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung. Zwar kann ein ideelles Interesse, insbesondere ein Rehabilitationsinteresse eine Fortsetzungsfeststellungsklage i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO rechtfertigen; dies kann der Fall sein, wenn der Verwaltungsakt, der Gegenstand der Anfechtungsklage war, die sich in der Hauptsache erledigte, den Vorwurf der Steuerhinterziehung enthalten hat (vgl. BFH-Urteile vom 18. Mai 1976 VII R 108/73, BFHE 119, 26, BStBl. II 1976, 566, und vom 31. Januar 1978 VII R 62/74, BFHE 124, 553 m.w.N.).

26

Im Streitfall ist die Fortsetzungsfeststellungsklage jedoch nicht zulässig, weil die Klägerin ihr Ziel, den Vorwurf der Steuerhinterziehung zu beseitigen, in dem durch Einspruchseinlegung bereits eingeleiteten Anfechtungsverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009-2014 erreichen kann.

27

Sowohl die bereits angefochtenen Umsatzsteuerbescheide als auch die Arrestanordnung beruhen gleichermaßen (u.a.) auf dem Vorwurf der Steuerhinterziehung. Stellt sich daher im Anfechtungsverfahren gegen die Steuerbescheide heraus, dass die Klägerin keine Steuerhinterziehung begangen hat, sind diese Bescheide aufzuheben. Gelingt es der Klägerin, sich in diesem Verfahren gegen die Steuerfestsetzungsbescheide von dem Vorwurf der Steuerhinterziehung zu rehabilitieren, so umfasst diese Rehabilitierung auch den im vorangegangenen Arrestverfahren erhobenen Vorwurf. Das gilt um so mehr, als das Anfechtungsverfahren nicht nur den gleichen, sondern einen effektiveren Rechtsschutz bietet,

28

denn während die Steuerhinterziehung als anspruchsbegründende Tatsache im Arrestverfahren ggf. nur mit "hinreichender Wahrscheinlichkeit" (vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, AO, § 324 AO Rdn. 24) vorliegen muss, ist der Sachverhalt bei der Überprüfung der Steuerfestsetzung umfassend und abschließend zu ermitteln (§ 88 AO); er muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden. Eine Verkürzung des Rechtsschutzes tritt nicht ein, weil die Möglichkeit der richterlichen Überprüfung eröffnet ist (§ 40 FGO). Die unterschiedlichen Voraussetzungen von Arrest- und Steuerfestsetzungsverfahren schließen es auch aus, ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Arrestanordnung wegen einer möglichen Auswirkung auf das (nachfolgende) Festsetzungsverfahren anzunehmen. Die Entscheidung in dem einen Verfahren ist weder rechtlich noch tatsächlich für die Entscheidung in dem anderen Verfahren bindend (BFH, Urt. vom 27.07.1994 – II R 109/91, BFH/NV 1995, 322).

Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung ergänzend darauf hingewiesen hat, dass ihre Kreditlinie wegen des dinglichen Arrestes geringer geworden sei, so hat sie einen solchen kausalen Zusammenhang nicht hinreichend belegt. Für den Senat ist auch nicht ersichtlich, inwiefern und auf welchem Wege die Banken (und sonstigen Geschäftspartner) von dem dinglichen Arrest Kenntnis erlangt haben sollen, zumal die Sicherheiten der Klägerin durch Zahlungen in das Verwahrbuch und die Eintragung einer Zwangssicherungshypothek, also ohne eine Kontaktaufnahme zu den Banken und Geschäftspartnern geleistet wurden. 29

Einer Auseinandersetzung mit den Fragen einer möglichen Rechtswidrigkeit bzw. Nichtigkeit des dinglichen Arrestes bedarf es wegen des bereits fehlenden Feststellungsinteresses nicht. Der Senat weist jedoch darauf hin, dass etwaige Verstöße gegen behördeninterne Zuständigkeiten – zu denen auch das Zeichnungsrecht nach der Geschäftsordnung für Finanzämter (FAGO) gehört – weder die Rechtswidrigkeit noch die Nichtigkeit des Verwaltungsaktes zur Folge haben (BFH, Urt. vom 24.11.1988 – V R 123/83, BStBl. II 1989, 344 m.w.N.; v. Wedelstädt in: Gosch, AO, § 125 Rdn. 65; Rozek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 125 Rdn. 20). 30

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 31

Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe vorliegt. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass mit Erlass der Steuerbescheide Erledigung hinsichtlich des dinglichen Arrestes eintritt. Auch die Voraussetzungen, unter denen ein besonderes Feststellungsinteresses in diesen Fällen vorliegt, sind hinreichend durch die Rechtsprechung des BFH geklärt. Zudem besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, (notfalls gerichtlich) Aussetzung der Vollziehung (auch ohne Sicherheitsleistung) gegen die Anordnung des dinglichen Arrestes (BFH, Beschluss vom 06.02.2013 – XI B 125/12, BStBl. II 2013, 983) und nach Erlass der Steuerbescheide gegen die Steuerfestsetzungen zu beantragen. Damit ist ein lückenloser Eilrechtsschutz gewährleistet. 32

... .. 33