

# Urteil vom 17. Juli 2019, III R 64/18

## Erlassunwürdigkeit bei Mitwirkungspflichtverletzung

ECLI:DE:BFH:2019:U.170719.IIIR64.18.0

BFH III. Senat

EStG § 68, AO § 90, AO § 227, FGO § 102, DA-KG 2018 Abschn V25.2 Abs 3 S 4, EStG § 68, AO § 121, AO § 240, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. März 2018, Az: 2 K 1854/17

## Leitsätze

NV: Erlasswürdigkeit setzt ein Verhalten des Steuerpflichtigen voraus, das nicht in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstößt und bei dem die mangelnde Leistungsfähigkeit nicht auf einem Verhalten des Steuerpflichtigen selbst beruht. Ein Verstoß gegen die Interessen der Allgemeinheit liegt beispielsweise auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige bei der Entstehung der Forderung seine Mitwirkungspflichten verletzt.

## Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23.03.2018 - 2 K 1854/17 aufgehoben, soweit der Erlass der Hauptforderung in Höhe von 5.302 € betroffen ist.

Insoweit wird die Klage abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Beklagte verpflichtet wird, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats erneut zu bescheiden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu 2/3 und die Beklagte zu 1/3 zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über den Billigkeitserlass einer Rückforderung von Kindergeld für den Zeitraum April 2007 bis Dezember 2009, Zinsen und Säumniszuschlägen in einer Gesamthöhe von 7.819 € gemäß § 227 der Abgabenordnung (AO).
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hat für seinen Sohn im Streitzeitraum Kindergeld erhalten. Mit Bescheid vom 24.11.2011 hat die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergeldes ab April 2007 aufgehoben und überzahltes Kindergeld in Höhe von 5.302 € zurückgefordert. Dies begründete sie damit, die Fortdauer und das Ende der Berufsausbildung des Sohnes sei nicht nachgewiesen worden. Der Einspruch hiergegen wurde wegen Verfristung als unzulässig verworfen.
- 3 Mit E-Mail vom 26.09.2016 beantragte der Kläger, die Forderung in Höhe von 7.819 € (Ursprungsforderung nebst Zinsen und Säumniszuschlägen) zu erlassen. Die Familienkasse lehnte den Erlass mit Bescheid vom 07.03.2017 ab, den Einspruch hiergegen wies sie mit Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017 als unbegründet zurück. Die Voraussetzungen für einen Erlass der Rückforderungsbeträge gemäß § 227 AO lägen nicht vor.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage hiergegen statt. Es war der Meinung, die Entscheidung der Familienkasse sei ermessensfehlerhaft. Zwar sei ein sachlicher Billigkeitserlass aufgrund der fehlenden Rechtsverfolgung ausgeschlossen, jedoch dürfe im Rahmen persönlicher Erlassgründe kein weiteres Mal zum Nachteil des Klägers

berücksichtigt werden, dass er den Rückforderungsbescheid nicht angefochten habe. Daher hob es den Ablehnungsbescheid und die Einspruchsentscheidung auf und verpflichtete die Familienkasse, den Erlassantrag unter Beachtung seiner Rechtsauffassung erneut zu bescheiden.

- 5 Mit ihrer Revision rügt die Familienkasse die Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie ist der Ansicht, die Verletzung von Mitwirkungspflichten nach § 68 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei im Rahmen der Erlasswürdigkeit zu berücksichtigen (vgl. Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz --DA-KG-- 2018, BStBl I 2018, 823, Abschn. V 25.2 Abs. 3 Satz 4).
- 6 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Er ist der Ansicht, die Mitwirkungspflichtverletzung sei lediglich ein allgemeines Fehlverhalten, das kein Besteuerungssubstrat oder staatliche Mittel gefährdet. Weil die Voraussetzungen für den Anspruch auf Kindergeld vorgelegen hätten, sei die Mitwirkungspflichtverletzung nur eine Selbstschädigung gewesen. Dies sei im Rahmen der Erlasswürdigkeit zu berücksichtigen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Familienkasse ist teilweise begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Klageabweisung, soweit der Erlass der Hauptforderung in Höhe von 5.302 € betroffen ist. Im Übrigen wird die Revision mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Familienkasse verpflichtet wird, den Kläger nach der Rechtsauffassung des Senats erneut zu bescheiden (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FG ging zu Unrecht davon aus, dass die Mitwirkungspflichtverletzung zweimal zum Nachteil des Klägers berücksichtigt worden sei.
- 10 1. Bezüglich der Hauptforderung in Höhe von 5.302 € ist die Entscheidung des FG rechtsfehlerhaft und die Revision begründet.
- 11 a) Die Entscheidung über den Erlass ist eine Ermessensentscheidung der Behörde (grundlegend: Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 - GmS-OGb 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Dem folgt die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 227 AO (z.B. BFH-Urteile vom 01.06.2016 - X R 66/14, BFH/NV 2016, 1668, Rz 14; vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 27, und vom 13.09.2018 - III R 19/17, BFHE 262, 483, BStBl II 2019, 187, Rz 13). Im finanzgerichtlichen Verfahren kann die behördliche Ermessensentscheidung nach § 102 FGO nur daraufhin überprüft werden, ob die Grenzen der Ermessensausübung eingehalten worden sind (Gräber/Stapperfernd, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 102, Rz 15, m.w.N.).
- 12 b) Die Unbilligkeit kann in der Sache selbst oder in der Person des Steuerpflichtigen begründet liegen (z.B. BFH-Urteile vom 23.02.2017 - III R 35/14, BFHE 257, 20, BStBl II 2017, 757, Rz 17; vom 26.10.2011 - VII R 50/10, BFH/NV 2012, 552, Rz 25, jeweils m.w.N.).
- 13 c) Rechtsfehlerfrei haben die Familienkasse und das FG eine sachliche Unbilligkeit abgelehnt. Versäumnisse des Steuerpflichtigen während des Festsetzungs- und Rechtsbehelfsverfahrens können nicht im Billigkeitswege zu seinen Gunsten korrigiert werden. Denn der Erlass dient nicht dazu, die Folgen schuldhafter Versäumnis von Rechtsbehelfsmöglichkeiten auszugleichen. Im Erlassverfahren ist vielmehr davon auszugehen, dass die Forderung zu Recht festgesetzt worden ist (BFH-Beschluss vom 30.09.1996 - X B 131/96, BFH/NV 1997, 326). Bei Einwänden, die die materiell-rechtliche Richtigkeit der Steuerfestsetzung betreffen, ist ein Erlass aus Billigkeitsgründen nur möglich, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch ist und dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten war, sich rechtzeitig gegen die Fehlerhaftigkeit zu wenden (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 19.10.2010 - X R 9/09, BFH/NV 2011, 561, Rz 18; vom 14.11.2007 - II R 3/06, BFH/NV 2008, 574, unter II.1.; vom 13.01.2005 - V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, jeweils m.w.N.).
- 14 Dies verkennt der Kläger, der darauf abstellt, dass die Rückforderung nur ihn selbst schädige und nicht die Allgemeinheit. Dass im Streitfall der Ausnahmefall eines offensichtlich und eindeutig unrichtigen

Aufhebungsbescheides vorliegt und der entsprechende Rechtsbehelf nicht oder nicht in zumutbarer Weise eingelegt werden konnte, ist nicht vorgetragen noch sonst ersichtlich.

- 15** d) Fehlerhaft hat das FG jedoch die durch § 102 FGO gezogenen Grenzen richterlicher Überprüfung von Ermessensentscheidungen im Rahmen der persönlichen Unbilligkeit unbeachtet gelassen. Seine Entscheidung ist deswegen bezüglich der Hauptforderung in Höhe von 5.302 € aufzuheben.
- 16** aa) Der Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen setzt Erlassbedürftigkeit und Erlasswürdigkeit voraus. Nur die Erfüllung beider Voraussetzungen lässt die Einziehung der Steuer als unbillig erscheinen. Selbst bei Erlassbedürftigkeit ist die Verwaltung nicht zum Erlass verpflichtet, wenn es an der Erlasswürdigkeit fehlt. Deshalb reicht für die Ablehnung eines Erlasses bereits die Verneinung einer Voraussetzung aus (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 552, Rz 26; BFH-Beschluss vom 09.12.2009 - IX B 132/09, BFH/NV 2010, 646, unter 2.d; jeweils m.w.N.).
- 17** bb) Erlasswürdigkeit setzt ein Verhalten des Steuerpflichtigen voraus, das nicht in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstößt und bei dem die mangelnde Leistungsfähigkeit nicht auf einem Verhalten des Steuerpflichtigen selbst beruht (grundlegend BFH-Urteil vom 14.11.1957 - IV 418/56 U, BFHE 66, 398, BStBl III 1958, 153; ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 552, Rz 26).
- 18** Ein Verstoß gegen die Interessen der Allgemeinheit liegt beispielsweise auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige bei der Entstehung der Forderung seine steuerlichen Mitwirkungspflichten verletzt (BFH-Beschlüsse vom 17.12.1993 - IV B 21/93, BFH/NV 1994, 606, unter 2.a.; vom 19.02.1991 - IV B 124/90, BFH/NV 1993, 286 a.E.; vom 11.12.1990 - V B 81/90, BFH/NV 1993, 28, unter II.1.d, und VII B 94/90, BFH/NV 1991, 787, unter II.2.d.; vom 18.08.1988 - V B 71/88, BFH/NV 1990, 137; vom 07.08.1987 - VI B 50/87, BFH/NV 1987, 804; BFH-Urteil vom 29.06.1987 - X R 22/81, BFH/NV 1987, 693; BFH-Beschluss vom 09.02.1987 - IV B 53/86, BFH/NV 1987, 488, unter 1.b der Entscheidungsgründe.). Dies gilt auch für die Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 AO und § 68 Abs. 1 EStG.
- 19** cc) Nach § 102 FGO können Ermessensentscheidungen durch das FG nur darauf überprüft werden, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist. Dabei muss das Gericht auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abstellen (BFH-Urteil vom 06.03.1996 - II R 102/93, BFHE 180, 178, BStBl II 1996, 396). Gegen diese Grundsätze hat das FG mit seinem Urteil verstoßen, indem es seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der mit dem Sachverhalt nicht übereinstimmt, auf dem die zu überprüfenden Verwaltungsentscheidungen beruhen.
- 20** dd) Die Familienkasse ist in ihrer ablehnenden Erlassentscheidung davon ausgegangen, dass der Kläger gegen seine Mitwirkungspflichten nach § 68 EStG verstoßen hat, weil er trotz der schriftlichen Aufforderungen vom 22.07.2010, 01.12.2010 und 29.03.2011 bis zum Fristablauf keine Nachweise über die Fortdauer oder das Ende der Berufsausbildung für das Kind vorgelegt und auch keine Hinderungsgründe mitgeteilt hat. Erst im November 2016 sind Nachweise über die Berufsausbildung des Kindes im Streitzeitraum bei der zuständigen Familienkasse eingegangen. Angesichts dieser Mitwirkungspflichtverletzung fehlt es im Fall des Klägers an der Erlasswürdigkeit (vgl. DA-KG 2018, Abschn. V 25.2 Abs. 3 Satz 4). Dies ist entgegen der Auffassung des FG nicht zu beanstanden. Denn erst die Verletzung dieser Mitwirkungspflicht hat die Überzahlung des zurückgeforderten Kindergeldes verursacht.
- 21** Im Gegensatz dazu geht das FG bei seiner Entscheidung davon aus, dass die Familienkasse den Umstand, dass der Kläger den Aufhebungsbescheid nicht rechtzeitig angefochten habe, zwar zu Recht bei der Frage der sachlichen Unbilligkeit, jedoch zu Unrecht "ein weiteres Mal" bei der Erlasswürdigkeit im Rahmen der persönlichen Billigkeitsgründe berücksichtigt habe. Das FG stützt mithin seine die Ermessensausübung des FA überprüfende Entscheidung auf eine Tatsache, von der die Familienkasse bei ihrer Entscheidung selbst nicht ausgegangen ist.
- 22** 2. Soweit die Familienkasse auch den Erlass der Nebenforderungen abgelehnt hat, ist die Entscheidung der Familienkasse ermessensfehlerhaft. Insoweit hat das FG im Ergebnis zu Recht die Entscheidung der Familienkasse aufgehoben.
- 23** a) In Bezug auf den auch begehrten Erlass der Nebenforderungen (Zinsen oder Säumniszuschläge) hat es die Familienkasse unterlassen, ihre insoweit ablehnende Erlassentscheidung zu begründen. Eine nicht begründete Ermessensentscheidung der Verwaltung ist im Regelfall fehlerhaft (Senatsentscheidung vom 08.11.2018 - III R 31/17, BFH/NV 2019, 557, Rz 27).

- 24** b) Eine Begründung konnte auch nicht entfallen, da Säumniszuschläge ein Druckmittel eigener Art sind, die nach § 240 Abs. 1 Satz 4 AO unberührt bleiben, wenn die Festsetzung der Hauptforderung aufgehoben oder geändert wird. Der Grundsatz der Akzessorietät, nach dem Säumniszuschläge als steuerliche Nebenleistungen grundsätzlich vom Bestehen der ihnen zugrunde liegenden Steuerschuld abhängig sind, wird durch diese Vorschrift nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers für Säumniszuschläge durchbrochen (Senatsentscheidung in BFH/NV 2019, 557, Rz 29, m.w.N.).
- 25** c) Der Senat kann dahinstehen lassen, ob eine ausdrückliche Begründung (vgl. § 121 AO) auch bei akzessorischen Nebenforderungen erforderlich ist oder ob für diese die Begründung der Hauptschuld trägt. Denn hier fehlt eine Begründung zum Erlass der Nebenforderungen, worin auch Säumniszuschläge enthalten sind, insgesamt. Die maßgeblichen Ermessenserwägungen der Ablehnungsentscheidung der Familienkasse sind nicht erkennbar. Sie wird daher über den Erlass der Nebenforderungen (Zinsen, Säumniszuschläge, etc.) neu entscheiden müssen.
- 26** 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden.
- 27** Die Ermessenserwägung der Familienkasse, einen Erlass der Hauptforderung in Höhe von 5.302 € abzulehnen, ist nicht zu beanstanden (§ 102 FGO). Insoweit war die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 28** Bezüglich der Nebenforderungen hat das FG im Ergebnis zu Recht die Entscheidung der Familienkasse aufgehoben; insoweit war die Revision zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Familienkasse bleibt verpflichtet, über den Erlassantrag neu zu entscheiden, allerdings mit der Maßgabe, dabei die Rechtsauffassung des Senats zu beachten. Die Familienkasse wird insoweit auch zu berücksichtigen haben, dass nach der ständigen Rechtsprechung Säumniszuschläge in der Regel zur Hälfte zu erlassen sind, wenn ihre Funktion als Druckmittel ihren Sinn verliert (BFH-Urteil vom 30.03.2006 - V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612, unter II.2.b, m.w.N.).
- 29** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)