

Beschluss vom 22. September 2023, VIII B 64/22 (AdV)

Aussetzung der Vollziehung eines Abrechnungsbescheids über Säumniszuschläge

ECLI:DE:BFH:2023:BA.220923.VIIIB64.22.0

BFH VIII. Senat

AO § 240 Abs 1 S 1, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 11 Abs 2

vorgehend BFH , 11. November 2022, Az: VIII B 64/22 (AdV)

Leitsätze

NV: Bei der im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung gebotenen summarischen Prüfung bestehen ernstliche verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung, soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind (Anschluss an Beschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV), BFHE 276, 535 und vom 31.08.2021 - VII B 69/21 (AdV)).

Tenor

Der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 11.11.2022 - VIII B 64/22 (AdV) wird aufgehoben.

Auf die Beschwerde des Antragsgegners wird der Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 25.04.2022 -

12 V 570/22 AO aufgehoben.

Die Vollziehung des Abrechnungsbescheids vom 01.09.2022 über Säumniszuschläge zur Einkommensteuer für das erste Quartal 2021 wird rückwirkend ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung oder einer anderweitigen Beendigung des Einspruchsverfahrens aufgehoben.

Der Antrag der Antragsteller auf Aufhebung der Vollziehung des Abrechnungsbescheids vom 01.09.2022 über Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 2019 und zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2019 wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit von Säumniszuschlägen zur Einkommensteuer 2019, zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2019 sowie zur Einkommensteuervorauszahlung für das erste Quartal 2021.
- 2 Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--) erließ am 10.01.2022 entsprechende Abrechnungsbescheide, gegen die sich die Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) mit dem Einspruch und einem Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung (AdV) wandten.
- 3 Das FA lehnte die begehrte AdV ab und stellte die gegen die Abrechnungsbescheide erhobenen Einsprüche im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Revisionsverfahren VII R 55/20 ruhend. Hierauf beantragten die Antragsteller beim Finanzgericht (FG) die AdV der angefochtenen Abrechnungsbescheide.
- 4 Das FG gab dem AdV-Antrag mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1083 veröffentlichten Beschluss vom 25.04.2022 - 12 V 570/22 AO statt. Es war der Auffassung, die Rechtmäßigkeit der in den Abrechnungsbescheiden ausgewiesenen Säumniszuschläge sei ernstlich zweifelhaft, soweit die Säumniszuschläge

--wie im Streitfall-- nach dem 31.12.2018 entstanden seien. Die ernstlichen Zweifel ergäben sich unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Verfassungsmäßigkeit der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) daraus, dass auch Säumniszuschlägen nicht nur die Funktion eines Druckmittels, sondern die einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin auch eine zinsähnliche Funktion zukomme.

- 5 Der hiergegen vom FG zugelassenen Beschwerde des FA hat das FG mit Beschluss vom 06.05.2022 nicht abgeholfen.
- 6 Das FA macht mit der Beschwerde geltend, die AdV sei im Streitfall bereits deswegen abzulehnen, weil den Antragstellern das besondere Aussetzungsinteresse fehle. Ein solches besonderes Aussetzungsinteresse sei erforderlich, wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des zugrundeliegenden Gesetzes beruhten. Zwar werde auch in diesen Fällen dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen der Vorrang vor dem öffentlichen Vollzugsinteresse eingeräumt, wenn das BVerfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt habe. Das sei vorliegend jedoch nicht der Fall. Die Entscheidung des BVerfG vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) zur Höhe der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO sei nicht auf Säumniszuschläge übertragbar, weil sich der Normzweck des § 240 AO erheblich von dem des § 233a AO unterscheide. Bei Säumniszuschlägen handele es sich nicht in erster Linie um Zinsen, sondern um ein Sanktionsmittel eigener Art.
- 7 Das FA beantragt, den Beschluss des FG Münster vom 25.04.2022 - 12 V 570/22 AO aufzuheben und den Antrag auf AdV abzulehnen.
- 8 Die Antragsteller beantragen, die Beschwerde des FA zurückzuweisen.
- 9 Während des AdV-Verfahrens erließ das FA unter dem 01.09.2022 einen geänderten Abrechnungsbescheid, in dem Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 2019 und zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2019 nach Erlass in Höhe von jeweils 0 € ausgewiesen sind. Eine Abschrift des geänderten Abrechnungsbescheids wurde dem beschließenden Senat jedoch erst nach Bekanntgabe des Beschlusses vom 11.11.2022 - VIII B 64/22 (AdV) zu den Akten gereicht.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 1. Die nach § 128 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde des FA führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses des FG. Denn Gegenstand des finanzgerichtlichen AdV-Verfahrens waren die Abrechnungsbescheide vom 10.01.2022 über Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 2019, zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2019 und zur Einkommensteuervorauszahlung für das erste Quartal 2021. Damit liegen dem Beschluss des FG nicht mehr existierende Bescheide zugrunde mit der Folge, dass die gewährte AdV ebenfalls gegenstandslos geworden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 12.09.2011 - VIII B 70/09, Rz 6, m.w.N.). Entsprechendes gilt für den Beschluss des Senats vom 11.11.2022 - VIII B 64/22 (AdV). Auch er ist deshalb aufzuheben.
- 11 2. Der Bescheid vom 01.09.2022 ist analog § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des AdV-Verfahrens geworden. Denn § 68 FGO gilt entsprechend im gerichtlichen Aussetzungsverfahren (BFH-Beschluss vom 12.09.2011 - VIII B 70/09, Rz 7). Eine Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Entscheidung ist zwar zulässig, aber vorliegend nicht zweckmäßig. Die Sache ist spruchreif. Die Feststellungen des FG und die vorliegende Akte des FG reichen im Hinblick auf den geänderten Abrechnungsbescheid aus, um über den AdV-Antrag abschließend entscheiden zu können.
- 12 3. Der Antrag der Antragsteller, die Vollziehung des Abrechnungsbescheids vom 01.09.2022 über Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 2019 und zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2019 aufzuheben, ist mangels Beschwer abzulehnen. Denn aufgrund des zwischenzeitlichen Erlasses der Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 2019 und zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2019 steht fest, dass die Antragsteller hinsichtlich dieser

Beträge nicht mehr in Anspruch genommen werden können. Das Rechtsschutzbedürfnis der Antragsteller für ihr Aussetzungsbegehren ist daher insoweit entfallen (vgl. BFH-Beschluss vom 30.01.2007 - VII B 338/05, BFH/NV 2007, 1372, unter II.1. [Rz 10]; BFH-Urteil vom 26.02.1985 - VII R 134/81, BFH/NV 1987, 205, unter II.1.b [Rz 16]).

- 13** 4. Der sinngemäße Antrag der Antragsteller, die Vollziehung des Abrechnungsbescheids vom 01.09.2022 über Säumniszuschläge zur Einkommensteuer für das erste Quartal 2021 aufzuheben, ist begründet.
- 14** a) Der Abrechnungsbescheid vom 01.09.2022 enthält zwar keine ausdrückliche Regelung über Säumniszuschläge zur Einkommensteuer für das erste Quartal 2021. Da der Bescheid jedoch den Abrechnungsbescheid vom 10.01.2022 geändert hat und gemäß § 68 FGO an dessen Stelle getreten ist, hat dieser den Bescheid vom 10.01.2022 in seinen Regelungsinhalt mit aufgenommen (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.10.1972 - GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231; BFH-Urteile vom 24.07.1984 - VII R 122/80, BFHE 141, 470, BStBl II 1984, 791 und vom 07.11.2006 - VIII R 18/98, BFH/NV 2007, 667). Daraus folgt für den Streitfall, dass die im Abrechnungsbescheid vom 10.01.2022 getroffene Regelung zu den Säumniszuschlägen zur Einkommensteuer für das erste Quartal 2021 --jedenfalls konkludent-- in den Regelungsinhalt des Abrechnungsbescheids vom 01.09.2022 aufgenommen wurde, zumal keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass das FA auch diese Säumniszuschläge erlassen hat oder aus anderen Gründen als gegenstandslos betrachtet.
- 15** b) Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte. Ist der Verwaltungsakt schon vollzogen, tritt an die Stelle der Aussetzung der Vollziehung die Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 2 Satz 7 FGO).
- 16** Ernstliche Zweifel im Sinne des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids, neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen, gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.03.2021 - V B 63/20 (AdV) und vom 08.04.2009 - I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen, wird dabei nicht vorausgesetzt (vgl. BFH-Beschluss vom 15.04.2020 - IV B 9/20 (AdV), m.w.N.). Ernstliche Zweifel können auch verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrundeliegenden Norm sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 04.07.2019 - VIII B 128/18, m.w.N.).
- 17** c) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die begehrte Aufhebung der Vollziehung in Bezug auf die Säumniszuschläge zur Einkommensteuer für das erste Quartal 2021 zu gewähren.
- 18** aa) Nach dem Beschluss des BVerfG vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) verstößt § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes und ist daher verfassungswidrig, soweit die Regelung auf Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 zur Anwendung gelangt. Aufgrund einer Fortgeltungsanordnung für die Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 ist der Zinssatz von 6 % pro Jahr für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 nicht mehr anwendbar.
- 19** bb) Das BVerfG hat festgestellt, dass andere Verzinsungstatbestände der Abgabenordnung einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Wertung bedürfen (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 241 f.). Sowohl der VII. Senat des BFH als auch der V. Senat des BFH haben jedoch auch im Anschluss an die Entscheidung des BVerfG ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge geäußert, soweit Säumniszuschlägen nicht die Funktion eines Druckmittels zukommt, sondern sie die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern haben --zinsähnliche Funktion-- (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26.05.2021 - VII B 13/21 (AdV) mit Hinweis u.a. auf BFH-Beschluss vom 14.04.2020 - VII B 53/19; vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV)). Soweit nach dem Beschluss des BVerfG hinsichtlich anderer Verzinsungstatbestände zu berücksichtigen sei, dass Steuerpflichtige im Bereich der Teilverzinsungstatbestände grundsätzlich die Wahl hätten, ob sie den Zinsstatbestand verwirklichen oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu günstigeren Konditionen beschaffen (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 243), müsse im Hauptsacheverfahren geklärt werden, welche Bedeutung diesen Überlegungen in Bezug auf die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe in § 240 AO zukomme.

- 20** cc) Der Senat schließt sich diesen Ausführungen an und teilt bei der gebotenen summarischen Prüfung die ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe in § 240 AO. Denn es ist in der Rechtsprechung und überwiegend auch im Schrifttum anerkannt, dass Säumniszuschlägen auch die Funktion einer Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zukommt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23.08.2022 - VII R 21/21, BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, Rz 32; vom 17.09.2019 - VII R 31/18, BFHE 266, 113, BStBl II 2023, 221, Rz 22 und vom 24.04.2014 - V R 52/13, BFHE 245, 105, BStBl II 2015, 106, Rz 13; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 240 Rz 3; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 240 AO Rz 13; Haselmann/Maciejewski, Die Unternehmensbesteuerung 2022, 422, 427 f.; Steck, Deutsche Steuer-Zeitung 2019, 143, 144 ff.). Der Umstand, dass Säumniszuschläge nicht ausschließlich zinsähnlichen Charakter haben, sondern ihnen auch die Funktion eines Druckmittels zukommt, das den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Zahlung fälliger Steuern anhalten, also verhaltenslenkend wirken und zugleich entstandenen Verwaltungsaufwand ausgleichen soll, steht der Annahme ernstlicher Zweifel in Bezug auf die Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO nicht entgegen. Vielmehr führt das Bestehen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe in § 240 Abs. 1 Satz 1 AO dazu, dass die streitgegenständlichen Säumniszuschläge in voller Höhe von der Vollziehung auszusetzen sind, da es keine Teilverfassungswidrigkeit in Bezug auf einen bestimmten Zweck einer Norm gibt (vgl. bereits BFH-Beschluss vom 04.07.2019 - VIII B 128/18, Rz 16 zu ernstlichen Zweifeln bei Aussetzungszinsen; gleiche Ansicht BFH-Beschluss vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV), Rz 47 zu Säumniszuschlägen).
- 21** d) Anders als das FA meint, ist auch ein berechtigtes Interesse der Antragsteller an der AdV des angefochtenen Abrechnungsbescheids zu bejahen. Dabei kann offen bleiben, ob es in den Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts auf verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit der dem Verwaltungsakt zugrundeliegenden Norm beruhen, eines besonderen Aussetzungsinteresses bedürfen (vgl. zum Streitstand BFH-Beschluss vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV), Rz 22 f., m.w.N.; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 06.05.2013 - 1 BvR 821/13, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 639, Rz 7). Jedenfalls im Streitfall fällt die Interessenabwägung zugunsten der Antragsteller aus. Bei dieser Abwägung hat sich der Senat davon leiten lassen, dass die Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit hinsichtlich der Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 AO von hinreichendem Gewicht sind, zumal die Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Zinshöhe nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282) bei der gebotenen summarischen Prüfung auch eine Überprüfung und gegebenenfalls Anpassung des in den Säumniszuschlägen enthaltenen Zinsanteils erforderlich erscheinen lässt (vgl. aber Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, BRDrucks 157/22, S. 6). Außerdem ist weder dargelegt noch sonst ersichtlich, dass die Gewährung der AdV im Streitfall das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung berühren könnte. Angesichts dessen ist dem Interesse der Antragsteller an einer AdV des angefochtenen Abrechnungsbescheids Vorrang zu geben.
- 22** e) Aus der Entscheidung des BVerfG vom 04.05.2022 - 2 BvL 1/22 zur Unzulässigkeit einer Richtervorlage hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Säumniszuschläge nach § 193 Abs. 6 Satz 2 des Versicherungsvertragsgesetzes (VVG) folgt für den Streitfall nichts anderes. Das BVerfG hat seine Entscheidung maßgeblich damit begründet, das vorlegende Gericht habe bereits nicht hinreichend im Sinne des § 80 Abs. 2 Satz 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes dargelegt, dass die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 193 Abs. 6 Satz 2 VVG im Ausgangsverfahren entscheidungserheblich sei und inwiefern von der Verfassungswidrigkeit dieser Norm ausgegangen werden könne (BVerfG-Beschluss vom 04.05.2022 - 2 BvL 1/22, Rz 20 ff. und 25 ff.). Ein entscheidungstragender Rechtssatz, dass die Grundsätze der Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen im Sinne des § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282) in der Sache nicht auf einen in den Säumniszuschlägen gemäß § 240 AO enthaltenen Zinsanteil zu übertragen seien, kann der Entscheidung des BVerfG nach Auffassung des Senats nicht entnommen werden.
- 23** f) Der Senat weicht mit seiner Entscheidung nicht im Sinne von § 11 Abs. 2 FGO von der Entscheidung des II. Senats des BFH vom 20.09.2022 - II B 3/22 (AdV) ab. Zwar hat der II. Senat des BFH dort in Rz 18 die Gewährung der AdV eines Abrechnungsbescheids über Säumniszuschläge zur Grunderwerbsteuer mit der Begründung abgelehnt, dass sich im Hinblick auf die zwischenzeitlich ergangene Entscheidung des BVerfG vom 04.05.2022 - 2 BvL 1/22 ein Gleichlauf der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Höhe von Zinsen nach § 233a AO und von Säumniszuschlägen nach § 240 AO verbiete. Eine Anrufung des Großen Senats des BFH wegen einer Rechtsfrage im Verfahren der AdV, in dem die Rechtsfrage nicht abschließend zu beantworten ist, kommt jedoch nicht in Betracht (BFH-Beschluss vom 15.04.2010 - IV B 105/09, BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971).
- 24** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de