

# Urteil vom 28. August 2012, VII R 71/11

## Fiktive Säumnis kann Folge einer Scheckeinreichung sein - Grenzen verfassungskonformer Auslegung - Keine Pflicht des Gesetzgebers zur "gerechtesten" aller möglichen Lösungen

BFH VII. Senat

AO § 224 Abs 2, AO § 240, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Münster, 29. November 2011, Az: 11 K 454/11 AO

### Leitsätze

Die AO regelt generalisierend, wann eine durch Scheckeinreichung bewirkte Zahlung als entrichtet anzusehen ist; sie nimmt in Kauf, dass eine Zahlung mitunter als nicht entrichtet anzusehen ist, obwohl die Finanzbehörde bereits über den Zahlungsbetrag verfügen kann .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) hat für ihr Unternehmen die vierteljährlich fällige Umsatzsteuervoranmeldung für das III. Quartal 2010 über rd. 860 € abgegeben und dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) über diesen Betrag einen Scheck ausgestellt, der dort am 8. November 2010 einging und am 10. November 2010 dem Konto der Finanzverwaltung gutgeschrieben wurde.
- 2 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin einen Säumniszuschlag schuldet. Das FA hat deshalb einen Abrechnungsbescheid erlassen, wonach ein Säumniszuschlag von 8,50 € entstanden sei, weil gemäß § 224 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) die Zahlung als erst am 11. November 2010 entrichtet gelte, sie jedoch bereits am 10. November 2010 fällig gewesen sei.
- 3 Hiergegen hat die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage erhoben. Sie ist der Auffassung, § 224 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 AO, wonach bei Übersendung von Schecks die Zahlung drei Tage nach dem Tag des Eingangs als entrichtet gilt, sei nicht anzuwenden, wenn die durch Scheckeinreichung entrichtete Zahlung rechtzeitig der Finanzverwaltung gutgeschrieben worden, eine Säumnis also tatsächlich nicht eingetreten sei.
- 4 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ist der Auffassung, es liege eine Gesetzeslücke vor, die es gebiete, die Drei-Tages-Fiktion des § 224 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 AO in Bezug auf Säumniszuschläge in dem Sinn von "spätestens drei Tage" auszulegen, so dass kein Säumniszuschlag anfalle, wenn die tatsächliche Gutschrift des Scheckbetrags noch vor dem oder am Fälligkeitstag erfolge. Der Gesetzgeber habe diesen Fall offensichtlich nicht bedacht. Zudem sei die Vorschrift bei einer anderen Auslegung auch verfassungswidrig.
- 5 Der Gesetzgeber habe zwar, wie die Gesetzesbegründung zeige, in Kauf genommen, dass der Scheckbetrag im Einzelfall vor Ablauf von drei Tagen auf Konten der Finanzverwaltung gutgeschrieben werde und es somit zu einem Zinsvorteil der Finanzverwaltung komme. Er habe das für sachgerecht gehalten, da bei der Finanzverwaltung durch eine Scheckzahlung ein hoher Verwaltungsaufwand entstehe und es der Steuerpflichtige in der Hand habe, auf andere Zahlungswege auszuweichen. Der Gesetzgeber habe jedoch nicht die Wechselwirkung des § 224 AO zu § 240 AO bedacht. Die vorgenannten Argumente ließen sich auch auf § 240 AO nicht übertragen. Denn die Fiktionsregelung wirke sich nur auf einen ganz kleinen Teil der Scheckzahlungen aus; für Schecks, die am Tag nach dem Fälligkeitstag eingingen, sei nämlich schon bisher ein Säumniszuschlag entstanden, und für Schecks, die spätestens am dritten Tag vor dem nächsten Stichtag beim FA eingereicht würden, fielen keine weiteren Säumniszuschläge an. Nur bei Schecks, die im Zeitraum zwei Tage vor dem Stichtag bis zu dessen Ablauf eingingen, werde, wenn die Gutschrift noch vor Ende des Fälligkeitstages erfolge, Säumnis fingiert. Dafür gebe es keine

Rechtfertigung. Der angeblich hohe Verwaltungsaufwand habe ggf. auf alle Scheckzahlungen umgelegt werden müssen.

- 6 Die deshalb verfassungswidrige Ungleichbehandlung der von der fraglichen Regelung betroffenen Scheckeinreicher sei durch eine verfassungskonforme Auslegung des § 224 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 AO zu vermeiden, indem die Drei-Tages-Regelung nur auf die Zinsberechnung bezogen werde, hinsichtlich der Säumniszuschläge aber als "spätestens drei Tage später" ausgelegt werde.
- 7 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des FA.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO).
- 9 Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten (§ 240 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO). Entrichtet im Sinne dieser Vorschrift ist eine Zahlung bei Hingabe oder Übersendung eines Schecks drei Tage nach dem Eingang desselben bei der Finanzbehörde (§ 224 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 AO).
- 10 Der Regelungsgehalt dieser Vorschriften ist klar und eindeutig. Nach ihrem Wortlaut und ihrem Sinn und Zweck sind sie deshalb, anders als das FG offenbar angenommen hat, nicht auslegungsfähig. Denn Auslegung kann nur dort Platz greifen, wo ein Auslegungsbedürfnis besteht, der Gehalt einer Regelung also nicht klar und eindeutig ist. Es ist indes hier klar und eindeutig, dass der Gesetzgeber in § 224 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 AO eine generalisierende Regelung treffen wollte, wann eine durch Scheckeinreichung bewirkte Zahlung als entrichtet anzusehen ist, und er es dabei in Kauf genommen hat, dass nach dieser Vorschrift eine Zahlung mitunter als nicht entrichtet anzusehen ist, obwohl die Finanzbehörde bereits über den Zahlungsbetrag verfügen kann (ebenso wie sich die Vorschrift umgekehrt zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann). Deshalb kann die Vorschrift auch nicht etwa dahin einschränkend ausgelegt werden, dass sie nur eingreift, wenn die tatsächliche Zahlung später als am dritten Tag nach Scheckeinreichung bewirkt wird. Die Fiktion des Zahlungszeitpunkts auch in dem Fall einer früheren Scheckgutschrift ist vielmehr vom Gesetzgeber ganz genau so gewollt (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Dezember 2000 X R 96/98, BFHE 193, 512, BStBl II 2001, 274) wie in dem Fall späterer Gutschrift.
- 11 Anders als das FG meint, liegt insofern auch keine Regelungslücke vor. Die Annahme des FG, der Gesetzgeber habe bei § 224 Abs. 2 Nr. 1 AO die Folgen dieser Vorschrift für Säumniszuschläge übersehen, wird durch § 240 Abs. 3 Satz 2 AO widerlegt, der gerade eine Verknüpfung zwischen diesen beiden Vorschriften --allerdings zulasten des Steuerpflichtigen-- herstellt.
- 12 § 224 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 AO ist entgegen der Ansicht des FG auch nicht einer verfassungskonformen Auslegung dahin zugänglich und bedürftig, dass eine durch Scheckeinreichung bewirkte Zahlung spätestens am dritten Tag nach der Einreichung als entrichtet gelte (jedoch bei früherer Buchung auf dem Konto der Finanzbehörde im Zeitpunkt der tatsächlichen Buchung). Dabei mag dahinstehen, ob es die den Gerichten gesetzten Grenzen verfassungskonformer Auslegung wahren würde, einer klaren und eindeutigen Vorschrift eine Einschränkung ihres Geltungsbereiches in der Erwägung hinzuzufügen, diese werde durch das Gleichbehandlungsgebot gefordert. Denn der erkennende Senat vermag nicht der Auffassung des FG beizupflichten, dass das Gesetz Steuerpflichtige, die ihre Schuld durch Einreichung eines Schecks später als drei Tage vor dem Fälligkeitstag begleichen, deren Zahlung jedoch gleichwohl spätestens am Fälligkeitstag zugunsten der Finanzbehörde gebucht wird, ohne einen rechtfertigenden Grund schlechter behandelt --nämlich mit einem Säumniszuschlag belegt-- als Steuerpflichtige, bei denen die tatsächliche Zahlung nicht mehr vor oder spätestens an dem Fälligkeitstag eingeht. Die Prüfung, was die vom Gesetz getroffene Regelung rechtfertigen kann, darf sich nicht allein an der Begründung des entsprechenden Regierungsentwurfs orientieren. Tut man dies nicht, liegt auf der Hand, dass die Regelung des Gesetzes die Erhebung etwa verwirkter Säumniszuschläge (und der Zinsen) vereinfacht, indem sie es ermöglicht, bereits bei Eingang des Schecks den für die Berechnung der Säumniszuschläge und Zinsen maßgeblichen Zeitpunkt zu erfassen, der Finanzbehörde also nicht auferlegt, zu ermitteln, wann der betreffende Betrag von dem Kreditinstitut auf ihrem Konto gebucht worden ist. Unbeschadet dessen, dass jedenfalls aufgrund des inzwischen

erreichten Standards programmgesteuerter elektronischer Datenverarbeitung eine solche Erfassung des tatsächlichen Zahlungseingangs an sich ohne Weiteres und jedenfalls ohne menschliches Zutun im Einzelfall möglich sein dürfte, kann eine solche Vereinfachungsregelung nicht als eine durch den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht mehr gerechtfertigte generalisierende, die Verhältnisse des Einzelfalls zu Unrecht außer Betracht lassende Regelung verworfen werden. Das gilt umso mehr, als --wie sinngemäß auch die Gesetzesbegründung hervorhebt-- der Steuerpflichtige es ohne Weiteres in der Hand hat, der Gefahr des Entstehens von Säumniszuschlägen trotz rechtzeitiger tatsächlicher Zahlung zu begegnen, und die in der vorgenannten Vorschrift getroffene Regelung, wie auch das FG nicht verkannt hat, ohnehin nur eine --vermutlich zunehmend-- kleine Zahl von Zahlungsvorgängen betrifft, deretwegen, wie die Klägerin offenbar meint, ein entsprechendes, fiktive Säumnis vermeidendes Datenbearbeitungsprogramm aufzulegen von der Finanzbehörde nicht von Verfassung wegen verlangt werden kann. Dass entsprechende Vorkehrungen die Erhebung der Säumniszuschläge in einigen wenigen Einzelfällen gerechter gestalteten, ist, wie keiner Vertiefung bedarf, ohne Bedeutung; denn der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, ungeachtet des damit verbundenen Aufwandes stets die gerechteste aller möglichen Lösungen eines Regelungsproblems zu finden und zu verwirklichen.

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