

Urteil vom 17. August 2023, III R 37/22

Monatsbezug der Abrechnung über Säumniszuschläge in Kindergeldfällen

ECLI:DE:BFH:2023:U.170823.IIIR37.22.0

BFH III. Senat

AO § 3 Abs 4, AO § 37 Abs 2, AO § 119 Abs 1, AO § 125, AO § 128, AO § 218 Abs 2 S 1, AO § 226, AO § 240, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 184, BGB § 367, BGB § 389, EStG § 66 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2018

vorgehend FG München, 04. März 2021, Az: 10 K 1863/19

Leitsätze

1. Säumniszuschläge für fällige Kindergeldrückforderungen sind in einem Abrechnungsbescheid nach Art, Zeitraum und Betrag getrennt aufzuführen; die Abrundung auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag erfolgt monatsbezogen.
2. Es begegnet keinen rechtlichen Bedenken, dass Familienkassen in den sogenannten Weiterleitungsfällen die Erfüllungswirkung der Weiterleitung nicht rückwirkend, sondern erst ab dem Zeitpunkt der Vorlage der wirksamen Weiterleitungserklärung des anderen Elternteils anerkennen.
3. Der Umdeutung bedarf es nicht, wenn sich der beabsichtigte Inhalt eines Abrechnungsbescheids bereits im Wege der Auslegung bestimmen lässt und die erlassende Behörde im Rahmen der Einspruchsentscheidung eine entsprechende Klarstellung vornimmt; darin liegt auch keine unzulässige Verböserung.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 04.03.2021 - 10 K 1863/19 aufgehoben.

Der Abrechnungsbescheid der Beklagten vom 12.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 wird dahingehend geändert, dass die für den neunmonatigen Zeitraum der Säumnis zwischen Februar und November 2018 entstandenen Säumniszuschläge auf den Betrag herabgesetzt werden, der sich ergibt, wenn statt des Gesamtbetrags des fälligen zu erstattenden Kindergelds der jeweilige Monatsbetrag auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag abgerundet wird.

Die Berechnung der Höhe der entstandenen Säumniszuschläge wird der Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu 60 % und die Beklagte zu 40 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wendet sich gegen einen Abrechnungsbescheid. Die dabei angegriffenen Säumniszuschläge betreffen neun angefangene Monate der Säumnis in der Zeit von der Fälligkeit einer Kindergeldrückforderung im Februar 2018 bis zur Vorlage der Weiterleitungserklärung der in einem Drittland (A) lebenden Mutter im November 2018. Im angefochtenen Abrechnungsbescheid nannte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse C) als steuerliche Nebenleistungen nicht Säumniszuschläge, sondern Zinsen; in der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 korrigierte sie dies.
- 2 Mit "Rückforderungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 i.V.m. § 37 Abs. 2 Abgabenordnung (AO)" vom 15.01.2018 forderte die Familienkasse C vom Kläger die Erstattung ohne Rechtsgrund gezahlten Kindergelds in Höhe von 5.241,82 €.

Die Rückforderung betraf Differenzkindergeld für die Monate November 2011 bis Dezember 2016. Die Familienkasse C wies im Rückforderungsbescheid darauf hin, dass für jeden Monat der Säumnis nach § 240 der Abgabenordnung (AO) ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten sei, wenn der Rückforderungsbetrag nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages (11.02.2018) entrichtet werde.

- 3 Den Einspruch, in dem der Bevollmächtigte unter anderem erklärt hatte, dass der Kläger die zurückgeforderten Kindergeldzahlungen an die kindergeldberechtigte Mutter weitergeleitet habe, wies die Familienkasse C mit Einspruchsentscheidung vom 23.02.2018 zurück. Am selben Tag lehnte sie den Antrag des Klägers auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Rückforderungsbescheids ab; den betreffenden Einspruch wies sie ebenfalls zurück.
- 4 Nach nicht unmittelbar beantworteten E-Mails vom xx.02.2018, xx.03.2018 und xx.03.2018 verwies der Bevollmächtigte mit Schreiben vom xx.03.2018 noch einmal auf die Weiterleitung an die in A lebende Mutter und beantragte die zinslose Stundung der Rückzahlungsansprüche. Mit Schreiben vom xx.03.2018 präzierte er den Antrag dahin, dass die Stundung bis zur entsprechenden Auszahlung an die Mutter beantragt werde; außerdem beantragte der Bevollmächtigte den Erlass angefallener Säumniszuschläge.
- 5 Mit Anwaltsschreiben vom xx.06.2018 verwies der Kläger erneut auf die Weiterleitung, monierte den nicht bearbeiteten Stundungsantrag und beantragte den Erlass angefallener Säumniszuschläge oder Zinsen. Mit Schreiben an den Bevollmächtigten vom xx.07.2018 bat die Familienkasse C um Bezahlung des offenen Betrags in Höhe von 5.241,82 €, ohne auf den Stundungsantrag einzugehen. In seiner Erwiderung bat der Bevollmächtigte des Klägers unter anderem um Entscheidung über den Antrag auf zinslose Stundung.
- 6 Die Familienkasse C wies mit Schreiben vom xx.08.2018 darauf hin, dass eine etwaige Weiterleitung des Kindergelds zu prüfen sei, und erläuterte die Möglichkeit einer schriftlichen Bestätigung der Weiterleitung durch die Mutter. Auch den Betrag der Rückforderung (5.241,82 €) und dessen Zusammensetzung gab sie an.
- 7 Mit Antwortschreiben vom xx.08.2018 teilte der Bevollmächtigte zunächst mit, von der Mutter sei keine Bescheinigung zu erlangen. Mit Schreiben vom 05.11.2018 übersandte er der Bundesagentur für Arbeit, Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse (Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse) auf dem betreffenden Vordruck sodann eine von der Mutter unterzeichnete "Bestätigung über die Weiterleitung von Kindergeld zur Vorlage bei der Familienkasse" für die Monate November 2011 bis August 2015. Die Familienkasse C erhielt die Weiterleitungsbestätigung von der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse mit der Bitte zugesandt, die Anerkennung der Weiterleitung zu prüfen und die Rückforderung gegebenenfalls zu berichtigen.
- 8 Am 12.12.2018 erließ die Familienkasse C daraufhin den streitgegenständlichen "Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) zum Bescheid vom 15.01.2018" und gab diesen an den Bevollmächtigten des Klägers bekannt. Ausgehend von an den Kläger ausgezahlten Kindergeldbeträgen von 5.241,82 € und weitergeleitetem Kindergeld von 3.848,22 € (Zeitraum November 2011 bis August 2015) bezifferte die Familienkasse C den Betrag des vom Kläger zu erstattenden Kindergelds auf insgesamt 1.393,60 €. Ferner wies die Familienkasse C "Steuerliche Nebenleistungen (Zinsen)" in Höhe von 468 € aus. Als Summe gab sie einen noch vom Kläger zu erstattenden Gesamtbetrag von 1.861,60 € an.
- 9 Mit Anwaltsschreiben vom xx.12.2018 legte der Kläger unter Bezugnahme auf den Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 Einspruch "gegen die Zinsfestsetzung" ein und stellte hilfsweise einen Antrag auf Erlass aus Billigkeitsgründen. Die Erhebung von Zinsen erscheine wegen der langen Zeit der Unsicherheit, wohin welche Beträge zu zahlen seien, nicht gerechtfertigt.
- 10 Die Familienkasse C verstand den Einspruch als gegen den Abrechnungsbescheid gerichtet, und zwar "beschränkt auf die Erhebung von Säumniszuschlägen in Höhe von 468,00 EUR". Sie wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 als unbegründet zurück und begründete dies im Wesentlichen damit, dass es sich bei den im Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 aufgeführten Nebenleistungen in Höhe von 468 € nicht um Zinsen, sondern um Säumniszuschläge im Sinne des § 240 AO handle, die bis zur Vorlage der Weiterleitungserklärung am xx.11.2018 angefallen seien.
- 11 Der Kläger erhob Klage gegen den Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019. Im Hauptantrag beantragte er, "die Einspruchsentscheidung ... und die zu Grunde liegende Zinsfestsetzung im Abrechnungsbescheid aufzuheben". Hilfsweise beantragte er, "angefallene Säumniszuschläge auf einer Grundlage von einer Rückforderung in Höhe von 1.393,60 € zu berechnen".

- 12** Das Finanzgericht (FG) München wies die Klage als unbegründet ab. Das Urteil vom 04.03.2021 - 10 K 1863/19 ist veröffentlicht (juris). Das FG entschied, dass die Klage sowohl im Hauptantrag als auch im Hilfsantrag unbegründet sei. Die Familienkasse C habe im streitgegenständlichen Abrechnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu Recht angefallene Säumniszuschläge in Höhe von 468 € (9 % von 5.200 €) festgestellt.
- 13** Mit der durch den Senat zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung von Bundesrecht.
- 14** Für die Realisierung von Steueransprüchen sei gemäß § 218 AO grundsätzlich eine Festsetzung erforderlich, nur für Säumniszuschläge genüge die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands. Der von der Familienkasse C erlassene, Zinsen betreffende Abrechnungsbescheid sei ohne vorherige Zinsfestsetzung ergangen und deshalb fehlerhaft. Es hätte zwar ein Abrechnungsbescheid über Säumniszuschläge ergehen können, nicht aber über Zinsen. Die vorgenommene Umdeutung sei mangels Zuständigkeit der Familienkasse C nicht ohne Wesensänderung des Inhalts des Abrechnungsbescheids möglich gewesen und deshalb gemäß § 128 Abs. 1 AO rechtsfehlerhaft.
- 15** Hilfsweise macht der Kläger geltend, die Tilgungswirkung sei rückwirkend im Zeitpunkt der jeweiligen Weiterleitung eingetreten, das heißt nicht erst --wie von der Familienkasse C angenommen-- im Zeitpunkt der Genehmigung der Weiterleitung. Säumniszuschläge könnten deshalb allenfalls für den noch offenen Rückzahlungsbetrag von 1.393,60 € entstanden sein. Das FG verstoße gegen die Grundsätze der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) für Aufrechnungs- und Verrechnungsfälle (Hinweis auf Urteil vom 13.01.2000 - VII R 91/98, BFHE 191, 5, BStBl II 2000, 246). Für die Verhängung von Säumniszuschlägen bestehe weder in der Straffunktion noch in der Zinsfunktion eine innere Rechtfertigung, da bezüglich der von der Familienkasse C anerkannten Weiterleitung keine Säumnis vorliege. Die kindergeldberechtigte Mutter habe die Weiterleitung durch den Kläger als Erfüllung der Leistungspflicht der Familienkasse C im Rahmen eines Verrechnungsvertrages akzeptiert (§ 364 Bürgerliches Gesetzbuch --BGB--, § 226 AO). Die Genehmigung der Weiterleitung durch die Familienkasse C habe rückwirkende Kraft (§ 184 BGB).
- 16** Der Kläger beantragt, das Urteil des FG München vom 04.03.2021 - 10 K 1863/19, den Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 aufzuheben, hilfsweise das Urteil aufzuheben und den im Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 festgesetzten Betrag der geschuldeten Säumniszuschläge von 468 € auf 117 € herabzusetzen.
- 17** Die Familienkasse C beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Sie verweist auf das Urteil des FG. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens habe sie die Bezeichnung sowie die Rechtsgrundlage der im Abrechnungsbescheid als "Zinsen" bezeichneten Nebenleistungen in Säumniszuschläge austauschen dürfen. Die Anerkennung der Weiterleitung im Wege einer Billigkeitsregelung habe zwar zur Folge, dass auf die Durchsetzung des Erstattungsanspruchs verzichtet werde. Es bleibe jedoch bei den bereits entstandenen Säumniszuschlägen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Teilstattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20** 1. Die Revision ist zulässig. Der vom Kläger zu weit gefasste, die Aufhebung des Abrechnungsbescheids insgesamt betreffende Revisionsantrag ist bei verständiger Würdigung in dem Sinne einschränkend auszulegen, dass alleiniger Streitpunkt --wie bereits im Einspruchs- und Klageverfahren-- die Abrechnung über steuerliche Nebenleistungen (Zinsen beziehungsweise Säumniszuschläge) ist. Nur hierüber hat das FG im angefochtenen Urteil entschieden, nur darauf bezieht sich das Revisionsverfahren (vergleiche die Formulierung in der Revisionschrift: "wegen Revision gegen das Urteil ... zum Abrechnungsbescheid ... vom 12.12.2018 über als Zinsen bezeichnete Nebenleistungen zu Kindergeldrückzahlungen").
- 21** 2. Ein Grund für die Aussetzung des Revisionsverfahrens gemäß § 74 FGO ist nicht gegeben.

- 22** a) Das Abrechnungsverfahren (§ 218 AO) und das auf einen Erlass abzielende Billigkeitsverfahren (§ 227 AO) stehen selbständig nebeneinander. Deshalb muss das Billigkeitsverfahren nicht ausgesetzt werden, wenn geltend gemacht wird, Säumniszuschläge seien aus anderen Gründen bereits nicht entstanden (vgl. Senatsurteil vom 10.03.2016 - III R 2/15, BFHE 253, 12, BStBl II 2016, 508, Rz 18). Ebenso wenig muss das Klage- oder Revisionsverfahren bezüglich eines Abrechnungsbescheids über steuerliche Nebenleistungen wegen eines dieselben steuerlichen Nebenleistungen betreffenden, noch nicht abgeschlossenen Erlassverfahrens ausgesetzt werden. Denn Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens ist der Abrechnungsbescheid in der Gestalt der letzten Behördenentscheidung, das ist meist die Einspruchsentscheidung über den Abrechnungsbescheid (vgl. z.B. Senatsurteil vom 02.06.2022 - III R 9/21, BFHE 277, 294, BStBl II 2022, 840, Rz 17).
- 23** b) Die Aussetzung des Revisionsverfahrens für eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes zum Zwecke der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge (§ 240 AO) kommt ebenfalls nicht in Betracht. Der erkennende Senat ist nicht davon überzeugt, dass die Höhe von im Jahr 2018 entstandenen Säumniszuschlägen gemäß § 240 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist (vgl. BFH-Urteil vom 15.11.2022 - VII R 55/20, BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621).
- 24** 3. Die Revision ist teilweise begründet. Zwar war wegen der in A lebenden Mutter die Familienkasse C zuständig (a). Auch durfte diese Familienkasse die Bezeichnung der steuerlichen Nebenleistungen im Rahmen der Einspruchsentscheidung berichtigen; insbesondere lag insoweit keine unzulässige Verböserung vor (b). Nicht zu beanstanden ist ferner, dass die Familienkasse C das als weitergeleitet bestätigte Kindergeld nur ex nunc berücksichtigt hat, das heißt die Säumniszuschläge nicht als rückwirkend entfallen angesehen hat (c). Entgegen der Auffassung des FG ist der streitgegenständliche Abrechnungsbescheid jedoch rechtswidrig, soweit die Säumniszuschläge nicht hinreichend bestimmt ausgewiesen wurden und die vorzunehmende Abrundung nicht monatsbezogen erfolgte (d). Infolgedessen ist die Vorentscheidung aufzuheben und der Klage teilweise stattzugeben (e).
- 25** a) Die Zuständigkeit der beklagten Familienkasse C beruht darauf, dass die Kindsmutter in A lebte (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 11 Satz 4 des Finanzverwaltungsgesetzes i.V.m. Abschnitt 2.3.6 des Beschlusses des Vorstands der Bundesagentur für Arbeit Nr. 23/2018 vom 20.09.2018, Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit Nr. 10/2018). Die Familienkasse C war danach sowohl für den Abrechnungsbescheid als auch für die betreffende Einspruchsentscheidung zuständig (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2019 - VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31, Rz 17 ff.). Nicht zuständig war hingegen die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse (vgl. Senatsurteile vom 25.02.2021 - III R 36/19, BFHE 272, 19, BStBl II 2021, 712, Rz 19 ff. und vom 19.01.2023 - III R 2/22, BFHE 279, 20, BStBl II 2023, 626, Rz 16).
- 26** b) Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Korrektur der Bezeichnung der steuerlichen Nebenleistungen als Säumniszuschläge zulässig war und insbesondere nicht gegen § 367 Abs. 2 Satz 2 AO verstieß. Dies folgt bereits daraus, dass schon der ursprüngliche Abrechnungsbescheid trotz der falschen Bezeichnung der steuerlichen Nebenleistungen als "Zinsen" als eine Abrechnung über Säumniszuschläge auszulegen war. Die Einspruchsentscheidung beinhaltet insofern eine bloße Klarstellung.
- 27** aa) Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) sind gemäß § 218 Abs. 1 Satz 1 AO die Steuerbescheide, Steuervergütungsbescheide, Haftungsbescheide und die Verwaltungsakte, durch die steuerliche Nebenleistungen festgesetzt werden; bei den Säumniszuschlägen genügt die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands (§ 240 AO). Nach § 3 Abs. 4 AO sind steuerliche Nebenleistungen insbesondere Zinsen (Nr. 4) und Säumniszuschläge (Nr. 5).
- 28** Wird eine Steuer oder eine zurückzuzahlende Steuervergütung 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; abzurunden ist auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag (§ 240 Abs. 1 AO). Im Gegensatz zu Zinsen bedürfen Säumniszuschläge nach der ausdrücklichen Regelung in § 218 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO keiner Festsetzung (vgl. auch § 239 AO versus § 240 AO).
- 29** Gemäß § 218 Abs. 2 Satz 1 AO entscheidet die Finanzbehörde über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, durch Abrechnungsbescheid. Dies gilt nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO auch, wenn die Streitigkeit einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) betrifft. Der Abrechnungsbescheid enthält grundsätzlich nur die Feststellung, ob und inwieweit der festgesetzte Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis bereits verwirklicht (also erfüllt) oder noch zu verwirklichen ist. Als Ausnahme ist anerkannt, dass der Abrechnungsbescheid bei Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit der Erhebung von Säumniszuschlägen

(§ 240 AO) unter dem Gesichtspunkt der Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes nicht nur über den Fortbestand der Zahlungsverpflichtung, sondern auch darüber entscheidet, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Säumniszuschläge überhaupt entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2019 - VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31, Rz 14 f.).

- 30** bb) Bereits der ursprüngliche Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 über "Steuerliche Nebenleistungen (Zinsen)" war nach dem Empfängerhorizont als ein Abrechnungsbescheid über steuerliche Nebenleistungen in Gestalt von Säumniszuschlägen auszulegen. Schon deshalb war die Familienkasse C berechtigt, den offensichtlich irrigen Klammerzusatz ("Zinsen") in der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 zu berichtigen.
- 31** (1) Bei der Auslegung eines Bescheids sind die §§ 133, 157 BGB entsprechend anzuwenden. Die Auslegung durch das FG ist im Revisionsverfahren in vollem Umfang nachprüfbar. Maßgebend ist der objektive Erklärungsgehalt der Regelung, wie der Empfänger sie nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. Senatsurteil vom 26.11.2009 - III R 87/07, BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429, unter II.2.a; BFH-Urteil vom 22.08.2007 - II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754, unter II.B.1.b aa). Abzustellen ist auf den Zugangszeitpunkt. Im Zweifel ist das für den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf (vgl. BFH-Urteile vom 18.02.1997 - VII R 96/95, BFHE 182, 282, BStBl II 1997, 339, unter 2.a und vom 23.06.1998 - VII R 119/97, BFH/NV 1998, 1322, unter 3.a).
- 32** (2) Nach dem Empfängerhorizont des Klägers beziehungsweise seines Bevollmächtigten war der Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 unzweifelhaft im Sinne einer Abrechnung über Säumniszuschläge auszulegen. Hierfür sprach zunächst der Rückforderungsbescheid vom 15.01.2018, in dem die Familienkasse C ausdrücklich auf die Entstehung von Säumniszuschlägen nach § 240 AO für den Fall hinwies, dass der Rückforderungsbetrag nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet werde (vergleiche auch den entsprechenden Hinweis im Abrechnungsbescheid selbst). Für die korrigierende Auslegung spricht ferner, dass der Bevollmächtigte des Klägers in den Schreiben vom 24.03.2018 und vom 21.06.2018 ausdrücklich den Erlass angefallener Säumniszuschläge beantragt hatte. Er brachte damit zum Ausdruck, dass ihm die Entstehung von Säumniszuschlägen bewusst war (vergleiche seine Anträge auf Stundung und AdV). Ebenfalls bewusst war ihm, dass keine Grundlage für die Entstehung von Stundungs- oder Aussetzungszinsen bestand und die Familienkasse C vor dem Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 keine Zinsen festgesetzt hatte. Für die von ihm unterstellte "Zinsfestsetzung" im Abrechnungsbescheid selbst sprach in dieser Situation nichts. Der Bevollmächtigte konnte und musste nach seinen tatsächlichen und rechtlichen Kenntnissen die "Zinsen" somit von Anfang an als Säumniszuschläge verstehen. Aufgrund seiner Sachkunde bestand an dieser Auslegung des Bescheids trotz der Falschbezeichnung der steuerlichen Nebenleistungen kein Zweifel (zur Anwendung der Auslegungsregel "falsa demonstratio non nocet" vgl. BFH-Beschluss vom 08.02.2001 - VII B 82/00, BFH/NV 2001, 1003, unter 1.b).
- 33** cc) Die Einspruchsentscheidung beinhaltet nach dieser Bescheidauslegung keine unzulässige Verböserung.
- 34** (1) Die für die Entscheidung über den Einspruch zuständige Finanzbehörde (vgl. § 367 Abs. 1 AO) hat die Sache gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO in vollem Umfang erneut zu prüfen. Die erneute Sachprüfung im Einspruchsverfahren erfolgt unabhängig vom Vorbringen und Rechtsbehelfsantrag des Einspruchsführers. Der Verwaltungsakt kann nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO auch zu dessen Nachteil geändert werden, wenn er auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern (vgl. Senatsurteil vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 26).
- 35** (2) Die wegen der in A lebenden Mutter sachlich zuständige Familienkasse C hat nach der erneuten Sachprüfung in der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 klargestellt, dass es sich bei den im Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 genannten "Zinsen" um Säumniszuschläge handelte. Hierin lag eine bloße Korrektur einer aus der Perspektive des Bevollmächtigten des Klägers ohnehin offenkundigen Falschbezeichnung. Eines vorherigen Hinweises auf eine beabsichtigte Verböserung bedurfte es nicht, weil die bloße Klarstellung keine Änderung des Abrechnungsbescheids zum Nachteil des Klägers im Sinne des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO war (vgl. zum Begriff der Verböserung BFH-Beschluss vom 23.10.2019 - IX B 20/19, BFH/NV 2020, 215, Rz 7; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 367 AO Rz 177 und 183 ff.). Die Feststellung steuerlicher Nebenleistungen in Höhe von 468 € blieb unverändert.
- 36** dd) Angesichts des Ergebnisses der Auslegung des Abrechnungsbescheids bedarf es auch keiner Umdeutung des Bescheids gemäß § 128 AO (vgl. zu den diese Vorschrift betreffenden Rechtsgrundsätzen BFH-Urteil vom

22.08.2007 - II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754, Rz 20 und zum Verhältnis von Auslegung und Umdeutung BFH-Urteil vom 09.10.2019 - I R 67/17, BFH/NV 2020, 681, Rz 11).

- 37** c) Die entstandenen Säumniszuschläge sind auch nicht durch die spätere Anerkennung der teilweisen Weiterleitung des Kindergelds (3.848,22 €) an die Mutter entfallen. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Familienkasse C bei der Berechnung der Säumniszuschläge nicht nur den Restbetrag der Rückforderung (1.393,60 €), sondern die gesamte ursprüngliche Rückforderung (5.241,82 €) zugrunde gelegt hat, das heißt die weitergeleiteten Beträge nicht rückwirkend berücksichtigt hat (zur Notwendigkeit der Einzelabrundung vergleiche unten d).
- 38** Die für die Familienkassen geltenden Verwaltungsanweisungen sehen im Falle der Erhebung des Weiterleitungseinwandes die Möglichkeit einer Billigkeitsmaßnahme vor (s. die zur Zeit der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 geltende Regelung V 37 der Dienstanweisung des Bundeszentralamts für Steuern --BZSt-- zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz --EStG-- vom 09.07.2019 --DA-KG 2019--, BStBl I 2019, 654; vgl. auch Senatsurteil vom 19.05.2022 - III R 16/20, BFH/NV 2022, 1160, Rz 18). Nicht im Gesetz selbst angeordnete finanzbehördliche Vereinfachungsregeln wie das sogenannte Weiterleitungsverfahren sind so auszulegen, wie die Verwaltung sie verstanden wissen will (vgl. Senatsurteile vom 22.09.2011 - III R 82/08, BFHE 235, 336, BStBl II 2012, 734, Rz 21 und vom 19.05.2022 - III R 16/20, BFH/NV 2022, 1160, Rz 25). Es begegnet aus diesem Grund keinen rechtlichen Bedenken, wenn die Familienkassen die Erfüllungswirkung einer anerkannten Weiterleitung nicht ex tunc, sondern lediglich ex nunc annehmen. Da es an einer Gegenseitigkeit der Forderungen (hier der Mutter gegen die Familienkasse C) und Rückforderungen (hier der Rückforderung der Familienkasse C gegen den Kläger) fehlt, kommt eine rückwirkende Berücksichtigung nach § 75 Abs. 1 EStG, § 226 Abs. 1, § 47 AO i.V.m. § 389 BGB nicht in Betracht.
- 39** Für die Unbedenklichkeit dessen, dass Säumniszuschläge in den in V 37 der DA-KG 2019 beschriebenen Weiterleitungsfällen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16.03.2004 - VIII R 48/03, BFH/NV 2004, 1218, Rz 16) nicht rückwirkend entfallen, spricht auch die in § 240 Abs. 1 Satz 4 AO zum Ausdruck kommende gesetzliche Wertung. Nach dieser Vorschrift bleiben, wenn die Festsetzung einer Steuer oder Steuervergütung aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt wird, die bis dahin verwirkten Säumniszuschläge unberührt (vgl. Senatsurteil vom 10.03.2016 - III R 2/15, BFHE 253, 12, BStBl II 2016, 508, Rz 30).
- 40** d) Die Abrechnung der Familienkasse C über die vom Kläger verwirkten Säumniszuschläge für neun angefangene Monate zwischen dem xx.02.2018 (Tag der Fälligkeit) und dem xx.11.2018 (Fax-Vorlage der Weiterleitungsbestätigung) ist allerdings nicht hinreichend bestimmt und inhaltlich unrichtig, da die Familienkasse C die Gesamtforderung abgerundet hat und nicht --wie erforderlich-- die den einzelnen Kindergeldmonat betreffende Rückforderung. Der Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 ist daher bezüglich der steuerlichen Nebenleistungen rechtswidrig.
- 41** aa) Im Hinblick auf die Funktion des Abrechnungsbescheids sind die Anforderungen an die nach § 119 Abs. 1 AO erforderliche inhaltliche Bestimmtheit dieses Bescheids so auszurichten, dass die Klärung der im Einzelfall bestehenden Streitigkeit erreicht wird. Wird über die Entstehung von Säumniszuschlägen gestritten, müssen diese nach Art, Zeitraum und Betrag aufgeführt werden und zwar bezogen auf jede einzelne Steuerschuld getrennt; es genügt nicht, wenn die Säumniszuschläge vom Gesamtbetrag der Steuerforderungen berechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2019 - VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31, Rz 16).
- 42** Das gilt auch für Erstattungsansprüche gemäß § 37 Abs. 2 AO, wenn Steuervergütungen ohne rechtlichen Grund gezahlt worden sind. Auch die Säumniszuschläge gemäß § 240 Abs. 1 Satz 2 AO müssen im Abrechnungsbescheid nach Art, Zeitraum und Betrag aufgeführt werden und zwar bezogen auf jede zurückzuzahlende Steuervergütung getrennt; es genügt nicht, wenn die Säumniszuschläge vom Gesamtbetrag der zurückzuzahlenden Steuervergütungen berechnet werden (so zutreffend Urteil des FG Köln vom 23.09.2020 - 3 K 3048/17, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 985 mit Anm. Weingarten; zustimmend Loose in Tipke/Kruse, § 240 AO Rz 44).
- 43** bb) Kindergeld wird gemäß § 31 Satz 3 EStG im laufenden Kalenderjahr als Steuervergütung monatlich gezahlt. Auch sonst wird das Kindergeldrecht vom Monatsprinzip geprägt (vgl. § 66 Abs. 2 EStG und Senatsurteil vom 22.09.2022 - III R 38/20, BFH/NV 2023, 35, Rz 25). Ein Rückforderungsbescheid für Kindergeld bezieht sich auf die jeweiligen monatlichen Steuervergütungen. Demgemäß entstehen Säumniszuschläge auf die jeweilige Rückforderung der Steuervergütung für die einzelnen Kindergeldmonate. Säumniszuschläge auf Kindergeldrückforderungen sind daher monatsbezogen zu berechnen und entsprechend im Abrechnungsbescheid auszuweisen.

- 44** Ein Abrechnungsbescheid, in dem die Säumniszuschläge pauschal auf die auf 50 € abgerundete Gesamtrückforderung bezogen werden, ist nicht hinreichend bestimmt und bezüglich der Höhe der sich so errechnenden Säumniszuschläge regelmäßig unrichtig. Erforderlich sind Abrechnungen über Säumniszuschläge, die jede einzelne Steuervergütung (beziehungsweise deren Erstattung) betreffen. Die notwendige Einzelbetrachtung gilt nicht zuletzt für die nach § 240 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 Halbsatz 2 AO gebotene Abrundung (so inzwischen auch die Dienstanweisung des BZSt zum Kindergeld nach dem EStG in V 31.2 Abs. 2 Satz 2 seit der DA-KG 2021, BStBl I 2021, 1599 als Reaktion auf das Urteil des FG Köln vom 23.09.2020 - 3 K 3048/17, EFG 2021, 985).
- 45** cc) Nach diesen Grundsätzen war im Streitfall nicht der ursprüngliche Gesamtbetrag der Rückforderung von 5.241,82 € auf 5.200 € abzurunden und als solcher Bemessungsgrundlage der Säumniszuschläge. Stattdessen waren die zu erstattenden Beträge des monatlichen Differenzkindergelds abzurunden. Dies hat die Familienkasse C im Abrechnungsbescheid vom 12.12.2018 nicht beachtet. Auch in der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 hat sie diesen Fehler nicht korrigiert.
- 46** dd) Rechtsfolge der Unrichtigkeit der Abrundung und der unzureichenden Bestimmtheit des Abrechnungsbescheids vom 12.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 ist nicht dessen Nichtigkeit, sondern dessen Rechtswidrigkeit. Ein besonders schwerwiegender Fehler im Sinne des § 125 Abs. 1 AO ist zu verneinen, auch ein Nichtigkeitstatbestand im Sinne des § 125 Abs. 2 AO liegt nicht vor (vgl. zu den Rechtsfolgen mangelnder Inhaltsbestimmtheit BeckOK AO/Füssenich, 25. Ed. [01.07.2023], AO § 119 Rz 47 ff.).
- 47** e) Aufgrund der Rechtswidrigkeit des Abrechnungsbescheids vom 12.12.2018 bezüglich der Säumniszuschläge ist das FG-Urteil aufzuheben. Der insoweit rechtswidrige Abrechnungsbescheid in Gestalt der diesbezüglichen Einspruchsentscheidung vom 30.07.2019 ist nicht insgesamt aufzuheben, vielmehr ist er bezogen auf den Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung zu korrigieren (vgl. Senatsurteil vom 02.06.2022 - III R 9/21, BFHE 277, 294, BStBl II 2022, 840, Rz 17; a.A. für die Konstellation des Streitfalls das Urteil des FG Köln vom 23.09.2020 - 3 K 3048/17, EFG 2021, 985, Rz 43 und Loose in Tipke/Kruse, § 240 AO Rz 44, der dem Urteil des FG Köln auch hinsichtlich der vollumfänglichen Aufhebung des unbestimmten Bescheids zustimmt).
- 48** 4. Die Sache ist spruchreif. Die Revision und die Klage sind nur in dem im Tenor beschriebenen Umfang begründet, im Übrigen sind sie unbegründet. Da der Senat die notwendige Änderung so konkret beschreiben kann, dass die Familienkasse C die angefallenen, jeweils monatsbezogen zu ermittelnden Säumniszuschläge errechnen kann, bedarf es keiner Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG (vgl. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 49** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de