

Beschluss vom 18. Juli 2012, X S 19/12

Aussetzung der Vollziehung im Revisionsverfahren gegen ein stattgebendes Urteil - Vorliegen ernstlicher Zweifel - Aufhebung der Vollziehung mit Wirkung zum Fälligkeitstag - Anordnung einer Sicherheitsleistung

BFH X. Senat

FGO § 69 Abs 2 S 2, EStG § 10f, EStG § 7i, AO § 155 Abs 2, AO § 162 Abs 5, AO § 240, FGO § 69 Abs 6 S 2, FGO § 69 Abs 3

Leitsätze

1. NV: Ernstliche Zweifel, die nach § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO die AdV rechtfertigen, sind gegeben, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts im Aussetzungsverfahren neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sprechende Gründe zutage treten, die eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfrage oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (ständige BFH-Rspr.).
2. NV: Hat das FG einen AdV-Antrag bereits unanfechtbar abgelehnt, ist ein erneuter Aussetzungsantrag nur unter den Voraussetzungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO zulässig. Diese Einschränkung gilt nicht, wenn der Antragsteller einen früheren AdV-Antrag zurückgenommen hat.
3. NV: Die Aufhebung der Vollziehung mit Wirkung zum Fälligkeitszeitpunkt ist gerechtfertigt, wenn bereits zu diesem Zeitpunkt ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bestanden haben.

Tatbestand

- 1 I. Die Antragsteller erwarben mit notariellem Kaufvertrag vom 18. Juli 2007 zwei unsanierte Eigentumswohnungen in der A-Straße in B, welche im Rahmen der Sanierung durch eine innenliegende Treppe zusammengelegt wurden. Den Kaufpreis von 545.000 € teilten die Vertragsparteien dahingehend auf, dass 84.749 € auf das Grundstück, 67.799 € auf die Altbausubstanz und 392.452 € auf die Sanierung entfielen. Der Einzug der Antragsteller erfolgte im Dezember 2008. Mit Eingangsbestätigung vom 27. März 2009 teilte das Amt für Bauordnung und Denkmalpflege der Stadt B mit, dass ein Antrag der Antragsteller auf Ausstellung einer Bescheinigung gemäß §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes (EStG) am 25. März 2009 eingegangen sei. Die Antragssumme für die zu bescheinigenden Aufwendungen für Baumaßnahmen an einem denkmalgeschützten Gebäude beläuft sich danach auf 392.452 €. Außerdem enthält die Eingangsbestätigung den Hinweis, dass eine Bestätigung der unteren Denkmalbehörde vorliege, nach der das erforderliche Abstimmungsverfahren eingehalten worden sei.
- 2 In ihrer Steuererklärung für 2008 beehrten die Antragsteller gemäß § 10f Abs. 1 EStG die Berücksichtigung von 35.321 € als Aufwendungen für Wohneigentum; dieses lehnte der Antragsgegner (das Finanzamt --FA-) ab. Im Klageverfahren vertraten die Antragsteller die Auffassung, die Aufwendungen für die Wohnung seien im Jahr 2008 im Wege der Schätzung zuzulassen. Aufgrund des Kaufvertrags könne das FA ohne weiteres die Höhe der von den Antragstellern aufgewandten Sanierungskosten ermitteln. Durch Einsichtnahme in die Denkmalliste ergäbe sich, dass die Wohnung in einem denkmalgeschützten Gebäude läge. Anhaltspunkte dafür, dass der Erwerb zu einem Zeitpunkt erfolgt sei, in dem die Sanierung schon teilweise oder gar vollständig abgeschlossen gewesen sei, lägen nicht vor. Auch könne das FA nicht einwenden, der Kaufpreisaufteilung sei nicht zu folgen, da es auch die Möglichkeit gehabt habe, in die Unterlagen der Denkmalbehörde Einsicht zu nehmen. Es sei ihnen nicht zuzumuten, wegen einer mehrere Jahre dauernden Bearbeitung bei der Denkmalbehörde auf die Geltendmachung der Sonderabschreibung in dieser Zeit zu verzichten.
- 3 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1001 veröffentlichten Urteil hat das Finanzgericht (FG) der Klage teilweise stattgegeben und den Einkommensteuerbescheid 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2011 dahingehend geändert, dass weitere Sonderausgaben in Höhe von 30.023 € zu berücksichtigen

seien. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Das FA hat zwischenzeitlich die Revision fristgerecht eingelegt und begründet.

4 Im vorliegenden Verfahren begehren die Antragsteller weiteren einstweiligen Rechtsschutz.

5

Das FA hatte am 26. Januar 2011 die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2008 für die folgenden Beträge

Einkommensteuer 2008	14.836 €
Zinsen Einkommensteuer 2008	594 €
Solidaritätszuschlag	816 €
evangelische Kirchensteuer 2008	668 €
katholische Kirchensteuer 2008	<u>668 €</u>
insgesamt	17.582 €

bis zum Ablauf eines Monats nach Entscheidung über den Rechtsbehelf, im Streitfall bis zum 19. Januar 2012, ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt.

6 Am 9. Januar 2012 stellten die Antragsteller beim FG einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV), nahmen diesen aber nach Hinweis des FG auf die fehlenden Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) am 24. Januar 2012 zurück. Daraufhin stellte das FG das Verfahren am selben Tag entsprechend § 72 Abs. 2 FGO ein.

7 Das FA gab dem Antrag der Antragsteller vom 16. Januar 2012, die Bescheide in der bisherigen Höhe weiter auszusetzen, am 14. Mai 2012 nicht statt, da trotz des finanzgerichtlichen Urteils seitens der Finanzverwaltung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheids 2008 bestünden. Das FG gehe zu Unrecht davon aus, dass die von den Antragstellern geltend gemachten Sonderausgaben nach § 7i EStG i.V.m. § 155 Abs. 2 und § 162 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zu schätzen seien, soweit im Rahmen der Veranlagung eine endgültige Bescheinigung der zuständigen Denkmalschutzbehörde nicht vorgelegt werden könne. Es ergebe sich keine Schätzungsbefugnis aus diesen Vorschriften, da die durch Fachbehörden zu erteilenden Grundlagenbescheide nicht in ihren Anwendungsbereich fielen.

8 Die Antragsteller beantragen sinngemäß, die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2008 vom 21. Dezember 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2011 auszusetzen, soweit weitere Sonderausgaben in Höhe von 30.023 € nicht berücksichtigt worden seien.

9 Weiterhin beantragen sie, bis zum Ergehen der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) über den Aussetzungsantrag die Verwirkung von Säumniszuschlägen aufzuheben.

10 Der Antragsgegner beantragt, den Antrag auf Aussetzung des Einkommensteuerbescheids 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. 1. Der Antrag auf AdV ist zulässig und begründet.

12 a) Da das FA gegen das Urteil des FG wirksam Revision eingelegt hat, ist der BFH als Gericht der Hauptsache für den Antrag auf Aussetzung des Einkommensteuerbescheids 2008 zuständig (§ 69 Abs. 3 FGO).

13 b) Der Antrag ist zulässig, obwohl die Antragsteller bereits einen AdV-Antrag beim FG gestellt hatten, den sie

zurückgenommen haben. Zwar ist --wenn das FG einen Antrag auf Aussetzung der angefochtenen Bescheide bereits unanfechtbar abgelehnt hat-- ein erneuter Aussetzungsantrag nach ständiger Rechtsprechung des BFH nur unter den --hier nicht gegebenen-- Voraussetzungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO zulässig, also nur, soweit veränderte oder im ursprünglichen Verfahren ohne Verschulden nicht geltend gemachte Umstände vorgebracht werden, da andernfalls die Regelung in § 128 Abs. 3 FGO unterlaufen werden könnte, nach der die Beschwerde gegen einen die Aussetzung ablehnenden Beschluss des FG nur statthaft ist, wenn das FG sie zugelassen hat (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 2. Juni 2005 III S 12/05, BFH/NV 2005, 1834, m.w.N.).

- 14** Eine solche Ablehnung der AdV ist im Streitfall aber nicht gegeben, da der AdV-Antrag vom Antragsteller zurückgenommen wurde. Wie bei der Klagerücknahme gilt das Verfahren damit als nicht anhängig geworden (vgl. dazu Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 72 Rz 30). Es kommt --anders als bei einer Ablehnung eines AdV-Antrages- zu keiner gerichtlichen Sachentscheidung, da das FG lediglich das Verfahren entsprechend § 72 Abs. 2 FGO einstellt.
- 15** c) Gemäß § 69 Abs. 4 FGO ist ein Antrag an das Gericht nach Abs. 3 der Vorschrift nur zulässig, wenn die Behörde einen Antrag auf AdV ganz oder zum Teil abgelehnt hat. Diese Voraussetzung ist hier gegeben, auch wenn der Antrag der Antragsteller vom 16. Januar 2012 aufgrund des damaligen Verfahrensstandes auf AdV eines Gesamtbetrags von 17.582 € gerichtet war, während der an den BFH gerichtete AdV-Antrag vom 22. Mai 2012 sich lediglich auf die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe der vom FG geschätzten 30.023 € bezieht. Da dieselben Gründe für eine Aussetzung geltend gemacht werden, ist die prinzipielle Identität der Verfahrensgegenstände (vgl. dazu auch Gräber/Koch, a.a.O., § 69 Rz 74) gegeben.
- 16** d) Ernstliche Zweifel, die nach § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO die AdV rechtfertigen, sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts im Aussetzungsverfahren neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sprechende Gründe zutage treten, die eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfrage oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschluss vom 11. August 2000 I S 5/00, BFH/NV 2001, 314, unter II.2. der Gründe; vgl. ferner die Nachweise bei Gräber/Koch, a.a.O., § 69 Rz 86).
- 17** Im vorliegenden Streitfall bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 2008 insoweit, als das FA den Antragstellern den vollständigen Sonderausgabenabzug gemäß § 10f i.V.m. § 7i EStG versagt hat.
- 18** aa) In dem angefochtenen, teilweise klagestattgebenden Urteil hat das FG unter ausdrücklicher Berücksichtigung der Rechtsprechung des erkennenden Senats in dem Beschluss vom 20. Juli 2010 X B 70/10 (BFH/NV 2010, 2007) entschieden, das FA habe nicht ohne weiteres den Ansatz des geltend gemachten Abzugsbetrags vollständig unterlassen dürfen, sondern habe den vorläufigen Ansatz eines Abzugsbetrags im Wege der Schätzung nach § 155 Abs. 2 i.V.m. § 162 Abs. 5 AO prüfen müssen. Es könnten nach § 162 Abs. 5 AO alle in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden. Die Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 5 AO knüpfe in systematischer Hinsicht nicht an die Voraussetzungen des § 162 Abs. 1 und 2 AO an. Die Regelung von § 155 Abs. 2 und § 162 Abs. 5 AO solle verhindern, dass ein Steuerpflichtiger wegen Ermittlungsschwierigkeiten beim Grundlagenbescheid auf die Festsetzung des Folgebescheids warten müsse. Gerade weil § 162 Abs. 5 AO auch eine qualitative Schätzung zulasse, habe die Finanzbehörde dann, wenn sie aufgrund des nach § 155 Abs. 2 AO ausgeübten Ermessens vor Ergehen des Grundlagenbescheids den Folgebescheid erlasse, die materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu schätzen.
- 19** bb) Ebenfalls ohne erkennbare Rechtsfehler hat das FG festgestellt, dass das FA eine solche Schätzung nicht vorgenommen und sein Ermessen eben nicht ausgeübt habe, da es der Auffassung gewesen sei, es sei fachlich hierzu nicht in der Lage, ihm seien nicht alle Tatsachen bekannt und es sei nicht auszuschließen, dass die Sanierung nicht förderungswürdig sei. Gemäß § 96 Abs. 1 FGO i.V.m. § 162 AO konnte das FG die Aufwendungen schätzen. Dabei hat es --unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die wesentlichen Voraussetzungen des § 7i EStG bekannt gewesen seien-- die Aufwendungen dem Grunde nach als gegeben anerkannt. Wegen der Sanierungsaufwendungen, die möglicherweise nicht die Voraussetzungen des § 7i EStG erfüllten, sah das FG einen Sicherheitsabschlag von 10 % als gerechtfertigt an, der im Streitfall wegen des Umbaus von zwei Wohnungen zu einer und der weiteren Baumaßnahmen auf 15 % zu erhöhen sei. Es bestehen weder grundlegende Bedenken gegen den Ansatz der Schätzung noch gegen die Höhe des Sicherheitsabschlages, zumal der BFH die Schätzung durch das FG ohnehin nur darauf überprüfen kann, ob sie überhaupt zulässig ist und ob das FG anerkannte Schätzungsgrundsätze,

Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze beachtet hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 VI R 11/07, BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933, m.w.N.).

- 20** Somit führt die gebotene summarische Überprüfung sowohl des Einkommensteuerbescheids als auch der finanzgerichtlichen Entscheidungsgründe zum Ergebnis, dass die Rechtmäßigkeit des durch das FG-Urteil zum größten Teil aufgehobenen Einkommensteuerbescheids 2008 ernstlich zweifelhaft ist.
- 21** 2. Dem Antrag auf Aufhebung der Vollziehung des Bescheids mit der Folge, dass die ab Fälligkeit bis zur Entscheidung über den Aussetzungsantrag verwirkten Säumniszuschläge entfallen, ist zu entsprechen.
- 22** a) Die Entscheidung, den Antragstellern die beantragte AdV zu gewähren, wirkt nur in die Zukunft und ist deshalb nicht geeignet, Säumniszuschläge zu beseitigen, die in der Zeit zwischen der Fälligkeit der festgesetzten Steuer (20. Januar 2012) und der Entscheidung über den Antrag auf AdV entstanden sind (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Beschlüsse vom 23. Juni 1977 V B 41/73, BFHE 122, 258, BStBl II 1977, 645; vom 3. Februar 2005 I B 208/04, BFHE 209, 204, BStBl II 2005, 351). Dazu bedarf es der in § 69 Abs. 2 und 3 FGO ebenfalls vorgesehenen Aufhebung der Vollziehung (BFH-Urteil vom 30. März 1993 VII R 37/92, BFH/NV 1994, 4; Beschluss vom 10. Dezember 1986 I B 121/86, BFHE 149, 6, BStBl II 1987, 389).
- 23** b) Diese ist den Antragstellern zu gewähren. Die Aufhebung der Vollziehung mit Wirkung zum Fälligkeitszeitpunkt ist im Streitfall deshalb gerechtfertigt, weil schon zu diesem Zeitpunkt die genannten Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bestanden haben (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse in BFHE 149, 6, BStBl II 1987, 389, und vom 25. Mai 1988 IX B 110/86, BFH/NV 1989, 176). Die Erhebung der Säumniszuschläge wäre unbillig, da die erstinstanzliche Klage der Antragsteller gegen die Steuerfestsetzung zum größten Teil Erfolg hatte und die Antragsteller dem FA gegenüber alles getan haben, um die AdV des Steuerbescheids zu erreichen, und diese, obwohl an sich möglich und geboten, von dem FA abgelehnt wurde (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29. August 1991 V R 78/86, BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906; BFH-Beschlüsse vom 4. Februar 1999 IX B 170/98, BFH/NV 1999, 908; vom 18. März 2003 X B 66/02, BFH/NV 2003, 886). So haben die Antragsteller am 16. Januar 2012 vor Ablauf der gewährten erstmaligen AdV und kurz vor Ergehen des teilweise stattgebenden FG-Urteils beim FA erneut AdV beantragt und dann --nachdem das FA diesen Antrag abgelehnt hatte-- in Höhe des vom FG geschätzten Betrags einen AdV-Antrag beim BFH gestellt.
- 24** 3. Sowohl die Aussetzung als auch die Aufhebung der Vollziehung kann ohne Sicherheitsleistung erfolgen.
- 25** Die Anordnung der Sicherheitsleistung im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes dient der Vermeidung von Steuerausfällen, die infolge einer AdV vor allem dadurch entstehen können, dass der Steuerpflichtige im Verfahren zur Hauptsache letztlich unterliegt und zu diesem Zeitpunkt die Durchsetzung der Steuerforderung gefährdet oder erschwert ist (BFH-Beschluss vom 3. Februar 2005 I B 208/04, BFHE 209, 204, BStBl II 2005, 351, m.w.N.). Besteht eine entsprechende Gefahr im konkreten Fall nicht, ist für die Anordnung einer Sicherheitsleistung kein Raum (BFH-Beschluss in BFHE 209, 204, BStBl II 2005, 351). Im Streitfall sind keine konkreten Anhaltspunkte für eine Gefährdung des Steueranspruchs erkennbar.
- 26** 4. Der Senat hat es für zweckmäßig erachtet, die Berechnung der Steuerbeträge und der steuerlichen Nebenleistungen, deren Vollziehung auszusetzen und aufzuheben ist, dem FA zu übertragen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de