Urteil vom 22. November 2017, XI R 14/16

Keine Säumniszuschläge bei Rückgewähr von bei Fälligkeit gezahlten Steuern nach Anfechtung durch den Insolvenzverwalter

ECLI:DE:BFH:2017:U.221117.XIR14.16.0

BFH XI. Senat

AO § 240, AO § 224 Abs 2 Nr 1, AO § 224 Abs 2 Nr 2, AO § 224 Abs 2 Nr 3, InsO § 143, InsO § 144

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Mai 2016, Az: 11 K 10286/15

Leitsätze

Es entstehen keine Säumniszuschläge, wenn aufgrund einer Anfechtung des Insolvenzverwalters Steuern, die bis zum Ablauf des Fälligkeitstages vom Insolvenzschuldner gezahlt wurden, zurückgewährt werden .

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. Mai 2016 11 K 10286/15 und die Feststellungsbescheide vom 29. Januar 2015 und 9. Februar 2015 sowie die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 10. September 2015 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob nach einer erfolgreichen Anfechtung nach dem Anfechtungsgesetz durch den Insolvenzverwalter und Rückzahlung des bereits gezahlten Steuerbetrages rückwirkend Säumniszuschläge entstehen.

2 Über das Vermögen des am 15. August 2015 verstorbenen A (Insolvenzschuldner) eröffnete das Amtsgericht X (AG X) --Insolvenzgericht-- mit Beschluss vom 1. Mai 2013 ... das Insolvenzverfahren. Zum Insolvenzverwalter wurde der Kläger und Revisionskläger (Kläger) bestellt.

3 Am 27. September 2013 erklärte der Kläger gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Anfechtung von Zahlungen des Insolvenzschuldners in Höhe von 583.495,11 €, die in der Zeit vom 4. März 2009 bis zum 15. März 2013 geleistet worden waren. Am 6. Januar 2014 erzielten die Beteiligten eine Einigung über die Zahlung eines Betrages in Höhe von 350.000 € zur Abgeltung des Anfechtungsanspruchs. Der Vergleichsbetrag wurde an die Insolvenzmasse ausgekehrt. Dabei verbuchte das FA die Rückzahlung auf die bereits erloschenen Steuerschulden und steuerlichen Nebenleistungen, die als letzte vom Insolvenzschuldner beglichen worden waren.

4 Das FA meldete am 21. Januar 2014 die nunmehr wieder offenen Steuerschulden und die wieder aufgelebten Säumnis- und Verspätungszuschläge in Höhe von insgesamt 350.000 € zusammen mit nach seiner Auffassung rückwirkend auf das Datum der ursprünglichen Fälligkeit bis zum Tag der Insolvenzeröffnung entstandenen Säumniszuschlägen auf die erstatteten Steuern in Höhe von 71.120 € zur Insolvenztabelle an. Von dem angemeldeten Gesamtbetrag von 421.120 € wurden 350.000 € zur Insolvenztabelle festgestellt, der Restbetrag von 71.120 € wurde vom Kläger bestritten.

5 Mit Feststellungsbescheiden vom 29. Januar 2015 und 9. Februar 2015 stellte das FA die streitigen Säumniszuschläge nach § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 179 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) fest.

Statt 71.120 € umfassten die streitigen Säumniszuschläge nunmehr 81.036,80 €. Die Feststellung begründete das FA damit, dass die erfolgreiche Anfechtung einer Steuerzahlung Säumniszuschläge nach § 240 AO auslöse. Die ursprüngliche Steuerschuld lebe nach § 143 InsO wieder auf, da das Steuerschuldverhältnis bei Steuerfälligkeiten, die in die insolvenzreife Zeit fielen, selbst bei fristgerechter Zahlung wegen der gesetzlich vorgesehenen Anfechtungsmöglichkeiten des Insolvenzverwalters zunächst in der Schwebe bliebe (Hinweis auf § 144 InsO und Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. November 2013 VII R 15/13, BFHE 243, 309, BStBl II 2014, 359).

6 Gegen die Feststellungsbescheide legte der Kläger Einsprüche ein, die das FA mit Einspruchsentscheidung vom 10. September 2015 zurückwies.

7 Nachdem der Insolvenzschuldner am 15. August 2015 verstorben war, wurde das Insolvenzverfahren durch das AG X in ein Nachlassinsolvenzverfahren übergeleitet und der Kläger erneut zum Insolvenzverwalter bestellt.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.

9 Es führte zur Begründung aus, der Insolvenzschuldner habe zwar die Steuerschulden und Nebenleistungen entrichtet, so dass zunächst keine Säumniszuschläge entstanden seien; jedoch seien durch die erfolgreiche Anfechtung durch den Kläger und die Rückgewähr der gezahlten Beträge die Steuerschulden und die Nebenleistungen wieder aufgelebt. Hierdurch seien Säumniszuschläge in diesem Moment mit rückwirkender Kraft ab Fälligkeit entstanden. Dies ergebe sich daraus, dass zunächst die Steuerverbindlichkeiten trotz Zahlung durch den Insolvenzschuldner wegen Zahlung in insolvenzreifer Zeit in der Schwebe blieben. Ob der Steueranspruch der Finanzbehörde endgültig erloschen sei, hänge davon ab, ob der Insolvenzverwalter die Zahlung wirksam angefochten habe. Eine erfolgreiche Anfechtung und Rückgewähr nach § 143 InsO bewirke gemäß § 144 InsO, dass die Steuerschuld rückwirkend wieder auflebe. Die Beendigung des Steuerschuldverhältnisses sei insoweit auflösend bedingt, wie der BFH mit seinem Urteil vom 11. November 2008 VII R 19/08 (BFHE 223, 303, BStBl II 2009, 342) entschieden habe.

10 Für diese Rechtsansicht spreche der Sinn des § 144 InsO, wonach die Forderung grundsätzlich in der Form wieder auflebe, wie sie vor der Entrichtung durch den Insolvenzschuldner bestanden habe.

11 § 240 Abs. 1 Satz 1 AO stehe einer rückwirkenden Verwirkung der Säumniszuschläge nicht entgegen. So habe der BFH entschieden, dass durch die Änderung einer Abrechnungsverfügung mit der Folge, dass z.B. erhöhte Vorauszahlungen zur Reduzierung des rückständigen Steuerbetrags führen, die bis dahin verwirkten Säumniszuschläge sich rückwirkend an die reduzierte Steuer anpassen (BFH-Urteil vom 24. März 1992 VII R 39/91, BFHE 168, 300, BStBl II 1992, 956).

12 § 240 Abs. 1 Satz 5 AO betreffe eine nicht erweiterungsfähige Sonderregelung. Gleiches gelte für § 240 Abs. 1 Satz 4 AO.

13 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 189 veröffentlicht.

14 Gegen das Urteil hat der Kläger Revision eingelegt. Er rügt die Verletzung materiellen Rechts. Die Annahme des FG, dass rückwirkend die Steuerforderungen wieder aufleben würden, sei nicht zutreffend. Aber auch selbst wenn der Ansicht des FG insoweit gefolgt werde verkenne es, dass der Anspruch des Insolvenzverwalters aus der Anfechtung ein zivilrechtlicher Anspruch sei und kein steuerrechtlicher, der nicht zu den steuerrechtlichen Folgen bezüglich der Säumniszuschläge aus § 240 Abs. 1 AO führe.

15 Entgegen der Ansicht des FG ergebe sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 240 AO, dass der Streitfall nicht erfasst werde. Der doppelte Zweck der Säumniszuschläge (Druckmittel eigener Art und Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuerschulden) komme im Streitfall nicht zum Tragen. Überdies sei zum Zeitpunkt der Feststellung offenkundig, dass beim Insolvenzschuldner Zahlungsunfähigkeit vorgelegen habe. Auch aus diesem Grunde dürften keine Säumniszuschläge erhoben werden.

16 Des Weiteren stehe der Erhebung von Säumniszuschlägen der geschlossene Vergleich zwischen dem FA und dem Kläger entgegen. In dem Vergleich läge letztlich ein Verzicht auf weitere Säumniszuschläge.

17 Der Streitfall sei vergleichbar mit dem Fall, in dem der Steuerpflichtige die Steuerschulden im Fälligkeitszeitpunkt zahle und zugleich Aussetzung der Vollziehung (AdV) beantrage, dem nach Entrichtung der Steuer stattgegeben werde und er infolgedessen seine Leistung zurückerhalte. Auch in diesem Fall würden keine Säumniszuschläge anfallen.

18 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und die Feststellungsbescheide vom 29. Januar 2015 und vom 9. Februar 2015 sowie die Einspruchsentscheidung vom 10. September 2015 aufzuheben.

19 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

20 Es weist u.a. darauf hin, dass Säumniszuschläge unmittelbar kraft Gesetzes entstehen, ohne dass ein irgendwie gearteter Ermessensspielraum der Finanzbehörde bestehe. Maßgeblich für die Entstehung der Säumniszuschläge sei einzig die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 240 AO.

21 Der Streitfall sei auch nicht mit dem einer Stundung oder einer gewährten AdV vergleichbar. In diesen Fällen werde die Fälligkeit der Steuerforderung bis zum Ablauf der Stundung bzw. Beendigung der AdV verschoben.

22 Der Erhebung von Säumniszuschlägen stehe auch der Vergleich im Anfechtungsprozess nicht entgegen. Dieser hatte allein die Regulierung des zivilrechtlichen Anfechtungsanspruchs zum Gegenstand. Vergleiche über die Entstehung von Steueransprüchen seien aufgrund der verfassungsmäßigen Gebote der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzulässig und nichtig.

Entscheidungsgründe

II.

23 1. Der Senat ist sachlich für die Entscheidung über die Revision des Klägers zuständig. Dies ergibt sich aus Teil A XI. Senat Nr. 1 i.V.m. den Ergänzenden Regelungen des Geschäftsverteilungsplans (GVPL).

24 2. Gemäß Nr. II.2. Buchst. a Doppelbuchst. bb, Buchst. c der Ergänzenden Regelungen des GVPL ist der erkennende Senat für den gesamten Streitfall zuständig, weil über die im Streitfall entscheidungserhebliche Rechtsfrage, ob rückwirkend Säumniszuschläge verwirkt worden sind, nur einheitlich entschieden werden kann und die Umsatzsteuer den höchsten Streitwert hat. Die Zuständigkeit erstreckt sich gemäß Nr. III.2. der Ergänzenden Regelungen des GVPL auch auf die die Steuern betreffenden Säumniszuschläge.

III.

25 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es sind keine Säumniszuschläge gemäß § 240 AO für den Zeitraum zwischen der ursprünglichen Fälligkeit der Abgabenforderungen, die aufgrund der Anfechtung des Klägers zurückerstattet wurden, und dem Tag der Insolvenzeröffnung entstanden.

26 1. Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 Prozent des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten; abzurunden ist auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Säumniszuschläge entstehen kraft Gesetzes und sind daher nicht gesondert festzusetzen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. Dezember 1975 GrS 1/75, BFHE 117, 352, BStBl II 1976, 262, unter C.II.1., noch zum Steuersäumnisgesetz; Klein/ Rüsken, AO, 13. Aufl., § 240 Rz 11). Sie sind ein dem Steuerrecht eigenes Druckmittel zur Durchsetzung von titulierten Zahlungsansprüchen des Steuerfiskus. Neben dem Zweck, der Finanzbehörde eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern und für den dadurch entstehenden zusätzlichen Verwaltungsaufwand zu verschaffen, verfolgen sie das Ziel, den Steuerpflichtigen durch Androhung einer verschuldensunabhängigen Verwaltungssanktion zur pünktlichen Zahlung der Steuerschulden anzuhalten (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 21. April 1999 VII B 347/98, BFH/NV 1999, 1440; BFH-Urteile vom 18. Juni 1998 V R 13/98, BFH/NV 1999, 10; vom 16. Juli 1997 XI R 32/96, BFHE 184, 193, BStBl II 1998, 7; vom 7. Juli 1999 X R 87/96, BFH/NV 2000, 161, und vom 19. Dezember 2000 VII R 63/99, BFHE 193, 524, BStBl II 2001, 217).

27 2. Entgegen der Auffassung des FG sind im Streitfall keine Säumniszuschläge nach § 240 AO entstanden. Zwar sind rückständige Steuerforderungen i.S. von § 240 AO rückwirkend wieder aufgelebt (a); diese Forderungen sind aber bereits entrichtet worden (b).

28 a) Mit der erfolgreichen Anfechtung und Rückgewähr der gezahlten Beträge lebten die Steuerschulden, die den streitigen Säumniszuschlägen zugrunde lagen, rückwirkend wieder auf.

29 Zwar führt die Zahlung der Steuerschuld regelmäßig zu ihrem Erlöschen und damit zur Beendigung dieses

Steuerschuldverhältnisses. Bei Steuerfälligkeiten, die in insolvenzreife Zeit fallen, bleibt dieses Steuerschuldverhältnis aber selbst bei fristgerechter Zahlung wegen der gesetzlich vorgesehenen Anfechtungsmöglichkeiten des Insolvenzverwalters zunächst in der Schwebe. Die erfolgreiche Anfechtung und Rückgewähr nach § 143 InsO bewirkt gemäß § 144 InsO, dass die Steuerschuld rückwirkend wieder auflebt. Die Beendigung des Steuerschuldverhältnisses ist insoweit auflösend bedingt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 223, 303, BStBl II 2009, 342, unter II.2., Rz 13; in BFHE 243, 309, BStBl II 2014, 359, Rz 8; s.a. BFH-Beschluss vom 2. Juli 2002 VII B 292/01, BFH/NV 2002, 1338, unter 2., Rz 14, zum Wortlaut der Vorgängervorschrift § 39 der Konkursordnung, und Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 15. März 2012 IX ZR 95/09, juris, Rz 5). Das bedeutet, dass erst wenn rechtsverbindlich feststeht, dass die Anfechtungsvoraussetzungen nach §§ 129 ff. InsO nicht vorliegen (oder nicht wirksam angefochten sind), das FA einen gesicherten Anspruch auf die entrichtete Steuer hat und das Steuerschuldverhältnis endgültig erloschen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 309, BStBl II 2014, 359, Rz 8).

30 b) Die wieder aufgelebten Steuerforderungen sind bis zum Ablauf des Fälligkeitstags bereits entrichtet worden.

31 aa) Unabhängig davon, ob beglichene Steuerforderungen rückwirkend wieder aufleben, tritt nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO die Säumnis ein, wenn die festgesetzte Steuer bei Fälligkeit nicht entrichtet wird. Eine Säumnis entfällt daher mit dem Zeitpunkt der Entrichtung. Es kommt somit für die Entstehung von Säumniszuschlägen nicht auf den Bestand der Steuerforderungen an, die nach § 47 AO erlöschen, sondern auf den Zeitpunkt der Entrichtung der Steuern. Der Begriff der Entrichtung ist der Oberbegriff für Zahlung (§ 224 AO), Aufrechnung (§ 226 AO) und die Befriedigung im Vollstreckungsverfahren (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 240 AO Rz 62; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 240 AO Rz 30).

32 Im Fall der Zahlung ist der maßgebliche Entrichtungszeitpunkt nach § 224 Abs. 2 AO zu bestimmen. Danach gilt eine wirksame geleistete Zahlung bei Übergabe oder Übersendung von Zahlungsmitteln (Nr. 1), bei Überweisung oder Einzahlung auf ein Konto der Finanzbehörde (Nr. 2) oder bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung (Nr. 3) zu dort näher bestimmten Zeitpunkten als entrichtet. Der Kläger hat entsprechend diesen Bestimmungen unstreitig die Zahlungen am Fälligkeitstag geleistet, so dass ab den Fälligkeitszeitpunkten die Steuerschulden als entrichtet gelten.

33 bb) Der Senat vermag nicht zu erkennen, dass durch das Wiederaufleben der Steuerforderungen rückwirkend die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Entrichtung der Steuerschulden i.S. des § 240 AO beseitigt wurde. Ein solcher Zusammenhang zwischen Erfüllung und Entrichtung der Steuerschulden besteht nicht. Der Regelungsinhalt dieser Vorschriften ist insoweit klar und eindeutig (vgl. BFH-Urteil vom 28. August 2012 VII R 71/11, BFHE 238, 496, BStBl II 2013, 103, Rz 10, insbesondere zu §§ 240 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 und 224 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 AO). Bei den Tatbestandsvoraussetzungen des § 224 Abs. 2 AO handelt es sich um äußere tatsächliche Vorgänge, die mit ihrer Realisierung erfüllt sind und nicht mehr (rückwirkend) beseitigt werden können. Die Vorschrift hat in erster Linie Bedeutung für die Berechnung u.a. von Säumniszuschlägen, eine darüber hinaus gehende Erfüllungsfiktion enthält sie nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 19. März 1999 VII B 158/98, BFH/NV 1999, 1304, unter 1.). Es muss daher nicht zu einem Gleichlauf mit dem Zeitpunkt kommen, zu dem der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 47 AO erlischt (FG Hamburg, Urteil vom 22. Mai 1997 II 137/96, EFG 1997, 1084; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 224 AO Rz 17; Alber in HHSp, § 224 AO Rz 38).

34 3. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben und der Klage stattzugeben.

35 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de