Beschluss vom 23. Mai 2022, V B 4/22 (AdV)

AdV-Verfahren: Ernstliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge

ECLI:DE:BFH:2022:BA.230522.VB4.22.0

BFH V. Senat

FGO § 69, AO § 238, AO § 240, GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1

vorgehend FG Münster, 11. Januar 2022, Az: 12 V 1805/21

Leitsätze

1. Bei summarischer Prüfung bestehen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen, soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind (Anschluss an BFH-Beschluss vom 31.08.2021 - VII B 69/21 (AdV), nicht veröffentlicht).

2. Aus unionsrechtlichen Grundsätzen (Äquivalenz-, Effizienz-, Verhältnismäßigkeits- und Neutralitätsprinzip) folgen keine weitergehenden Zweifel an der gesetzlichen Höhe der Säumniszuschläge.

Tenor

Auf die Beschwerde der Antragstellerin wird der Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 11.01.2022 - 12 V 1805/21 dahin abgeändert, dass Aussetzung der Vollziehung der Abrechnungsbescheide vom 27.04.2021 über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2016 in Höhe von ... €, zur Umsatzsteuer für das zweite Quartal 2016 in Höhe von ... €, zur Umsatzsteuer für das dritte Quartal 2016 in Höhe von ... € und zur Umsatzsteuer 2017 in Höhe von ... € gewährt wird; im Übrigen werden die Beschwerden der Antragstellerin und des Antragsgegners als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Antragstellerin zu 58 % und der Antragsgegner zu 42 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der in den Abrechnungsbescheiden zur Umsatzsteuer Mai 2013 sowie 2014 bis 2017 vom 27.04.2021 ausgewiesenen entstandenen und nicht erlassenen Säumniszuschläge.

2 Die Antragstellerin, Beschwerdeführerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) ist eine GmbH & Co. KG, die ... vermietet.

3 Nachdem der Antragsgegner, Beschwerdegegner und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--) am XX.XX.2019 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Antragstellerin gestellt hatte, beantragte diese die Erteilung von Abrechnungsbescheiden für alle ab dem 01.01.2010 angefallenen Säumniszuschläge. Die Säumniszuschläge seien im Hinblick auf den darin enthaltenen Zinsanteil verfassungswidrig zu hoch. Die Säumniszuschläge seien auch insoweit zu erlassen, als sie Druckcharakter hätten. Diesen Zweck könnten die Säumniszuschläge nicht erreichen, da seit dem XX.XX.2016 keine Zahlungen mehr geleistet wurden und das FA im ... 2019 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt habe.

4 Gegen die am 27.04.2021 erlassenen Abrechnungsbescheide zur Umsatzsteuer Mai 2013 sowie 2014 bis 2017, in denen das FA die entstandenen und die noch zu verwirklichenden Säumniszuschläge auswies, legte die Antragstellerin Einspruch ein, der im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Revisionsverfahren VII R 55/20 ruht. Das FA lehnte die im Hinblick auf die Säumniszuschläge begehrte Aussetzung und Aufhebung der

Vollziehung (AdV) am 14.06.2021 ab. Hierauf beantragte die Antragstellerin beim Finanzgericht (FG) die AdV der angefochtenen Abrechnungsbescheide.

5 Während des finanzgerichtlichen AdV-Verfahrens erklärte das FA seinen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens für erledigt und teilte der Antragstellerin am 30.07.2021 mit, dass der begehrte Teilerlass der Säumniszuschläge inzwischen verfügt worden sei.

6 Die Antragstellerin begründete ihre ernstlichen Zweifel mit dem in den Säumniszuschlägen enthaltenen Zinsanteil und verwies auf die BFH-Beschlüsse vom 26.05.2021 - VII B 13/21 (AdV) (BFH/NV 2022, 209) und vom 10.06.2021 - VII B 54/21 (AdV) (nicht veröffentlicht --n.v.--). Der vom FA verfügte Erlass der Säumniszuschläge betreffe ausschließlich die Druckfunktion der Säumniszuschläge und berühre nicht deren Zinsanteil. Im Hinblick auf die beim 5. Senat des FG erhobene Klage wegen Umsatzsteuer rügte die Antragstellerin die Unzuständigkeit des 12. Senats des FG.

7 Der 12. Senat des FG bejahte hingegen seine Zuständigkeit und gab dem AdV-Antrag mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 297 veröffentlichten Beschluss vom 11.01.2022 - 12 V 1805/21 hinsichtlich der hälftigen nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge statt; im Übrigen wies das FG den Antrag mangels ernstlicher Zweifel als unbegründet zurück. Es begründete seinen Beschluss in der Weise, dass die Rechtmäßigkeit der in den Abrechnungsbescheiden ausgewiesenen Säumniszuschläge ernstlich zweifelhaft sei, soweit sie nach dem 31.12.2018 entstanden seien, weil insoweit die Höhe des darin enthaltenen Zinsanteils zweifelhaft sei (FG-Beschluss S. 10, unter II.3.b bb). Soweit die Säumniszuschläge vor dem 01.01.2019 entstanden seien, lägen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit vor (FG-Beschluss S. 11, unter II.3.b cc).

8 Die vom FG zugelassene Beschwerde haben sowohl die Antragstellerin als auch das FA eingelegt. Das FG hat am 15.02.2022 beschlossen, den jeweiligen Beschwerden nicht abzuhelfen.

9 Die Antragstellerin macht --neben der Unzuständigkeit des 12. Senats des FG-- geltend, die Erhebung der Säumniszuschläge sei aus verfassungs- und auch aus europarechtlichen Gründen rechtswidrig:

10 Der VII. Senat des BFH habe in mehreren Beschlüssen bezüglich Säumniszuschlägen, die in den Jahren 2020 und 2021 entstanden seien, AdV gewährt (Beschlüsse in BFH/NV 2022, 209; vom 31.08.2021 - VII B 69/21 (AdV), n.v.; s.a. nicht veröffentlichter Beschluss VII B 54/21 (AdV)). In allen Fällen sei AdV antragsgemäß in Höhe der Hälfte der Säumniszuschläge (Zinsanteil) gewährt worden, weil das Gericht nicht über den Antrag habe hinausgehen dürfen. Aus den Beschlüssen folge, dass die Verfassungswidrigkeit der Zinshöhe auf die Säumniszuschläge "ausstrahle".

11 Die Verzinsungstatbestände sowie die Höhe der Säumniszuschläge seien auch aus europarechtlichen Gründen rechtswidrig. Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten werde durch die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität begrenzt, zudem müssten die Mitgliedstaaten die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit berücksichtigen. Schließlich sei bei der Umsatzsteuer der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zu beachten. Diese Grundsätze seien auch dann anwendbar, wenn es um die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Sanktionen gehe, wie Säumniszuschläge oder Zinsen. Nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Farkas vom 26.04.2017 - C-564/15 (EU:C:2017:302) stehe der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einer Regelung entgegen, der zufolge nach nationalem Recht eine Geldbuße in Höhe von 50 % des Steuerbetrags verhängt werden könne. Die nationale Regelung zu den Säumniszuschlägen entspreche diesem Regelungskonzept nicht, da Säumniszuschläge auch dann erhoben werden, wenn die Anforderung der Steuer durch die Finanzbehörde nicht berechtigt war (§ 240 Abs. 1 Satz 4 der Abgabenordnung --AO--). Davon gehe die Antragstellerin im Streitfall aus. Selbst wenn die Steuern zu Recht festgesetzt worden wären, sei die konkrete Erhebung nicht vertretbar. Die Erhebung von unangemessen hohen steuerlichen Säumniszuschlägen sei weder erforderlich noch angemessen, um die gleichmäßige Erhebung der Umsatzsteuer sicherzustellen. Im Hinblick darauf, dass die Zinsen auch im Zeitraum 2013 wirtschaftlich deutlich zu hoch gewesen seien, bestünden Zweifel, ob die vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) bejahte Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers auch auf Basis der europarechtlichen Regelungen bestehe. AdV sei daher auch für den Zeitraum 2013 und somit insgesamt in voller Höhe zu gewähren.

12 Der Spezialsenat für Umsatzsteuer (5. Senat) und nicht der "Bezirkssenat" sei für die Entscheidung über ihren AdV-Antrag zuständig gewesen, sodass ein Verstoß gegen ihren Anspruch auf Entscheidung durch den gesetzlichen Richter vorliege. Da nicht nur verfassungsrechtliche, sondern auch europarechtliche Zweifel an den Säumniszuschlägen bestünden, liege eine Sachnähe zur Zuständigkeit des Umsatzsteuersenats vor.

13 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,
die Vollziehung der verwirkten Säumniszuschläge in voller Höhe auszusetzen und die Beschwerde des FA zurückzuweisen.

14 Das FA beantragt sinngemäß,
den Beschluss des FG vom 11.01.2022 - 12 V 1805/21 aufzuheben und den Antrag auf AdV insgesamt abzulehnen, sowie die Beschwerde der Antragstellerin zurückzuweisen.

15 AdV sei bereits wegen Fehlens des besonderen Aussetzungsinteresses abzulehnen. Das Interesse der Allgemeinheit am Vollzug des Gesetzes überwiege das Aussetzungsinteresse der Antragstellerin (BFH-Beschluss vom 01.04.2010 - II B 168/09 (BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 588). Deren Interesse gehe nicht über eine reine Zahlungssuspendierung hinaus, während die Gewährung der AdV zur faktischen Nichtanwendung des § 240 AO führen würde. Im Rahmen der gebotenen Abwägung sei zulasten einer AdV-Gewährung auch zu berücksichtigen, dass mit den Säumniszuschlägen unterschiedliche Zweckrichtungen verfolgt würden und der streitgegenständliche Zinscharakter lediglich einen untergeordneten Zweck der Säumniszuschläge einnehme.

16 An der Verfassungsmäßigkeit des § 240 AO bestünden keine ernstlichen Zweifel. Die Ausführungen des BVerfG in den Beschlüssen vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) beträfen lediglich die Vollverzinsungstatbestände des § 233a i.V.m. § 238 AO. Zweifelhaft erscheine bereits die Erstreckung auf die anderen Verzinsungstatbestände der AO. Jedenfalls könnten die vom BVerfG entwickelten Rechtsgrundsätze nicht auf Säumniszuschläge übertragen werden, weil sich der Normzweck des § 240 AO eklatant von dem des § 233a AO unterscheide.

17 Ein Verstoß des § 240 AO gegen Unionsrecht scheide bereits deswegen aus, weil es sich bei den Säumniszuschlägen um steuerliche Nebenleistungen handele und diese keinen umsatzsteuerähnlichen Charakter hätten (BFH-Urteil vom 28.11.2002 - V R 54/00, BFHE 200, 38, BStBl II, 2003, 175, sowie BFH-Beschluss vom 11.05.2020 - V B 76/18, BFH/NV 2020, 1047 zu Nachzahlungszinsen).

18 Abgesehen davon berühre die Verwirkung von Säumniszuschlägen nicht die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität. Die pauschale Erhebung von Säumniszuschlägen verstoße auch nicht gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, da eine Individualisierungsmöglichkeit der Sanktion nach den konkreten Umständen des Einzelfalls (Höhe der rückständigen Steuer, konkreter Zeitraum der Säumnis) bestehe. Außerdem sei auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Billigkeitsprüfung im Rahmen eines Erlassantrags nach § 227 AO möglich. Das grundsätzlich zweistufige Verfahren (Anfall der Säumniszuschläge kraft Gesetzes und Einzelfallprüfung im Erlassverfahren) finde auch bei Umsatzsteuerforderungen Anwendung und sei damit mit Unionsrecht vereinbar (BFH-Beschluss vom 14.04.2020 - VII B 53/19, BFH/NV 2021, 177).

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Beschwerden sind zulässig, aber nur die der Antragstellerin (teilweise) begründet. Die Beschwerde der Antragstellerin ist insoweit begründet, als AdV hinsichtlich der nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge, soweit sie nicht erlassen sind, in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang zu gewähren ist. Der Beschluss des FG, das die AdV auf die hälftigen nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge beschränkt hat, ist entsprechend zu ändern. Im Übrigen ist die Beschwerde der Antragstellerin auf AdV der gesamten entstandenen und nicht erlassenen Säumniszuschläge ebenso unbegründet wie die des FA auf Ablehnung der vom FG gewährten AdV.

20 1. Die Beschwerde der Antragstellerin und die des FA sind zulässig.

21 a) Das FG hat die Beschwerde zum BFH zugelassen und den eingelegten Beschwerden mit Beschluss vom 15.02.2022 nicht abgeholfen. Beide Beschwerden wurden auch fristgemäß innerhalb der Zwei-Wochen-Frist des § 129 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) eingelegt.

22 b) Entgegen der Ansicht des FA scheitert die Zulässigkeit des Aussetzungsantrags der Antragstellerin nicht am fehlenden (besonderen) Aussetzungsinteresse.

23 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH (Beschlüsse vom 10.02.1984 - III B 40/83, BFHE 140, 396, BStBl II 1984, 454;

vom 01.04.2010 - II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558; vom 09.03.2012 - VII B 171/11, BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418, sowie vom 15.04.2014 - II B 71/13, BFH/NV 2015, 7) ist bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines formell ordnungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes zwar grundsätzlich ein besonderes berechtigtes Interesse an der AdV erforderlich.

24 Ob an dieser Rechtsprechung weiter festzuhalten ist, wird jedoch von mehreren Senaten des BFH offen gelassen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 02.08.2007 - IX B 92/07, BFH/NV 2007, 2270; vom 25.08.2009 - VI B 69/09, BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826; vom 09.05.2012 - I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489). Ebenso hat das BVerfG es zuletzt offengelassen, ob das Erfordernis eines besonderen Aussetzungsinteresses mit dem Grundsatz der Gewährung effektiven Rechtsschutzes vereinbar ist (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 24.10.2011 - 1 BvR 1848/11, 1 BvR 2162/11, Neue Juristische Wochenschrift 2012, 372, Rz 4, und vom 06.05.2013 - 1 BvR 821/13, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 639, Rz 7).

25 bb) Im Streitfall bedarf es keiner Entscheidung darüber, ob an der o.g. Rechtsprechung zum besonderen Aussetzungsinteresse weiter festzuhalten ist. Denn jedenfalls dann, wenn es um die Vereinbarkeit einzelner Steuerrechtsnormen mit Unionsrecht geht, ist nach der Rechtsprechung des BFH kein besonderes Aussetzungsinteresse erforderlich (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30.11.2000 - V B 187/00, BFH/NV 2001, 657, sowie vom 12.12.2013 - XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550). Da es im Streitfall auch um die Vereinbarkeit des § 240 AO mit unionsrechtlichen Rechtsgrundsätzen geht, kommt es somit auf das Vorliegen eines besonderen Aussetzungsinteresses nicht an.

26 2. Die Beschwerde der Antragstellerin ist nur insoweit begründet, als AdV hinsichtlich der nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge, soweit sie nicht erlassen sind, in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang zu gewähren ist. Der Beschluss des FG, das die AdV auf die hälftigen nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge beschränkt hat, ist entsprechend zu ändern. Im Übrigen ist die Beschwerde der Antragstellerin auf AdV der gesamten entstandenen und nicht erlassenen Säumniszuschläge und die des FA auf Ablehnung der vom FG gewährten AdV unbegründet und insoweit zurückzuweisen.

27 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.

28 Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides 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. zuletzt BFH-Beschlüsse vom 30.03.2021 - V B 63/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1212, und vom 08.04.2009 - I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12, m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12). Ernstliche Zweifel können auch verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm sein (vgl. BFH-Beschluss vom 04.07.2019 - VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060, Rz 12) oder sich aus einem möglichen Verstoß des Steuergesetzes gegen eine unionsrechtliche Bestimmung ergeben (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 550, Rz 15).

29 a) Von diesen Grundsätzen ausgehend ist die Beschwerde der Antragstellerin auf AdV sämtlicher entstandenen und nicht erlassenen Säumniszuschläge teilweise begründet. Es bestehen nur insoweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der nach dem 31.12.2018 verwirkten Säumniszuschläge, als das FG in seinem Beschluss in EFG 2022, 297 in seinem Tenor --anders als in seiner Begründung-- die AdV auf die hälftigen nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge beschränkt und zudem insoweit den Teilerlass nicht hinreichend berücksichtigt hat:

30 aa) Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge ergeben sich insbesondere nicht im Hinblick auf den BFH-Beschluss in BFH/NV 2022, 209. Darin hat der VII. Senat des BFH zwar erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Höhe der Säumniszuschläge bereits für die Jahre ab 2012 geäußert. Dieser Beschluss ist jedoch nach Ansicht des Senats durch den Beschluss des BVerfG in BVerfGE 158, 282, jedenfalls

bei summarischer Prüfung überholt, wonach die Vollverzinsung von Steueransprüchen nach § 233a AO trotz Verfassungswidrigkeit erst ab dem Verzinsungszeitraum 2019 unanwendbar ist.

31 bb) Entgegen der Ansicht der Antragstellerin folgen ernstliche Zweifel auch nicht aus dem Unionsrecht. Das Unionsrecht enthält keinerlei Normen zu steuerlichen Nebenleistungen i.S. des § 3 Abs. 4 AO. Diese gehören zum Verfahrensrecht, für das der Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten gilt (vgl. hierzu EuGH-Urteile SC Cridar Cons vom 24.02.2022 - C-582/20, EU:C:2022:114, Rz 42; Farkas, EU:C:2017:302, Rz 52, und Reemtsma Cigarettenfabriken vom 15.03.2007 - C-35/05, EU:C:2007:167, Rz 40). Danach legen die Mitgliedstaaten die verfahrensrechtlichen Bestimmungen und Abläufe grundsätzlich autonom fest (EuGH-Urteile Enel Maritsa Iztok 3 vom 12.05.2011 - C-107/10, EU:C:2011:298, Rz 29; Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation vom 12.12.2013 - C-362/12, EU:C:2013:834, Rz 31, sowie Farkas, EU:C:2017:302, Rz 52, m.w.N.).

32 cc) Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten wird jedoch durch die zum Unionsrecht gehörenden Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität begrenzt (EuGH-Urteile SC Cridar Cons, EU:C:2022:114, Rz 43 und 44, sowie Enel Maritsa Iztok 3, EU:C:2011:298, Rz 29). Außerdem müssen die Mitgliedstaaten bei der Durchführung von Unionsregelungen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit berücksichtigen (EuGH-Urteile Grupa Warzywna vom 15.04.2021 - C-935/19, EU:C:2021:287, Rz 26; Rēdlihs vom 19.07.2012 - C-263/11, EU:C:2012:497, Rz 44, und Farkas, EU:C:2017:302, Leitsatz 3 und Rz 59) und auch den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer beachten (EuGH-Urteile INSS vom 12.05.2021 - C-844/19, EU:C:2021:378, Rz 37; Rusedespred vom 11.04.2013 - C-138/12, EU:C:2013:233, Rz 36 ff., 39, sowie Rodopi-M 91 vom 20.06.2013 - C-259/12, EU:C:2013:414, Rz 32).

33 Entgegen der Ansicht der Antragstellerin bestehen jedenfalls bei der im Eilverfahren gebotenen summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel an einem Verstoß des § 240 AO gegen die o.g. unionsrechtlichen Grundsätze:

34 (1) Nach dem Äquivalenzgrundsatz dürfen die verfahrensrechtlichen Modalitäten nicht ungünstiger sein als die, die bei ähnlichen nationalen Sachverhalten gelten (EuGH-Urteil SC Cridar Cons, EU:C:2022:114, Rz 42; BFH-Urteile vom 26.08.2021 - V R 13/20, BFHE 273, 364, Rz 21, sowie vom 28.08.2014 - V R 8/14, BFHE 247, 21, BStBl II 2015, 3, Rz 14 f.). Diese verfahrensrechtliche Ausprägung der Nichtdiskriminierung wird offensichtlich nicht verletzt, da Säumniszuschläge in gleicher Höhe und ohne Rücksicht darauf anfallen, ob die fällige Steuerschuld auf nationalem Recht oder auf Unionsrecht beruht.

35 (2) Es ist auch weder dargelegt noch für den Senat ersichtlich, dass die Verwirkung von Säumniszuschlägen auf der Grundlage des § 240 AO die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich macht oder übermäßigt erschwert (Effektivitätsgrundsatz).

36 (3) Zu Sanktionen wegen Nichtbeachtung von Steuervorschriften ergibt sich aus der EuGH-Rechtsprechung, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen (EuGH-Urteil Farkas, EU:C:2017:302, Rz 59). Derartige Sanktionen dürfen aber nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, sind u.a. die Art und die Schwere des Verstoßes, der mit dieser Sanktion geahndet werden soll, sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen (EuGH-Urteil Farkas, EU:C:2017:302, Rz 60).

37 (a) Einen Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz hat der EuGH bejaht, wenn die nationalen Steuerbehörden gegen einen Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand erworben hat, dessen Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegt, eine Geldbuße in Höhe von 50 % des von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrags verhängen, sofern der Steuerverwaltung keine Steuereinnahmen entgangen sind und keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen (EuGH-Urteil Farkas, EU:C:2017:302, Leitsatz 3). Ebenso hat der EuGH im Urteil Grupa Warzywna, EU:C:2021:287 eine Sanktion von 20 % des Betrags, um den der Betrag des Mehrwertsteuerüberschusses zu hoch angesetzt wurde, als unverhältnismäßig beurteilt, weil die Steuerbehörden aufgrund der Modalitäten der Festsetzung die Höhe der Sanktion nicht den konkreten Umständen des Einzelfalls anpassen konnten (EuGH-Urteil Grupa Warzywna, EU:C:2021:287, Rz 34 und 35). Diesen Gesichtspunkt der antragsgemäßen Herabsetzung oder des Erlasses der Sanktion bei Vorliegen besonderer Umstände hat der EuGH auch im Urteil Farkas unter Hinweis auf die Ausführungen des Generalanwalts Bobek in Rz 63 seiner Schlussanträge vom 10.11.2016 (EU:C:2016:864) als maßgebend dafür erachtet, dass eine Sanktion nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden (EuGH-Urteil Farkas, EU:C:2017:302, Rz 63 und 64).

38 (b) Danach verstößt die Regelung des § 240 AO jedenfalls im Kontext mit § 227 AO nicht gegen das unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip.

39 (aa) Eine Sanktion von 1 % je Monat des fälligen Steuerbetrags (Säumniszuschlag) ist geeignet, die Steuerpflichtigen zur möglichst raschen Begleichung von Steuerrückständen zu veranlassen und somit das Ziel zu erreichen, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen. Diese Sanktion geht auch nicht über das zur Erreichung dieses Ziels Erforderliche hinaus. Zwar werden Säumniszuschläge automatisch bei Nichtzahlung der fälligen Steuerschuld verwirkt, deren Einziehung kann aber "nach Lage des einzelnen Falls" aus sachlichen oder persönlichen Gründen unbillig sein, sodass ein Erlass in Betracht kommt (§ 227 AO). Persönliche Billigkeitsgründe liegen beispielsweise vor bei einer unverschuldeten finanziellen Notlage (BFH-Urteil vom 27.09.2001 - X R 134/98, BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176, 179; vgl. allgemein zu persönlichen Billigkeitsgründen Loose in Tipke/Kruse, § 227 AO Rz 86 ff.), sachliche Billigkeitsgründe liegen vor, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers die Einziehung der Säumniszuschläge den Wertungen des Gesetzgebers widerspricht (vgl. Loose in Tipke/Kruse, § 227 AO Rz 40 ff.). Dabei kann es bei Vorliegen zusätzlicher persönlicher oder sachlicher Billigkeitsgründe gerechtfertigt sein, die gesamten Säumniszuschläge zu erlassen (BFH-Urteil vom 30.03.2006 - V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612). Dieses zweistufige Verfahren berücksichtigt die Art und Schwere eines Verstoßes hinreichend und ist daher auch unionsrechtskonform (so auch Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 240 AO Rz 19, m.w.N.).

40 (bb) Soweit die Antragstellerin behauptet, die nationale Regelung sei bereits deswegen unionsrechtswidrig, weil Säumniszuschläge gemäß § 240 Abs. 1 Satz 4 AO auch dann weiterhin erhoben werden, wenn die Steuerfestsetzung später herabgesetzt wird, hat sie in keiner Weise dargelegt, dass dies auf die Steuerforderung gegen die Antragstellerin zutreffen könnte.

41 (4) Ein Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip ist nicht ersichtlich. Wie der Senat bereits entschieden hat, gilt der Grundsatz der Belastungsneutralität für die Umsatzsteuer, nicht aber für steuerliche Nebenleistungen wie beispielsweise Zinsen. Denn Zinsen zur Umsatzsteuer haben keinen umsatzsteuerähnlichen Charakter i.S. von Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (BFH-Urteil in BFHE 200, 38, BStBl II 2003, 175, Rz 20) bzw. i.S. von Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (BFH-Beschluss in BFH/NV 2020, 1047, Rz 6). Dasselbe gilt für Säumniszuschläge als steuerliche Nebenleistungen i.S. von § 3 Abs. 4 AO.

42 dd) Der Höhe nach ist im tenorierten Umfang infolge der verfassungsrechtlichen Zweifel (s. unter II.2.a aa) hinsichtlich der nach dem 31.12.2018 entstandenen und insoweit noch nicht erlassenen Säumniszuschläge AdV zu gewähren. Insoweit nimmt der Senat Bezug auf die im FG-Beschluss ausgeführten Beträge derjenigen Säumniszuschläge, die in den Abrechnungsbescheiden ausgewiesen sind, die erlassen wurden und die nach dem 31.12.2018 entstanden sind.

43 b) Die Beschwerde des FA ist unbegründet. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Säumniszuschläge bestehen insoweit, als die Vollziehung für die nach dem 31.12.2018 verwirkten Säumniszuschläge auszusetzen ist.

44 aa) Das FG ist insoweit zu Recht vom Beschluss des BVerfG in BVerfGE 158, 282 ausgegangen. Danach verstößt § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und ist daher verfassungswidrig, soweit er 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 % p.a. allerdings erst für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 nicht mehr anwendbar.

45 Das BVerfG hat zwar in seinem Beschluss in BVerfGE 158, 282 festgestellt, dass andere Verzinsungstatbestände der AO einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Wertung bedürften (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282, Rz 241 f.). Nachdem der VII. Senat des BFH jedoch bereits vor der Entscheidung des BVerfG (Beschluss in BFH/NV 2021, 177, Rz 3; BFH-Urteil vom 30.06.2020 - VII R 63/18, BFHE 270, 7, BStBl II 2021, 191, Rz 23) ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge geäußert hatte, hat er diese Zweifel im Anschluss an die Entscheidung des BVerfG mit Beschluss vom 31.08.2021 - VII B 69/21 (AdV) (n.V.) aufrecht erhalten, 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). 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 Zinstatbestand verwirklichen oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die

erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu günstigeren Konditionen beschafften (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282, Rz 243), müsse im Hauptsacheverfahren geklärt werden, welche Bedeutung diesen Überlegungen in Bezug auf die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des § 240 AO zukomme.

46 Der Senat schließt sich dem an und teilt daher insoweit die ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 240 AO. Denn es ist in Rechtsprechung und überwiegend auch im Schrifttum anerkannt, dass Säumniszuschlägen auch die Funktion einer Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zukommt (BFH-Urteile vom 24.04.2014 - V R 52/13, BFHE 245, 105, BStBl II 2015, 106, Rz 13; in BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612, und vom 09.07.2003 - V R 57/02, BFHE 203, 8, BStBl II 2003, 901; Heuermann in HHSp, § 240 AO Rz 13; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 240 Rz 1; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 240 Rz 3).

47 bb) Da die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge nur insgesamt verfassungsgemäß oder -widrig sein kann, weil es keine Teilverfassungswidrigkeit in Bezug auf einen bestimmten Zweck einer Norm gibt, erfassen die ernstlichen Zweifel die gesamte Höhe der Säumniszuschläge (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1060, Rz 16 zu ernstlichen Zweifeln bei Aussetzungszinsen).

48 cc) Das Beschwerdeverfahren gegen die AdV der angefochtenen Abrechnungsbescheide ist nicht geeignet, diese Rechtsfragen endgültig zu klären. Die Entscheidung muss dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 24.02.2000 - IV B 83/99, BFHE 191, 304, BStBl II 2000, 298; vom 30.10.2007 - V B 170/07, BFH/NV 2008, 627; vom 08.08.2011 - XI B 39/11, BFH/NV 2011, 2106, jeweils m.w.N.).

49 c) Eine über den tenorierten Umfang hinausgehende AdV ist auch nicht im Hinblick auf das Vorliegen einer unbilligen Härte veranlasst. Die Antragstellerin hat weder Tatsachen vorgebracht, aus denen sich das Vorliegen einer unbilligen Härte ergeben könnte noch sind derartige Tatsachen für den Senat ersichtlich. Abgesehen davon kommt eine AdV wegen unbilliger Härte mangels ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit nicht in Betracht (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 02.11.2004 - XI S 15/04, BFH/NV 2005, 490, unter II.3.; vom 26.10.2011 - I S 7/11, BFH/NV 2012, 583, Rz 11, sowie vom 19.02.2018 - II B 75/16, BFH/NV 2018, 706, Rz 53).

50 3. Der Beschluss des FG ist entgegen der Auffassung der Antragstellerin auch nicht wegen einer fehlenden Zuständigkeit des 12. Senats des FG aufzuheben und deswegen an das FG zurückzuverweisen. Der insoweit von der Antragstellerin gerügte Verstoß gegen das Gebot des gesetzlichen Richters (§ 119 Nr. 1 FGO, Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) liegt nicht vor.

51 a) Ein Verstoß gegen den gerichtlichen Geschäftsverteilungsplan führt nur dann zu einem Verfahrensfehler, wenn er sich zugleich als Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) darstellt (BFH-Beschluss vom 12.05.2021 - IX B 72/20, BFH/NV 2021, 1080, Rz 3, m.w.N.). Dies ist allein bei willkürlichen Verstößen gegen diese Verfahrensvorschriften der Fall. Von Willkür kann nur dann die Rede sein, wenn die Entscheidung sich so weit von dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des gesetzlichen Richters entfernt hat, dass sie nicht mehr zu rechtfertigen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 19.02.2014 - I B 14/13, BFH/NV 2014, 880, Rz 4; vom 13.01.2016 - IX B 94/15, BFH/NV 2016, 581, Rz 5; Brandis in Tipke/Kruse, § 4 FGO Rz 26, m.w.N.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 310, h ABC Verfahrensmängel unter Stichwort "Geschäftsverteilungsplan", sowie Gräber/Herbert, a.a.O., § 4 Rz 27, m.w.N.).

52 b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze liegt im Streitfall kein Verfahrensfehler in Gestalt eines Verstoßes gegen den gerichtlichen Geschäftsverteilungsplan vor. Der 12. Senat des FG hat nach dem im Zeitpunkt der abschließenden Entscheidung geltenden Geschäftsverteilungsplan als sog. Bezirkssenat willkürfrei seine Zuständigkeit für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der verwirkten Säumniszuschläge bejaht. Das FG hat seine Zuständigkeit für den Rechtsstreit nachvollziehbar damit begründet, dass die Bezirkszuständigkeit nach dem geltenden Geschäftsverteilungsplan auch Verfahren aus dem Bereich des allgemeinen Abgabenrechts umfasst, sofern keine Spezialzuständigkeit (B.II. des Geschäftsverteilungsplanes) eingreift. Eine Spezialzuständigkeit des Umsatzsteuersenats scheide aus, obwohl es sich bei den Säumniszuschlägen um steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Nr. 5 AO) handelt. Denn ein Sachzusammenhang mit einem weiteren Klagegegenstand aus der Spezialzuständigkeit des 5. Senats besteht nicht, da es in diesem Verfahren allein um Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge geht. Dass beim 5. Senat eine Klage wegen Umsatzsteuer eingereicht wurde, begründet keine Zuständigkeit auch für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der verwirkten Säumniszuschläge.

53 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO und berücksichtigt, dass die Antragstellerin AdV der gesamten verbliebenen Säumniszuschläge (... €) beantragt, sie aber nur hinsichtlich der nach dem 31.12.2018 verwirkten Säumniszuschläge (... €) Erfolg hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de