Beschluss vom 11. November 2022, VIII B 64/22 (AdV)

Aufgehobene Entscheidung VIII B 64/22 (AdV) - Aussetzung der Vollziehung eines Abrechnungsbescheids über Säumniszuschläge

ECLI:DE:BFH:2022:BA.111122.VIIIB64.22.0

BFH VIII. Senat

AO § 240 Abs 1 S 1, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, AO § 218 Abs 2, FGO § 11 Abs 2

vorgehend FG Münster, 25. April 2022, Az: 12 V 570/22 AO

Leitsätze

Bei der im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 FGO gebotenen summarischen Prüfung bestehen ernstliche verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO, soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind (Anschluss an BFH-Beschlüsse vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV), zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, und vom 31.08.2021 - VII B 69/21 (AdV), n.v.).

Tenor

Die Beschwerde des Antragsgegners gegen den Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 25.04.2022 - 12 V 570/22 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der in den Abrechnungsbescheiden jeweils vom 10.01.2022 ausgewiesenen und nicht erlassenen Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 2019, zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2019 sowie zur Einkommensteuervorauszahlung für das erste Kalendervierteljahr 2021.

2 Gegen die Abrechnungsbescheide vom 10.01.2022 legten die Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) Einspruch ein und beantragten zugleich die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung (AdV).

3 Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--) lehnte die begehrte AdV ab und stellte die gegen die Abrechnungsbescheide erhobenen Einsprüche im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Revisionsverfahren VII R 55/20 ruhend. Hierauf beantragten die Antragsteller beim Finanzgericht (FG) Münster die AdV der angefochtenen Abrechnungsbescheide.

4 Das FG gab dem Antrag auf AdV mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1083 veröffentlichten Beschluss vom 25.04.2022 - 12 V 570/22 AO statt. Es war der Auffassung, die Rechtmäßigkeit der in den Abrechnungsbescheiden ausgewiesenen Säumniszuschläge sei ernstlich zweifelhaft, soweit die Säumniszuschläge --wie im Streitfall-- nach dem 31.12.2018 entstanden seien. Die ernstlichen Zweifel ergäben sich unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Verfassungsmäßigkeit der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) daraus, dass auch Säumniszuschlägen nicht nur die Funktion eines Druckmittels, sondern auch die einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin auch eine zinsähnliche Funktion zukomme.

5 Der hiergegen vom FG zugelassenen Beschwerde des FA hat das FG mit Beschluss vom 06.05.2022 nicht abgeholfen.

6 Das FA macht mit der Beschwerde geltend, die AdV sei im Streitfall bereits deswegen abzulehnen, weil den Antragstellern das besondere Aussetzungsinteresse fehle. Ein solches besonderes Aussetzungsinteresse sei erforderlich, wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des zugrunde liegenden Gesetzes beruhten. Zwar werde auch in diesen Fällen dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen der Vorrang vor dem öffentlichen Vollzugsinteresse eingeräumt, wenn das BVerfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt habe. Das sei vorliegend jedoch nicht der Fall. Die Entscheidung des BVerfG vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) zur Höhe der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO sei nicht auf Säumniszuschläge übertragbar, weil sich der Normzweck des § 240 AO erheblich von dem des § 233a AO unterscheide. Bei Säumniszuschlägen handele es sich nicht in erster Linie um Zinsen, sondern um ein Sanktionsmittel eigener Art.

7 Das FA beantragt,
den Beschluss des FG vom 25.04.2022 - 12 V 570/22 AO aufzuheben und den Antrag auf AdV abzulehnen.

8 Die Antragsteller beantragen,
die Beschwerde des FA zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die nach § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde ist unbegründet.

10 Das FG hat die angefochtenen Abrechnungsbescheide zu Recht von der Vollziehung ausgesetzt. Bei der im vorläufigen Verfahren gemäß § 69 FGO gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage ist der Senat der Auffassung, dass an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der nach dem 31.12.2018 verwirkten Säumniszuschläge ernstliche Zweifel bestehen.

11 1. 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. Ist der Verwaltungsakt schon vollzogen, tritt an die Stelle der Aussetzung der Vollziehung die Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 2 Satz 7 FGO).

12 Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids 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. z.B. 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). Dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen, wird dabei nicht vorausgesetzt (vgl. BFH-Beschluss vom 15.04.2020 - IV B 9/20 (AdV), BFH/NV 2020, 919, m.w.N.). Ernstliche Zweifel können auch verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 04.07.2019 - VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060, m.w.N.).

13 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG die begehrte AdV der streitgegenständlichen Säumniszuschläge zu Recht gewährt.

14 a) Das FG ist insoweit zu Recht von dem 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 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.

15 b) 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.). Sowohl der VII. Senat des BFH als auch der V. Senat des BFH haben jedoch auch im Anschluss an die Entscheidung des BVerfG ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge geäußert, 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) (vgl. BFH-Beschlüsse vom 31.08.2021 - VII B 69/21 (AdV), nicht veröffentlicht --n.v.--, unter Hinweis u.a. auf BFH-Beschluss vom 14.04.2020 - VII B 53/19, BFH/NV 2021, 177; BFH-Beschluss vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV), BFHE 276, 535, BFH/NV 2022, 1030). 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.

16 c) Der Senat schließt sich diesen Ausführungen an und teilt daher bei der gebotenen summarischen Prüfung die ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 240 AO. Denn es ist in der Rechtsprechung und überwiegend auch im Schrifttum anerkannt, dass Säumniszuschlägen auch die Funktion einer Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zukommt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30.06.2020 - VII R 63/18, BFHE 270, 7, BStBl II 2021, 191, Rz 23; vom 17.09.2019 - VII R 31/18, BFHE 266, 113, Rz 22, und vom 24.04.2014 - V R 52/13, BFHE 245, 105, BStBl II 2015, 106, Rz 13; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 240 Rz 3; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 240 AO Rz 13; Haselmann/Maciejewski, Die Unternehmensbesteuerung 2022, 422, 427 f.; Steck, Deutsche Steuer-Zeitung 2019, 143, 144 ff.). Der Umstand, dass Säumniszuschläge nicht ausschließlich zinsähnlichen Charakter haben, sondern ihnen auch die Funktion eines Druckmittels zukommt, das den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Zahlung fälliger Steuern anhalten, also verhaltenslenkend wirken, und zugleich entstandenen Verwaltungsaufwand ausgleichen soll, steht der Annahme ernstlicher Zweifel in Bezug auf die Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO nicht entgegen. Vielmehr führt das Bestehen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe in § 240 Abs. 1 Satz 1 AO dazu, dass die streitgegenständlichen Säumniszuschläge in voller Höhe von der Vollziehung auszusetzen sind, da es keine Teilverfassungswidrigkeit in Bezug auf einen bestimmten Zweck einer Norm gibt (vgl. bereits BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1060, Rz 16 zu ernstlichen Zweifeln bei Aussetzungszinsen; gleicher Ansicht BFH-Beschluss in BFH/NV 2022, 1030, Rz 47 zu Säumniszuschlägen).

17 d) Anders als das FA meint, hat das FG zu Recht auch ein berechtigtes Interesse der Antragsteller an der AdV der angefochtenen Abrechnungsbescheide bejaht. Dabei kann offen bleiben, ob es in den Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts auf verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit der dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm beruhen, eines besonderen Aussetzungsinteresses bedarf (vgl. zum Streitstand BFH-Beschluss in BFH/NV 2022, 1030, Rz 22 f., m.w.N.; vgl. auch BVerfG-Beschlüsse vom 24.10.2011 - 1 BvR 1848/11, 1 BvR 2162/11, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung -HFR- 2012, 89, Rz 4, und vom 06.05.2013 - 1 BvR 821/13, HFR 2013, 639, Rz 7). Jedenfalls im Streitfall fällt die Interessenabwägung zugunsten der Antragsteller aus. Bei dieser Abwägung hat sich der Senat davon leiten lassen, dass die Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit hinsichtlich der Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 AO von hinreichendem Gewicht sind, zumal die Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Zinshöhe nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282) bei der gebotenen summarischen Prüfung auch eine Überprüfung und ggf. Anpassung des in den Säumniszuschlägen enthaltenen Zinsanteils erforderlich erscheinen lässt (vgl. aber Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, BRDrucks 157/22, S. 6). Außerdem ist weder dargelegt noch sonst ersichtlich, dass die Gewährung der AdV im Streitfall das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung berühren könnte. Angesichts dessen ist dem Interesse der Antragsteller an einer AdV der angefochtenen Abrechnungsbescheide Vorrang zu geben.

18 e) Aus der Entscheidung des BVerfG vom 04.05.2022 - 2 BvL 1/22 (BFH/NV 2022, 895) zur Unzulässigkeit einer Richtervorlage hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Säumniszuschläge nach § 193 Abs. 6 Satz 2 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag (VVG) folgt für den Streitfall nichts anderes. Das BVerfG hat seine Entscheidung maßgeblich damit begründet, das vorlegende Gericht habe bereits nicht hinreichend i.S. des § 80 Abs. 2 Satz 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes dargelegt, dass die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 193 Abs. 6 Satz 2 VVG im Ausgangsverfahren entscheidungserheblich sei und inwiefern von der Verfassungswidrigkeit dieser Norm ausgegangen werden könne (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2022, 895, Rz 20 ff. und 25 ff.). Ein

entscheidungstragender Rechtssatz, dass die Grundsätze der Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen i.S. des § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 158, 282) in der Sache nicht auf einen in den Säumniszuschlägen gemäß § 240 AO enthaltenen Zinsanteil zu übertragen seien, kann der Entscheidung nach Auffassung des Senats nicht entnommen werden.

19 f) Der Senat weicht mit seiner Entscheidung nicht i.S. von § 11 Abs. 2 FGO von der Entscheidung des II. Senats des BFH vom 20.09.2022 - II B 3/22 (AdV) --Betriebs-Berater 2022, 2389-- ab. Zwar hat der II. Senat des BFH dort die Gewährung der AdV eines Abrechnungsbescheids über Säumniszuschläge zur Grunderwerbsteuer mit der Begründung abgelehnt, dass sich im Hinblick auf die zwischenzeitlich ergangene Entscheidung des BVerfG in BFH/NV 2022, 895, Rz 18 ein Gleichlauf der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Höhe von Zinsen nach § 233a AO und von Säumniszuschlägen nach § 240 AO verbiete. Eine Anrufung des Großen Senats des BFH wegen einer Rechtsfrage im Verfahren der AdV, in dem die Rechtsfrage nicht abschließend zu beantworten ist, kommt jedoch nicht in Betracht (BFH-Beschluss vom 15.04.2010 - IV B 105/09, BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971).

20 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de