Beschluss vom 24. Mai 2023, X B 22/22 (AdV)

Sicherheitsleistung bei AdV des Folgebescheides

ECLI:DE:BFH:2023:BA.240523.XB22.22.0

BFH X. Senat

FGO § 69 Abs 2 S 6 Halbs 2, FGO § 69 Abs 3 S 1 Halbs 2, FGO § 138 Abs 1 Halbs 2, FGO § 138 Abs 2, FGO § 155 S 1, AO § 241, AO § 361 Abs 3 S 3 Halbs 2, ZPO § 108 Abs 1 S 2, AO § 182 Abs 1 S 1, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 20. Januar 2022, Az: 11 V 1077/21

Leitsätze

1. NV: Ist die Sicherheitsleistung in der Entscheidung über die AdV des Grundlagenbescheides nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden, kann im Verfahren über die AdV des Folgebescheides eigenständig über die Sicherheitsleistung entschieden werden.

2. NV: Ist die Erledigung der Hauptsache auf ein nachträglich eingetretenes außerprozessuales Ereignis zurückzuführen, hat das Gericht nach § 138 Abs. 1 Halbsatz 2 FGO über die Kostenfolge im Rahmen einer summarischen Beurteilung nach dem bisherigen Sach- und Streitstand zu entscheiden; § 138 Abs. 2 FGO kommt auch nicht zur Anwendung, wenn der beantragte Verwaltungsakt erlassen worden ist.

Tenor

1. Nach Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache werden die Kosten des gesamten Verfahrens nach § 143 Abs. 1 i.V.m. § 138 Abs. 1 Halbsatz 2 der Finanzgerichtsordnung den Antragstellern auferlegt.

2. Der Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 20.01.2022 - 11 V 1077/21 ist gegenstandslos.

3. Der Streitwert wird auf ... Mio. € festgestellt.

Tatbestand

I.

1 Die Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) wurden im Streitjahr 2007 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Antragsteller war als Rechtsanwalt und Steuerberater tätig. Er war u.a. sowohl an der GbR als auch an der P beteiligt. Diese in London ansässige General Partnership (GP) handelte mit Gold. Beide Gesellschaften werden beim Finanzamt X (Feststellungs-FA) geführt.

2 Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2007 machte der Antragsteller aufgrund seiner Beteiligung an der GP ausländische Einkünfte geltend, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Insoweit schätzte er einen Verlust von ... Mio. €. Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer, Zinsen zur Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag sowie Kirchensteuer für das Streitjahr ohne Berücksichtigung dieses Verlustes fest. Das hiergegen gerichtete Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Mit ihrer Klage (11 K 1368/14) vor dem Hessischen Finanzgericht (FG) gegen die Einkommensteuerfestsetzung begehren die Antragsteller weiterhin die Herabsetzung der Einkommensteuerfestsetzung auf 0 €. Über die zwischenzeitlich wiederholt zum Ruhen gebrachte Klage ist bis zur Abgabe der Hauptsacheerledigungserklärungen im vorliegenden Verfahren nach Kenntnis des Senats nicht entschieden worden.

3 Das Feststellungs-FA teilte dem FA hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der GP am 11.06.2021 mit, dass Einkünfte des Antragstellers aus privaten

Veräußerungsgeschäften aus der Beteiligung an der GP in Höhe von … € festgestellt worden seien. Das FA erließ daraufhin am 30.06.2021 einen Änderungsbescheid, mit dem es Einkommensteuer in Höhe von … €, Zinsen zur Einkommensteuer in Höhe von … € sowie Solidaritätszuschlag, Kirchensteuern und einen Verspätungszuschlag festsetzte.

4 Die Antragsteller legten auch gegen diesen Änderungsbescheid Einspruch ein und beantragten zugleich die Aussetzung der Vollziehung (AdV) sowie die "Aufhebung der Verwendung von Erstattungsbeträgen zum 'Ausgleich durch Verrechnung'". Die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften des Antragstellers seien in Bezug auf die Beteiligung an der GP aufzuheben, und es müsse vorläufig ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von mindestens … Mio. € unter Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes i.V.m. § 180 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) berücksichtigt werden.

5 Nachdem die GP Einspruch und Antrag auf AdV gegen den sie betreffenden Feststellungsbescheid eingelegt hatte, teilte das Feststellungs-FA am 15.07.2021 dem FA mit, dass die Vollziehung dieses Feststellungsbescheides unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs ausgesetzt worden sei. Bei der Vollziehung des Folgebescheides seien ein Verlust des Antragstellers aus Gewerbebetrieb in Höhe von … € im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts sowie private Veräußerungsgeschäfte des Antragstellers aus seiner Beteiligung an der GP in Höhe von 0 € zu berücksichtigen. Über eine Sicherheitsleistung habe das FA in eigener Zuständigkeit zu entscheiden.

6 Das FA setzte mit Bescheid vom 22.07.2021 die Vollziehung des Änderungsbescheides vom 30.06.2021 unter dem Vorbehalt des Widerrufs ab Fälligkeit aus bzw. hob dessen Vollziehung auf. Die ausgesetzte bzw. aufgehobene Einkommensteuer betrug … €. Daneben wurden Zinsen zur Einkommensteuer in Höhe von … €, der Solidaritätszuschlag in Höhe von … € und Kirchensteuern in Höhe von … € ausgesetzt bzw. aufgehoben. Allerdings machte das FA diese Aussetzungen bzw. Aufhebungen der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung in Höhe von … Mio. € abhängig, die bis zum 13.08.2021 zu leisten gewesen wäre. Die Sicherheitsleistung sei notwendig, da neben den Steuern für das Streitjahr 2007 in Höhe von … € in den Folgejahren weitere Steuerforderungen in Höhe von über … Mio. € von den Antragstellern zu begleichen seien. Diesen stünde lediglich ein Steuerguthaben in Höhe von ungefähr … Mio. € gegenüber. Das Vermögen der Antragsteller sei nicht in vollem Umfang bekannt, ein Teil des Vermögens befinde sich im Nicht-EU-Ausland und auch der Ausgang des Rechtsbehelfsverfahrens beim Feststellungs-FA sei offen. Gründe für die Unzumutbarkeit der Sicherheitsleistung hätten die Antragsteller nicht genannt. Die Höhe der Sicherheitsleistung von nur etwa 28 % sei verhältnismäßig.

7 Die Antragsteller erbrachten die Sicherheitsleistung nicht. Den Einspruch gegen den Aussetzungsbescheid wies das FA als unbegründet zurück.

8 Auch der Antrag beim Hessischen FG auf AdV des Einkommensteuerbescheides für 2007 vom 30.06.2021 ohne Sicherheitsleistung hatte keinen Erfolg (Beschluss vom 20.01.2022 - 11 V 1077/21, Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 777). Das FG setzte zwar die Vollziehung des Bescheides für 2007 vom 30.06.2021 ab Fälligkeit in gleicher Höhe wie das FA aus und hob sie auf, soweit der Bescheid bereits vollzogen worden war, machte die AdV allerdings von der Erbringung einer Sicherheitsleistung in Höhe von … Mio. € bis zum 15.03.2022 durch eine selbstschuldnerische Bürgschaft abhängig. Die spätere Vollstreckung der Steuerforderungen aufgrund der AdV erscheine wegen der wirtschaftlichen Lage der Antragsteller gefährdet. Diese Gefährdung ergebe sich bereits aus dem eigenen Vorbringen der Antragsteller. Diese hätten vorgetragen, über kein ausreichendes Vermögen der in § 241 Abs. 1 AO gelisteten Assetklassen zu verfügen, um die Sicherheit in der geforderten Höhe leisten zu können. Dies könne nur so verstanden werden, dass es die wirtschaftliche Lage der Antragsteller fraglich erscheinen lasse, ob sie die Steuerforderungen von über … Mio. € nach ihrer endgültigen gerichtlichen Feststellung alsbald begleichen könnten. Unerheblich sei im vorliegenden Verfahren zur Rechtmäßigkeit des Folgebescheides die Erfolgsaussicht im Verfahren über den Grundlagenbescheid. Insoweit greife die Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 2 AO bzw. § 42 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Ein ausdrücklicher Ausschluss der Sicherheitsleistung gemäß § 69 Abs. 2 Satz 6 Halbsatz 2 FGO, an den der FG-Senat gebunden wäre, fehle. Entscheidend seien im vorliegenden Verfahren über die Sicherheitsleistung deshalb allein die wirtschaftlichen Verhältnisse der Antragsteller sowie die Zugriffsmöglichkeiten und Risiken im Fall einer zwangsweisen Durchsetzung des Steueranspruchs. Mangels Vortrags von Umständen, aufgrund derer das Sicherungsbedürfnis des FA entfalle, könne auch kein Fall unbilliger Härte angenommen werden. Die Sicherheitsleistung durch Bürgschaft sei somit angezeigt und auch in der Höhe von … Mio. € verhältnismäßig.

9 Gegen den Beschluss des FG haben die Antragsteller Beschwerde eingelegt, das FG hat dieser am 16.02.2022 nicht abgeholfen, sondern sie dem Bundesfinanzhof (BFH) zur Entscheidung vorgelegt.

10 Diese Beschwerde, mit der die Antragsteller die Verletzung materiellen Rechts gerügt haben, ist Gegenstand des vorliegenden Verfahrens gewesen. Die Antragsteller haben dazu vorgetragen, dass aufgrund der offenkundigen Erfolgsaussicht im Rechtsmittelverfahren der Ausspruch einer Sicherheitsleistung durch das FG gegen das Recht der Antragsteller auf Gewährung effektiven Rechtsschutzes verstoße. Da im Verfahren über die AdV gegen den Grundlagenbescheid nicht über eine Sicherheitsleistung entschieden worden sei, habe dies das FG im AdV-Verfahren gegen den Folgebescheid nachzuholen. Dabei sei auch die materiell-rechtliche Erfolgsaussicht der Klage vollumfänglich zu berücksichtigen. Im Übrigen sei eine Beschränkung der Sicherheitsleistung auf die Beibringung einer Bürgschaft als reformatio in peius nicht möglich.

11 Die Antragsteller haben (sinngemäß) beantragt,
die Vollziehung des Bescheides für 2007 über Einkommensteuer, Zinsen zur Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und katholischer Kirchensteuer vom 30.06.2021 ohne Sicherleistung auszusetzen und --soweit der Bescheid bereits vollzogen ist-- aufzuheben sowie die im Beschluss des FG vom 20.01.2022 bestimmte Frist auf sechs Wochen nach abschließender Entscheidung über die Beschwerde zu verlängern.

12 Das FA hat (sinngemäß) beantragt,
die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

13 Zwischenzeitlich hatte die GP gegen den Aussetzungsbescheid des Feststellungs-FA Einspruch eingelegt, mit dem der ausdrückliche Ausschluss der Sicherheitsleistung begehrt wurde. Zwar hatte der Einspruch keinen Erfolg; das FG Düsseldorf hat aber mit Beschluss vom 08.08.2022 - 13 V 975/22 A(F) AdV ohne Sicherheitsleistung gewährt. Das FA hat daraufhin mit Bescheid vom 17.08.2022 für das Streitjahr Einkommensteuer in Höhe von ... €, Zinsen zur Einkommensteuer in Höhe von ... €, Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer in Höhe von ... € und Kirchensteuer zur Einkommensteuer in Höhe von ... € ohne Sicherheitsleistung von der Vollziehung ausgesetzt und, soweit der Bescheid schon vollzogen war, an die Stelle der AdV die Aufhebung der Vollziehung angeordnet.

14 Bereits mit Schreiben vom 02.08.2022 hatte der Antragsteller mitgeteilt, dass sich das die Antragstellerin betreffende Antragsverfahren nach der Aufteilung der Steuerschuld erledigt habe. Am 22.08.2022 hat der Antragsteller die Vollmacht der Antragstellerin nebst dem an diese adressierten Aufteilungsbescheid übersandt und mitgeteilt, wahrscheinlich nach der Erstattung der im Wege der Verrechnung bereits getilgten Steuern die Hauptsache für erledigt zu erklären.

15 Unter der Bezeichnung "K u.a. ./. Finanzamt " hat der Antragsteller am 25.01.2023 die Hauptsache für erledigt erklärt. Das FA hat am 01.02.2023 ebenfalls die Hauptsache für erledigt erklärt.

Entscheidungsgründe

II.

16 1. Der Rechtsstreit ist wirksam in der Hauptsache für erledigt erklärt worden.

17 a) Sowohl die Antragsteller als auch das FA haben den Rechtsstreit in der Hauptsache ohne Einschränkungen für erledigt erklärt.

18 Aufgrund des Schreibens des Antragstellers vom 02.08.2022 geht der Senat davon aus, dass die Antragstellerin mangels ausdrücklicher Rücknahmeerklärung ihre Beschwerde nicht zurückgenommen, sondern ebenfalls die Hauptsache erst am 25.01.2023 für erledigt erklärt hat.

19 b) Da die Erledigungserklärungen im Beschwerdeverfahren abgegeben wurden, ist der angefochtene Beschluss einschließlich der darin enthaltenen Kostenentscheidung gegenstandslos geworden (in Bezug auf finanzgerichtliche Urteile nach Hauptsacheerledigungserklärung im Revisionsverfahren vgl. BFH-Beschlüsse vom 29.05.1996 - I R 79/95, BFH/NV 1996, 846, und vom 25.01.1994 - V R 128/85, BFH/NV 1995, 918; Senatsbeschluss vom 29.08.2012 - X R 5/12, BFH/NV 2013, 53, Rz 9, m.w.N.).

20 2. Nachdem die Beteiligten die Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklärt haben, hat der beschließende Senat nur noch über die Kosten des Rechtsstreits zu entscheiden (§ 138 Abs. 1 FGO).

21 a) Zwar sind gemäß § 138 Abs. 2 FGO die Kosten der Behörde aufzuerlegen, wenn sich ein Rechtsstreit dadurch erledigt, dass dem Antrag des Steuerpflichtigen durch Rücknahme oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes stattgegeben oder der beantragte Verwaltungsakt erlassen wird (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 17.12.2002 - I R 87/00, BFH/NV 2003, 785). Ist die Erledigung jedoch auf ein nachträglich eingetretenes außerprozessuales Ereignis zurückzuführen, ist nicht § 138 Abs. 2 FGO, sondern § 138 Abs. 1 Halbsatz 2 FGO der Maßstab für die Kostentragungspflicht (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 53, Rz 11, m.w.N.).

22 b) Hier beruht die Erledigung des Rechtsstreits auf dem Beschluss des FG Düsseldorf vom 08.08.2022 - 13 V 975/22 A(F) und damit darauf, dass in dem Verfahren der GP AdV in Bezug auf den Grundlagenbescheid ohne Sicherheitsleistung gewährt worden ist. In Bezug auf das vorliegende Verfahren handelt es sich insoweit um ein außerprozessuales Ereignis. Mithin hängt die Kostenfolge gemäß § 138 Abs. 1 FGO von einer summarischen Beurteilung der Frage ab, wie --ausgehend vom bisherigen Sach- und Streitstand-- das Gericht voraussichtlich entschieden hätte, wenn es nicht zur Hauptsacheerledigung gekommen wäre (Senatsbeschluss vom 16.10.2001 - X R 128/97, BFH/NV 2002, 337). Maßgeblich ist also, zu welcher Entscheidung der Senat über die Beschwerde vor Erlass des Beschlusses des FG Düsseldorf vom 08.08.2022 - 13 V 975/22 A(F) gekommen wäre.

III.

23 Die summarische Prüfung der Erfolgsaussichten der Beschwerde der Antragsteller vor Ergehen des Beschlusses des FG Düsseldorf vom 08.08.2022 - 13 V 975/22 A(F) ergibt im Streitfall, dass sie unterlegen wären und dementsprechend die Kosten zu tragen haben.

24 1. Der BFH ist als Beschwerdegericht nicht auf eine Nachprüfung in rechtlicher Hinsicht beschränkt. Es hat auch einen neuen Tatsachenvortrag zu berücksichtigen (BFH-Beschluss vom 11.01.2018 - VIII B 67/17, BFHE 260, 385, BStBl II 2020, 626, Rz 49). Daher wäre die Entscheidung, ob eine Sicherheitsleistung zu verlangen ist, nicht nur im gerichtlichen AdV-Verfahren, sondern auch im Beschwerdeverfahren eigenständig zu treffen gewesen, da in diesem Verfahren nicht lediglich die vom FG getroffene Entscheidung zu überprüfen gewesen wäre.

25 2. Die gemäß § 128 Abs. 3 FGO statthafte Beschwerde wäre unbegründet gewesen. Ebenso wie das FG ist der Senat der Auffassung, dass die Antragsteller die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung des Folgebescheides ohne Sicherheitsleistung begehren, dieser Antrag aber unbegründet war.

26 3. Der angerufene Senat bejaht ebenfalls wie das FG die Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO. Eine AdV unter der Bedingung der Sicherheitsleistung, wie vom FA durch Bescheid vom 22.07.2021 ausgesprochen, ist eine teilweise Ablehnung i.S. von § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO (vgl. nur BFH-Beschluss vom 07.05.2008 - IX S 26/07, BFH/NV 2008, 1498, unter II.1., m.w.N.). Zutreffend ist ebenfalls, dass das FG nicht nur von einem Antrag auf Aussetzung, sondern auch auf Aufhebung der Vollziehung des Folgebescheides ohne Sicherheitsleistung ausgegangen ist. Vollzogen ist ein Verwaltungsakt nämlich bereits, wenn sein Regelungsgehalt in irgendeiner Weise verwirklicht bzw. von seinen Wirkungen in irgendeiner Weise Gebrauch gemacht worden ist, wozu bereits der Anfall von Säumniszuschlägen nach fruchtlosem Ablauf des Fälligkeitstages nach Maßgabe des § 240 Abs. 1 Satz 1 AO gehört (vgl. insoweit weiterführend BFH-Beschluss vom 10.10.2002 - VII S 28/01, BFH/NV 2003, 12, unter II.a, m.w.N.). Nichts anderes gilt, soweit Verrechnungen der festgesetzten Steuern mit Erstattungsbeträgen erfolgt sind, worauf auch die Beteiligten und das FG im vorliegenden Streitfall abgestellt haben.

27 4. Der so ausgelegte Antrag auf AdV und Aufhebung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung konnte keinen Erfolg haben.

28 a) Nach § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO ist, soweit die Vollziehung eines Grundlagenbescheides ausgesetzt wird, auch die Vollziehung des Folgebescheides auszusetzen. Über die Sicherheitsleistung ist nach § 69 Abs. 2 Satz 6 FGO bei der Aussetzung eines Folgebescheides zu entscheiden, es sei denn, dass bei der AdV des Grundlagenbescheides die Sicherheitsleistung ausdrücklich ausgeschlossen worden ist. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO entscheidet hierüber im gerichtlichen AdV-Verfahren das Gericht der Hauptsache. Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, hat dieses Gericht auch insoweit über die Sicherheitsleistung zu entscheiden (so im Fall des entsprechenden § 69 Abs. 3 Satz 4 FGO: Senatsbeschluss vom 18.09.1995 - X B 134/91, BFH/NV 1996, 232, unter II.3.).

29 b) Vorliegend war somit, da das Feststellungs-FA die Vollziehung des Feststellungsbescheides in Bezug auf die GP ausgesetzt und aufgehoben hatte und das FA wie auch das FG infolgedessen ebenfalls die Vollziehung des

Folgebescheides vom 30.06.2021 --allerdings gegen Erbringung einer Sicherheitsleistung-- ausgesetzt und aufgehoben haben, allein über die Frage zu entscheiden, ob eine solche zu erbringen gewesen wäre.

30 aa) Mangels ausdrücklichen Ausschlusses einer Sicherheitsleistung bei der AdV des Grundlagenbescheides bis zum Beschluss des FG Düsseldorf vom 08.08.2022 - 13 V 975/22 A(F) hätte (nur) über die Sicherheitsleistung bei der Aussetzung des Folgebescheides entschieden werden können.

31 bb) Da die Aussetzung und Aufhebung des Grundlagenbescheides gemäß § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO zwingend die AdV des Folgebescheides zur Folge hat, hätte im hier vorliegenden Beschwerdeverfahren auch nicht deshalb über die AdV (erneut) entschieden werden können, weil die vom FG gesetzte Frist zur Beibringung der Sicherheit inzwischen verstrichen war. Zwar ist in dem Fall, in dem die Finanzbehörde AdV nur gegen Sicherheitsleistung angeordnet und dem Steuerpflichtigen für die Erbringung der Sicherheitsleistung eine Frist gesetzt hat und der Steuerpflichtige nach Fristablauf einen gerichtlichen AdV-Antrag stellt, ohne die Sicherheit geleistet zu haben, das FG nicht auf die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Sicherheitsleistung beschränkt. Es hat vielmehr auch die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer AdV zu prüfen (vgl. BFH-Beschluss vom 19.02.2018 - II B 75/16, BFH/NV 2018, 706, Rz 24, m.w.N.). Doch führt die verbindlich getroffene Entscheidung über die AdV des Grundlagenbescheides aufgrund der Regelung des § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO zwingend dazu, dass insoweit die Vollziehung des Folgebescheides ohne erneute Prüfung in gleichem Maße auszusetzen bzw. aufzuheben ist. Folglich ist im Fall der AdV eines Folgebescheides bei fehlendem Ausschluss der Sicherheitsleistung im Grundlagenbescheid allein über die Frage zu entscheiden, ob die AdV von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen ist.

32 c) Die AdV kann von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden (§ 69 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO), wenn die spätere Vollstreckung der Steuerforderung infolge der AdV gefährdet oder erschwert erscheint. Denn die Sicherheitsleistung dient der Vermeidung von Steuerausfällen bei einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Verfahrensausgang (BFH-Beschluss vom 15.09.2015 - I B 57/15, BFH/NV 2016, 212, Rz 10, m.w.N.). Dies ist der Fall, wenn die spätere Vollstreckung der Steuerforderung infolge der AdV insbesondere wegen der wirtschaftlichen Lage des Steuerschuldners gefährdet oder erschwert erscheint (BFH-Beschluss vom 25.11.2014 - V B 62/14, BFH/NV 2015, 342, Rz 8). Von einer Sicherheitsleistung soll gleichwohl abgesehen werden, wenn mit Gewissheit oder großer Wahrscheinlichkeit ein für den Steuerpflichtigen günstiger Prozessausgang zu erwarten ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 17.05.2005 - I B 109/04, BFH/NV 2005, 1782, unter II.3.b). Auch darf eine Sicherheitsleistung nicht angefordert werden, wenn sie mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine unbillige Härte für ihn bedeutete. Dies ist etwa der Fall, wenn bei einer auf ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide gestützten AdV der Steuerpflichtige im Rahmen zumutbarer Anstrengungen nicht in der Lage ist, Sicherheit zu leisten (Senatsbeschluss vom 31.01.1997 - X S 11/96, BFH/NV 1997, 512, m.w.N.). Diese Rechtsprechung steht mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen aus Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) an einen effektiven Rechtsschutz in Einklang (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 22.09.2009 - 1 BvR 1305/09, Deutsches Steuerrecht 2009, 2146).

33 Die Entscheidung über die Beibringung einer Sicherheit ergeht bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt. Es ist Sache der Beteiligten, die entscheidungserheblichen Tatsachen darzulegen und glaubhaft zu machen, soweit ihre Mitwirkungspflicht reicht. Für die Anordnung einer Sicherheitsleistung ergibt sich hieraus, dass grundsätzlich die Finanzbehörde die für eine Gefährdung des Steueranspruchs sprechenden Gesichtspunkte vortragen muss und der Steuerpflichtige ggf. Umstände, die ein (dargelegtes) Sicherungsbedürfnis der Behörde entfallen oder unangemessen erscheinen lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 10.02.2010 - V S 24/09, BFH/NV 2010, 930, Rz 5, m.w.N.). Allerdings kann sich die Gefährdung eines Steueranspruchs auch aus dem eigenen Vorbringen des Steuerpflichtigen ergeben, wenn dieser beispielsweise geltend macht, dass die Versagung der AdV für ihn existenzvernichtend wirke oder zu einer Überschuldung führen würde (vgl. BFH-Beschluss vom 03.02.1993 - I B 90/92, BFHE 170, 197, BStBl II 1993, 426, unter II.4.).

34 d) Ausgehend von diesen Grundsätzen teilt der angerufene Senat die Entscheidung des FG, dass eine Sicherheitsleistung zu verlangen gewesen wäre. Die Steuerforderung war bereits unter Berücksichtigung des eigenen Vortrags der Antragsteller gefährdet (unten aa). Gründe, von einer Sicherheitsleistung abzusehen, haben die Antragsteller dagegen nicht vorgetragen (unten bb). Unerheblich war im vorliegenden Verfahren die Erfolgsaussicht des Verfahrens gegen den Grundlagenbescheid (unten cc). Auch war die Höhe der Sicherheitsleistung verhältnismäßig (unten dd).

35 aa) Zwar hat grundsätzlich das FA die Gefährdung der Steuerforderung aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Antragsteller darzulegen. Hier ergab sich dies jedoch bereits aus dem Vortrag der Antragsteller im gerichtlichen AdV-Verfahren, nach dem sie über kein ausreichendes Vermögen in den in § 241 Abs. 1 AO gelisteten Assetklassen verfügten. Berücksichtigt man weiter, dass das FG dieses Beteiligtenvorbringen in dem angefochtenen Beschluss zum Anlass genommen hat, von einer Gefährdung der Steuerforderungen auszugehen, wäre es spätestens im Beschwerdeverfahren Aufgabe der steuerlich beratenen und auch rechtskundigen Antragsteller gewesen, ihre wirtschaftliche Situation zu konkretisieren und sich nicht allein auf die aus ihrer Sicht gegebene offensichtliche Erfolgsaussicht im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid zu berufen.

36 bb) Andere Gründe, auf die Beibringung der Sicherheit zu verzichten, waren nicht erkennbar und sind auch nicht vorgetragen worden. Allein der pauschale Hinweis, eine Sicherheit in der geforderten Höhe nicht beibringen zu können, ist kein substantiierter Vortrag, der geeignet gewesen wäre, von einer unbilligen Härte auszugehen (so schon BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 342, Rz 12). Vielmehr hätten die Antragsteller auch insoweit ihre Vermögens- und Liquiditätslage nachvollziehbar darlegen und glaubhaft machen müssen.

37 cc) Es wäre auch nicht deshalb von einer Sicherheitsleistung abzusehen gewesen, weil --unterstellt, die Einschätzung der Antragsteller wäre sachgerecht gewesen-- für sie ein günstiger Prozessausgang in Bezug auf den Grundlagenbescheid anzunehmen war. Denn im Fall der AdV eines Folgebescheides kann nur auf diejenigen Erfolgsaussichten abgestellt werden, die keiner Bindungswirkung durch den Grundlagenbescheid unterliegen.

38 (1) Folge der für den Folgebescheid verbindlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO und der folgerichtigen Anpassungsverpflichtung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist, dass die Vollziehung des Folgebescheides von Amts wegen auszusetzen ist, wenn die AdV des Grundlagenbescheides angeordnet wird (§ 69 Abs. 2 Satz 4 FGO bzw. § 361 Abs. 3 Satz 1 AO). Wie Feststellungsbescheide, auch wenn sie noch nicht unanfechtbar sind, für Folgebescheide gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindend sind, soweit die in ihnen getroffenen Feststellungen reichen, stellen § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO und § 361 Abs. 3 Satz 1 AO klar, dass die Vollziehung des Folgebescheides soweit auszusetzen ist, wie die Vollziehung des Grundlagenbescheides ausgesetzt wird. § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO sieht für das gerichtliche AdV-Verfahren nichts anderes vor. Damit verbunden ist neben einer Anpassungspflicht, wie sie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO festlegt, eine nur beschränkte Anfechtungsmöglichkeit der Folgebescheide. Gemäß § 351 Abs. 2 AO bzw. § 42 FGO können die Entscheidungen in Grundlagenbescheiden nicht durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden. In Bezug auf die Gewährung von AdV bedeutet dies, dass ein AdV-Antrag in Bezug auf den Folgebescheid, der mit Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Grundlagenbescheides begründet wird, regelmäßig unzulässig ist (vgl. nur BFH-Urteil vom 29.10.1987 - VIII R 413/83, BFHE 151, 319, BStBl II 1988, 240).

39 (2) Eine isolierte AdV des Folgebescheides ist hingegen nicht ausgeschlossen, wenn im Verfahren gegen den Folgebescheid Einwendungen gegen Besteuerungsgrundlagen erhoben werden, die nicht mit bindender Wirkung im Grundlagenbescheid festgestellt worden sind. Auch dies ist Folge des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO. Hier bedeutet dies, dass im AdV-Verfahren wie im vorliegenden Beschwerdeverfahren die Antragsteller nur insoweit hätten gehört werden können, als nicht schon eine Entscheidung mit Bindungswirkung im AdV-Verfahren über den Grundlagenbescheid getroffen worden ist. Konkret beschränkt § 69 Abs. 2 Satz 6 FGO i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO dies auf die Entscheidung über eine Sicherheitsleistung. Denn hierüber ist (erst) bei der Aussetzung des Folgebescheides zu entscheiden, es sei denn, dass bei der AdV des Grundlagenbescheides die Sicherheitsleistung ausdrücklich ausgeschlossen worden ist. Im Umkehrschluss kann der Antragsteller im AdV-Verfahren des Folgebescheides mit den Einwendungen, die sich gegen den Grundlagenbescheid richten, nicht gehört werden, soweit hierüber bereits entschieden worden ist. Macht der Antragsteller somit im Verfahren der Aussetzung eines Folgebescheides auch den (offensichtlichen) Erfolg des Verfahrens gegen den Grundlagenbescheid geltend, wendet er sich gegen die festgestellten Besteuerungsgrundlagen. Dabei steht der Erfolg in Bezug auf die Gewährung von AdV schon deshalb fest, weil die Vollziehung des Grundlagenbescheides ausgesetzt bzw. aufgehoben worden ist.

40 (3) Diese Beschränkung der Prüfung der Erfolgsaussichten auf das AdV-Verfahren des Grundlagenbescheides entspricht der Systematik und dem Sinn und Zweck der Aufteilung der Steuerfestsetzung in ein Grundlagen- und Folgebescheidsverfahren. Das grundsätzlich einheitliche Besteuerungsverfahren ist vom Gesetzgeber bewusst in diese selbständigen Verfahrensabschnitte zerlegt worden. Sowohl in diesem Verfahren wie auch in einem daran anknüpfenden AdV-Verfahren prüfen zwei Finanzbehörden bzw. -gerichte unterschiedliche Gesichtspunkte. Die Zerlegung bringt es mit sich, dass zwar vom Grundsatz her die jeweils gleichen Gesichtspunkte in mehreren Verfahrensabschnitten (erneut) geprüft werden könnten. Sowohl die Anfechtungsbeschränkung der § 351 Abs. 2 AO,

§ 42 FGO wie auch der Regelungszusammenhang der § 69 Abs. 2 Satz 6 FGO, § 361 Abs. 3 Satz 3 AO machen aber deutlich, dass eine solche Doppelprüfung zu vermeiden ist.

41 (4) Die für die AdV des Grundlagenbescheides zuständige Finanzbehörde bzw. das insoweit zuständige FG haben im Übrigen vollumfänglich über die Erfolgsaussichten des Antrags zu entscheiden. Diese Entscheidung umfasst auch die Sicherheitsleistung, was schon dadurch im Gesetz zum Ausdruck kommt, dass § 361 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 6 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ausdrücklich vorschreibt, eine Sicherheitsleistung sei im Rahmen der AdV des Folgebescheides nicht auszusprechen, wenn dies im Rahmen der AdV des Grundlagenbescheides ausdrücklich ausgeschlossen werde. Eine solche Entscheidung setzt stets die entsprechende Prüfung voraus. Wird allerdings die Sicherheitsleistung nicht ausdrücklich ausgeschlossen, bedeutet dies dennoch, dass auch insoweit im Verfahren über den Grundlagenbescheid eine Entscheidung getroffen worden ist, die bindend ist (a.A. lediglich Seer in Tipke/Kruse, § 361 AO Rz 14). Im Verfahren über den Folgebescheid ist dann nur noch über die Sicherheitsleistung eigenständig zu entscheiden.

42 (5) Da ein Antragsteller seine Einwendungen in Bezug auf die Erfolgsaussichten und die Beibringung einer Sicherheitsleistung zwar nicht im Verfahren über den Folgebescheid, jedoch auch --wie vorliegend von den Antragstellern parallel betrieben-- im AdV-Verfahren gegen den Grundlagenbescheid vortragen kann, stellt der dargestellte Ausschluss der Prüfung der Erfolgsaussichten im Folgebescheidsverfahren keine Verletzung des Rechts auf Gewährung effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) dar. Zwar umfasst Art. 19 Abs. 4 GG auch die Gewährung vorläufigen Rechtschutzes (vgl. nur BVerfG-Beschluss vom 13.06.1979 - 1 BvR 699/77, BVerfGE 51, 268, m.w.N.). Allerdings gewährleistet Art. 19 Abs. 4 GG dabei nicht einen bestimmten Rechtsweg, sondern garantiert dem einzelnen Bürger lediglich, dass ihn beeinträchtigende hoheitliche Maßnahmen in irgendeinem gerichtlichen Verfahren überprüft werden können (BVerfG-Beschluss vom 27.07.1971 - 2 BvR 443/70, BVerfGE 31, 364). Vorliegend ist eine solche Überprüfung im Verfahren über den Grundlagenbescheid möglich gewesen. Folglich wird der Rechtsschutzgarantie Genüge getan.

43 (6) Abzustellen ist im Rahmen der vorliegenden Kostenentscheidung, wie unter II.2.a dargelegt, auf den Zeitpunkt vor Erlass der Entscheidung des FG Düsseldorf vom 08.08.2022 - 13 V 975/22 A(F).

44 dd) Die Art und Höhe der von den Antragstellern beizubringenden Bürgschaft ist ermessensgerecht und verhältnismäßig.

45 Gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 108 Abs. 1 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) steht es mangels einer anderen Vereinbarung der Beteiligten im Ermessen des Gerichts, in welcher Art die Sicherheit zu leisten ist, soweit es über die AdV gemäß § 69 Abs. 3 FGO zu entscheiden hat. Eine Beschränkung auf die in §§ 241 ff. AO genannten Sicherheiten existiert für das Gericht nicht. Vielmehr hat das Gericht selbständig und erneut zu entscheiden, welche Sicherheit zu erbringen ist. Eine Regelsicherheit ist dabei gemäß § 108 Abs. 1 Satz 2 ZPO die schriftliche, unwiderrufliche, unbedingte und unbefristete Bürgschaft eines im Inland zum Geschäftsbetrieb befugten Kreditinstituts, wie vom FG angeordnet. Schon aus diesem Grunde ist die Beschränkung auf die vom FG geforderte Bürgschaft keine reformatio in peius. Da die Antragsteller im Übrigen auch im Beschwerdeverfahren ihre Vermögensverhältnisse nicht substantiiert dargelegt haben und die Sicherheit so beschaffen sein muss, dass sie der Finanzbehörde erforderlichenfalls auch Befriedigung ermöglicht, ist es ermessensgerecht, hier die Beibringung einer solchen Bürgschaft auszusprechen. Angesichts der Höhe der von der AdV betroffenen Steuerforderungen von über ... Mio. € ist die geforderte Sicherheit in Höhe von ... Mio. € ohne Bedenken als verhältnismäßig anzusehen.

46 5. Ermessensgerecht ist auch, dass das FG die Beibringung der Bürgschaft als aufschiebende Bedingung innerhalb der Frist bis zum 15.03.2022 angeordnet hatte.

47 Da die AdV im Fall der Anordnung der Erbringung einer Sicherheitsleistung als aufschiebende Bedingung erst wirksam wird, wenn die Sicherheitsleistung erbracht wird, ist eine angemessene Frist zu bestimmen. Angemessen ist eine solche Frist, wenn der Betroffene es in dem entsprechenden Zeitraum schaffen kann, die notwendigen Voraussetzungen für die Sicherheitsleistung zu erbringen. Insoweit ist auch die Höhe der Sicherheitsleistung zu beachten (vgl. zur Fristsetzung nur Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 FGO Rz 412).

48 Die vom FG gesetzte Frist bis zum 15.03.2022 betrug ausgehend von der Beschlussfassung am 20.01.2022 und der nachfolgenden Zustellung gut sechs Wochen. Beachtet man, dass die Antragsteller selbst eine solche Frist von sechs Wochen nach abschließender Entscheidung über die Beschwerde beantragt hatten und auch nicht darlegten, warum ihnen eine Beibringung der Bürgschaft bis zum 15.03.2022 ansonsten nicht möglich gewesen war, sind Gründe dafür, die Frist als unangemessen anzusehen, nicht erkennbar. Sie war auch aus Sicht des Senats trotz ihrer

Höhe angesichts der nicht dargelegten aktuellen Liquiditäts- und Vermögenslage des Antragstellers unter Beachtung der Höhe der streitigen Steuer als angemessen anzusehen.

49 6. Mangels Erfolgs wäre die Beschwerde abzuweisen gewesen. Dem Antrag, die Frist zur Beibringung der vom FG verlangten Bürgschaft auf sechs Wochen nach Bekanntgabe des Beschlusses zu verlängern, hätte der angerufene Senat --sofern er ihn als eigenständigen Antrag ausgelegt hätte-- aus den unter II.3. aufgezeigten Gründen nicht entsprochen.

50 Die Antragsteller wären hierdurch auch nicht rechtlos gestellt gewesen, da sie weiterhin --wie geschehen-- die AdV des Grundlagenbescheides ohne Sicherheitsleistung hätten verlangen und in dringenden Fällen eine AdV-Entscheidung des Vorsitzenden in diesem Verfahren gemäß § 69 Abs. 3 Satz 4 FGO hätten erwirken können. Außerdem hätte ihnen gegen drohende Vollstreckungsmaßnahmen das Verfahren der einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO --gerichtet auf einen Vollstreckungsaufschub gemäß § 258 AO-- offen gestanden, so dass Rechtsschutzlücken nicht entstanden wären (vgl. Gosch in Gosch, FGO § 69 Rz 168.1, m.w.N.).

IV.

51 Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 138 Abs. 1 Halbsatz 2 FGO.

52 Die Streitwertfeststellung ergibt sich aus §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. Dabei war zu berücksichtigen, dass die Beteiligten nicht um die AdV als solche gestritten haben, sondern lediglich um den Ausschluss einer Sicherheitsleistung im Folgebescheid. Bei einer Sicherheitsleistung von ... Mio. € erscheint ein Streitwert in Höhe von 10 % dieser Sicherheitsleistung, also in Höhe von ... Mio. €, ermessensgerecht (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 17.11.2011 - IV S 15/10, BFHE 235, 122, BStBl II 2012, 246, Rz 13 ff.).

V.

53 Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat im Umkehrschluss aus § 113 Abs. 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de