Urteil vom 25. Februar 2025, VIII R 2/23

Erlass von Säumniszuschlägen wegen sachlicher Unbilligkeit

ECLI:DE:BFH:2025:U.250225.VIIIR2.23.0

BFH VIII. Senat

AO § 240 Abs 1 S 1, AO § 240 Abs 1 S 4, AO § 227, AO § 361, FGO § 102, FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. November 2022, Az: 5 K 5146/21

Leitsätze

Ob der Steuerpflichtige einen Anspruch auf den Erlass von Säumniszuschlägen hat, weil er alles Erforderliche getan hat, um die --tatsächlich nicht erwirkte-- Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu erreichen, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Das gilt auch für die Frage, ob er einen Antrag auf AdV beim Finanzgericht hätte stellen müssen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 22.11.2022 - 5 K 5146/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Säumniszuschläge aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen sind.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 03.12.2018 gegenüber den zusammenveranlagten Klägern und Revisionsklägern (Kläger) einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 (Streitjahr). Beim Kläger wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe von 4.083.888 €, bei der Klägerin eine vGA in Höhe von 212.022 € erfasst und ohne Abzug eines Sparer-Pauschbetrags nach § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes besteuert. Nach den Erläuterungen im Bescheid beruhten die Änderungen auf Prüfungsfeststellungen bei zwei Unternehmen, an denen die Klägerin beteiligt war (A Ltd. und B GmbH). Die vGA in Höhe von 4.083.888 € beruhte auf der Annahme, die A Ltd. habe gegenüber ihrer Gesellschafterin, der Klägerin, stillschweigend auf eine Darlehensrückforderung verzichtet. Die sich aus diesem Änderungsbescheid ergebende Nachzahlung (Einkommensteuer: 1.051.510 €, Solidaritätszuschlag: 57.833,05 €) wurde zum 07.01.2019 fällig gestellt.

3 Die Kläger legten gegen den Bescheid am 04.01.2019 Einspruch ein und beantragten die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Mit Bescheid vom 15.02.2019 lehnte das FA die beantragte AdV ab. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 02.10.2019). Gleichzeitig wurden ein Betrag zur Einkommensteuer 2012 in Höhe von 1.679 € und ein Betrag zum Solidaritätszuschlag in Höhe von 92,34 € von der Vollziehung ab Fälligkeit ausgesetzt.

4 Am 18.10.2019 beantragten die Kläger erneut die AdV, da sie sich mit dem für die zwei Unternehmen zuständigen Finanzamt in engem Austausch befänden. Das FA lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 29.10.2019 ab.

5 Am 27.12.2019 wurde dem FA die berichtigte Bilanz der A Ltd. zum 31.12.2012 über das für diese Gesellschaft zuständige Finanzamt übermittelt. Diese Bilanz wies --anders als die ursprüngliche Bilanz-- die Darlehensforderung gegen die Klägerin aus.

6 Der Einkommensteuerbescheid 2012 wurde mit Bescheid vom 03.02.2020 erneut geändert und die Einkommensteuer zuzüglich Folgesteuern wegen vorliegender Grundlagenbescheide zur Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 des Außensteuergesetzes erhöht. Die Erhöhungsbeträge wurden zum 06.03.2020 fällig gestellt. In diesem Bescheid wurde der Klägerin die zuvor dem Kläger zugerechnete vGA in Höhe von 4.083.888 € wegen des angenommenen Forderungsverzichts der A Ltd. zugerechnet. In den Erläuterungstexten des Einkommensteuerbescheids ist vermerkt, hinsichtlich der vGA aus dem Gesellschafterdarlehen über 4.083.888 € werde aufgrund des Eingangs der berichtigten Bilanz der A Ltd. zum 31.12.2012 von Amts wegen die AdV gewährt. Die Gewährung erfolge in einem gesonderten Verwaltungsakt. Der Bescheid weist für die zum 07.01.2019 fälligen Beträge bereits entstandene Säumniszuschläge für den Zeitraum ab dem 07.01.2019 für Einkommensteuer in Höhe von 132.839,50 € und für Solidaritätszuschlag in Höhe von 7.496 € aus (Summe: 140.335,50 €).

7 Das FA setzte mit Bescheid vom 03.02.2020 von Amts wegen die Vollziehung der Einkommensteuer 2012 in Höhe von 1.020.972 € und des Solidaritätszuschlags in Höhe von 56.153,46 € unter Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs mit Wirkung ab dem 27.12.2019 aus. In der Begründung des Bescheids ist ausgeführt, die AdV erfolge aufgrund der eingereichten berichtigten Bilanz der A Ltd. Gleichzeitig endete die am 02.10.2019 angeordnete AdV.

8 Mit Bescheid vom 19.02.2020 setzte das FA die zum 06.03.2020 fälligen Beträge, die auf der Umsetzung der Grundlagenbescheide durch den Bescheid vom 03.02.2020 beruhten, mit Wirkung ab Fälligkeit gegen Sicherheitsleistung aus.

9 Mit Schreiben vom 30.03.2020 beantragten die Kläger den Erlass der Säumniszuschläge zur Einkommensteuer und zum Solidaritätszuschlag für das Streitjahr in Höhe von 143.783,67 € aus sachlichen Billigkeitsgründen. Die Festsetzung sei nachträglich aufgehoben worden. Die angesetzte vGA habe auf einer Fehlbuchung in der Bilanz der A Ltd. beruht. Diese Fehlbuchung sei berichtigt und dem zuständigen Körperschaftsteuer-Finanzamt zur Verfügung gestellt worden.

10 Den Erlassantrag lehnte das FA mit Bescheid vom 06.11.2020 ab. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 01.09.2021) hat das Finanzgericht (FG) die Klage durch Urteil vom 22.11.2022 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1121) als unbegründet abgewiesen. Die Kläger hätten im Streitfall nicht alles getan, um eine AdV des Einkommensteuerbescheids des Streitjahres zu erreichen. Hierfür wäre jedenfalls auch ein gerichtlicher Antrag auf AdV erforderlich gewesen.

11 Die Kläger rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 227 der Abgabenordnung (AO).

12 Die Kläger beantragen sinngemäß,
unter Aufhebung des Bescheids über die Ablehnung des Erlasses von Säumniszuschlägen vom 06.11.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 01.09.2021 das FA zu verpflichten, die ab dem 07.01.2019 verwirkten Säumniszuschläge zu erlassen.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls aus persönlichen oder sachlichen Gründen unbillig wäre. Zu diesen Ansprüchen gehören auch Ansprüche auf Säumniszuschläge (§ 37 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 4 Nr. 5 AO; vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 26, m.w.N.).

16 a) Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme ist eine Ermessensentscheidung, die gerichtlich nur in den durch § 102 FGO gezogenen Grenzen nachprüfbar ist (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 - GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Nach § 102 FGO ist die gerichtliche Überprüfung des den Erlass ablehnenden Bescheids und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat.

17 b) Sachlich unbillig ist die Einziehung einer Steuer oder steuerlichen Nebenleistung, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall zuwiderläuft.

18 aa) So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte-- im Sinne der begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 28 f., unter Verweis auf BFH-Urteile vom 20.09.2012 - IV R 29/10, BFHE 238, 518, BStBl II 2013, 505; vom 24.04.2014 - V R 52/13, BFHE 245, 105, BStBl II 2015, 106, Rz 10, vom 10.03.2016 - III R 2/15, BFHE 253, 12, BStBl II 2016, 508, Rz 28, jeweils m.w.N.).

19 bb) Bei der Billigkeitsprüfung müssen solche Umstände außer Betracht bleiben, die der gesetzliche Tatbestand typischerweise mit sich bringt. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt in der Regel keine Billigkeitsmaßnahme; insbesondere kann § 227 AO nicht als Rechtsgrundlage für eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Befreiungsvorschrift dienen (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 30, m.w.N.).

20 c) Nach § 240 Abs. 1 Satz 4 AO bleiben die bis dahin verwirkten Säumniszuschläge unberührt, wenn die Festsetzung einer Steuer aufgehoben oder geändert wird. Diese Regelung gilt uneingeschränkt auch für die Beseitigung rechtswidriger Steuerfestsetzungen, da die Vollstreckbarkeit eines Steuerbescheids nicht von seiner Bestandskraft abhängt. Der Gesetzgeber durchbricht damit bewusst den Grundsatz der Akzessorietät, nach dem Säumniszuschläge als steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) grundsätzlich vom Bestehen der ihnen zugrunde liegenden Steuerschuld abhängig sind (vgl. BTDrucks 7/4292, S. 39). Die darin liegende Härte war dem Gesetzgeber bewusst und rechtfertigt daher regelmäßig nicht den Erlass der Säumniszuschläge aus sachlichen Gründen (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 31 ff., unter Verweis auf BFH-Urteile vom 30.03.2006 - V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612; vom 20.05.2010 - V R 42/08, BFHE 229, 83, BStBl II 2010, 955, Rz 20 f.).

21 d) Allerdings sind Säumniszuschläge nach der Rechtsprechung des BFH wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen, wenn die Steuerfestsetzung später aufgehoben wird und der Steuerpflichtige alles getan hat, um die AdV des Steuerbescheids zu erreichen, das Finanzamt oder das FG aber die Aussetzung, obwohl möglich und geboten, abgelehnt haben (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 36, unter Verweis auf BFH-Urteile vom 29.08.1991 - V R 78/86, BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906; vom 20.05.2010 - V R 42/08, BFHE 229, 83, BStBl II 2010, 955, Rz 22; vom 24.04.2014 - V R 52/13, BFHE 245, 105, BStBl II 2015, 106, Rz 12; vom 10.03.2016 - III R 2/15, BFHE 253, 12, BStBl II 2016, 508, Rz 31). Unter diesen Umständen wären Säumniszuschläge nicht entstanden. Deshalb kann das Ermessen unter Umständen so reduziert sein, dass in einem solchen Fall nur der Erlass der Säumniszuschläge ermessensfehlerfrei ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 37, m.w.N.).

22 aa) Der Steuerpflichtige muss sich substantiiert um einstweiligen Rechtsschutz bemüht haben, sodass sich bei summarischer Prüfung Zweifel an der Rechtswidrigkeit der Steuerfestsetzung hätten ergeben können. Insofern genügt auch eine Begründung des Einspruchs, da nach § 357 Abs. 3 Satz 3 AO mit Einspruchseinlegung auch die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden sollen. Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen kommt aber nicht in Betracht, wenn Anträge auf AdV nicht "ernsthaft" beziehungsweise nachvollziehbar begründet worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 39 ff., m.w.N.).

23 bb) Die Rechtmäßigkeit der ablehnenden AdV-Entscheidung wird im Erlassverfahren nicht inzident überprüft. Ob zum Zeitpunkt der AdV-Versagung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerbescheide im Sinne von § 361 Abs. 2 Satz 2 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO vorgelegen haben, das heißt, ob die ablehnende Entscheidung bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag

des Klägers und der Aktenlage ergab, rechtmäßig war, ist nicht erheblich (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 53, m.w.N.).

24 e) Die sachliche Billigkeit ist immer einzelfallbezogen zu beurteilen ("nach Lage des einzelnen Falls"; vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2001 - X R 134/98, BFHE 196, 400, BStBl II 2002, 176, unter B.I.2.b cc; BFH-Beschluss vom 17.12.1999 - V B 147/99, BFH/NV 2000, 821, unter 2.a). Sachliche Billigkeitsmaßnahmen sind deshalb grundsätzlich atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Etwas anderes ergibt sich nicht, wenn man die hier vorliegende Fallkonstellation (Erlassbegehren nach erfolgreichem Rechtsmittel) als eine einheitliche Gruppe ansehen wollte (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393). Auch dann müssten in jedem Einzelfall die Voraussetzungen einer sachlichen Unbilligkeit vorliegen. Typisierende Billigkeitsregelungen in Gestalt subsumierbarer Tatbestände kommen deshalb nicht in Betracht; sie könnten nur Gegenstand einer gesetzlichen Regelung sein (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 112, m.w.N.).

25 2. Nach diesen Grundsätzen hängt es ebenfalls von den Umständen des Einzelfalls ab, ob der Steuerpflichtige nach der Ablehnung seines AdV-Antrags durch das Finanzamt auch noch bei Gericht AdV beantragt haben muss, um den Erlass von Säumniszuschlägen beanspruchen zu können ("alles getan").

26 a) Dies erscheint zum Beispiel denkbar, wenn die Ablehnung der AdV darauf beruht, dass das Finanzamt an Richtlinien oder andere Verwaltungsanweisungen gebunden ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 04.07.2023 - VIII R 29/20, BFHE 281, 1, BStBl II 2023, 1005, Rz 18). In einem solchen Fall kann es erfolgversprechend sein, einstweiligen Rechtsschutz auch noch beim FG zu beantragen. Dafür müssen aber besondere Umstände vorliegen.

27 b) Fehlt es daran, kann der begehrte Erlass von Säumniszuschlägen nicht allein mit der Begründung abgelehnt werden, der Steuerpflichtige habe es versäumt, AdV auch noch bei Gericht zu beantragen. Eine dahin gehende starre Obliegenheit lässt sich der Rechtsprechung nicht entnehmen. Hat der Steuerpflichtige seinen AdV-Antrag beim Finanzamt ausreichend substantiiert, hat er grundsätzlich alles Erforderliche getan, um AdV zu erlangen. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die Finanzbehörde im AdV-Verfahren zur Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen verpflichtet bleibt (§ 88 AO). Auch das Finanzamt darf die Zweifelsprüfung auf die vom Antragsteller dargelegten Umstände begrenzen (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 40, m.w.N.).

28 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat in tragender Weise angenommen, dass ein Steuerpflichtiger --unabhängig von den Umständen des Einzelfalls-- stets nur dann alles Erforderliche getan hat, wenn er nach der Ablehnung seines AdV-Antrags durch das Finanzamt auch noch einen Antrag auf AdV beim FG gestellt hat. Es hat damit die Voraussetzungen für den Anspruch auf Erlass von Säumniszuschlägen in unzulässiger Weise typisiert. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.

29 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen des FG nicht selbst entscheiden, ob ein Anspruch der Kläger auf Billigkeitserlass bestand. Die Sache ist deshalb zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

30 5. Zur Straffung des weiteren Verfahrens weist der Senat auf Folgendes hin:

31 Das FG hat zunächst Feststellungen dazu zu treffen, in welchem Umfang die streitbefangenen Säumniszuschläge auf Besteuerungsgrundlagen zurückzuführen sind, bezüglich derer die Kläger letztlich erfolgreich Rechtsmittel eingelegt haben. Denn nur in diesem Umfang kommt ein Erlass dem Grunde nach in Betracht.

32 Ob die Kläger vor der erfolgreichen Minderung der Steuerfestsetzungen im Sinne der Rechtsprechung "alles getan" haben, um im Hinblick auf diese Besteuerungsgrundlagen die AdV des Steuerbescheids zu erreichen, hängt vor allem vom Inhalt der beiden AdV-Anträge ab, die die Kläger mit Schreiben vom 04.01.2019 und vom 18.10.2019 gestellt haben. In den vom FG beigezogenen Akten fehlen diese Schreiben. Soweit die Rechtsmittel der Kläger bezüglich der vGA erfolgreich waren, wird das FG des Weiteren auch zu berücksichtigen haben, inwieweit die Kläger über Kenntnisse und Unterlagen verfügten, die die gesellschaftsinterne Behandlung des Darlehens der A Ltd. an die Klägerin betreffen, und inwieweit ihnen ein substantiierter Vortrag dazu möglich und zumutbar war. Gegebenenfalls wird das FG auch zu beurteilen haben, ob besondere Umstände vorlagen, aufgrund derer zum Zeitpunkt der Ablehnung der AdV durch das FA ein beim FG gestellter Antrag auf AdV erfolgversprechend gewesen wäre.

33 6. Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung durch Urteil, da alle Beteiligten auf eine mündliche Verhandlung verzichtet haben (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

34 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de