Urteil vom 19. Februar 2025, XI R 18/23

Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen

ECLI:DE:BFH:2025:U.190225.XIR18.23.0

BFH XI. Senat

AO § 240 Abs 1 S 1, AO § 370, GG Art 3 Abs 1, MRK Art 6 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 16. Mai 2023, Az: 11 K 113/21

Leitsätze

1. Gegen die gesetzliche Höhe des Säumniszuschlags nach § 240 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) bestehen auch für Zeiträume nach dem 31.12.2018 keine verfassungsrechtlichen Bedenken (Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.08.2023 - X R 30/21, BFHE 282, 195, BStBl II 2024, 215).

2. Gegen § 240 Abs. 1 Satz 1 AO bestehen auch keine unionsrechtlichen Bedenken.

3. § 240 Abs. 1 Satz 1 AO steht auch im Einklang mit Art. 6 Abs. 2 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.05.2023 - 11 K 113/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Höhe der Säumniszuschläge.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Steuerberater und führt steuerpflichtige Umsätze aus. Aufgrund von Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2012 bis 2014 und von Umsatzsteuervoranmeldungen für das 1. bis 3. Quartal 2017 und für das 1. Quartal 2018 ergaben sich Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 59,50 €.

3 Mit Telefax vom 21.12.2019 beantragte der Kläger den Erlass eines Abrechnungsbescheids gemäß § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) über diese Säumniszuschläge. Mit Abrechnungsbescheid vom 25.02.2020 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) fest, dass die Säumniszuschläge zu Recht verwirkt seien. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 02.10.2020).

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1862 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Unter Bezugnahme auf Entscheidungen des II., VI. und VII. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) war das FG der Auffassung, dass die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- (Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282) zur Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe nach den §§ 233a, 238 AO nicht auf die Zinshöhe bei Säumniszuschlägen übertragen werden könne. Auch sei kein Verstoß gegen das Unionsrecht festzustellen. Die mit dem Hilfsantrag geltend gemachten Gegenansprüche könnten nicht berücksichtigt werden.

5 Mit der --vom FG zugelassenen-- Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er macht geltend, dass gegen die Entscheidung des VII. Senats des BFH vom 23.08.2022 - VII R 21/21 (BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304)

erhebliche Bedenken bestünden. Insbesondere enthalte --entgegen der Auffassung des VII. Senats-- die Regelung des § 240 AO einen fassbaren Zinsanteil. Dies ergebe sich auch aus der älteren Rechtsprechung. So habe der V. Senat des BFH bereits 1991 im Leitsatz zu seiner Entscheidung deutlich gemacht, dass die Säumniszuschläge einen Zinsanteil enthielten (BFH-Urteil vom 29.08.1991 - V R 78/86, BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, 2. Leitsatz). Auch aus der Entstehungsgeschichte der Säumniszuschläge und der Widersprüchlichkeit der Rechtsprechung ergebe sich der Zinscharakter dieser steuerlichen Nebenleistung. Auch liege ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Art. 6 Abs. 2 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) sei verletzt, weil die Verhängung von Säumniszuschlägen gegen die Unschuldsvermutung verstoße.

6 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 16.05.2023 - 11 K 113/21 aufzuheben und den Abrechnungsbescheid vom 25.02.2020 und die Einspruchsentscheidung vom 02.10.2020 dahingehend zu ändern, dass die darin aufgeführten Säumniszuschläge nicht geschuldet werden.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des Klägers ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht dahin erkannt, dass § 240 AO in den Streitjahren verfassungsgemäß und unionsrechtskonform ist. Die Regelung steht auch im Einklang mit der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten.

9 1. Soweit der Kläger mit der Revision vorträgt, die Erhebung von Säumniszuschlägen sei verfassungsrechtlich deshalb (teilweise) unzulässig, weil die vom BVerfG in seinem Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) herausgearbeiteten Grundsätze, nach denen die Verzinsung nach den §§ 233a, 238 AO in Höhe von 0,5 % pro Monat für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, auf Säumniszuschläge zu übertragen seien, ist die Verfassungsmäßigkeit des § 240 AO in der Rechtsprechung des BFH auch für hier streitige Zeiträume nach dem 31.12.2018 bestätigt worden (vgl. BFH-Urteile vom 23.08.2023 - X R 30/21, BFHE 282, 195, BStBl II 2024, 215; vom 23.08.2022 - VII R 21/21, BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, Rz 38 ff.; vom 15.11.2022 - VII R 55/20, BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, Rz 19 ff.).

10 a) Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung aus den dort genannten Gründen an. Er teilt insbesondere die Auffassung, dass der Liquiditätsvorteil nur Nebenzweck ist (s. hierzu BFH-Urteile vom 23.08.2022 - VII R 21/21, BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, Rz 44 ff.; vom 15.11.2022 - VII R 55/20, BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, Rz 22 ff.; s.a. BFH-Urteil vom 23.08.2023 - X R 30/21, BFHE 282, 195, BStBl II 2024, 215, Rz 50 f.; s. hierzu auch z.B. BFH-Beschlüsse vom 09.03.2023 - VI B 31/22 (AdV), BFH-PR 2023, 574, Rz 24 ff.; vom 13.09.2023 - XI B 52/22 (AdV), BFH/NV 2024, 273, Rz 17 f.; vom 16.10.2023 - V B 49/22 (AdV), BFHE 281, 509, BStBl II 2024, 97, Rz 18; vom 16.07.2024 - XI B 37/23, BFH/NV 2024, 1357, Rz 12; vom 17.07.2024 - X B 79/23, BFH/NV 2024, 1144, Rz 9).

11 b) Die vom III., V. und VIII. Senat im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung zwischenzeitlich geäußerten ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Säumniszuschläge (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV), BFHE 276, 535, Rz 29 ff.; vom 11.11.2022 - VIII B 64/22 (AdV), BFHE 278, 36, Rz 14 ff.; vom 28.12.2022 - III B 48/22 (AdV), BFH/NV 2023, 970, Rz 13 ff.) sind nach Auffassung des erkennenden Senats durch die --im Hauptsacheverfahren ergangenen-- Entscheidungen des VII. und X. Senats des BFH überholt. Dies gilt auch für die vom VIII. Senat im Beschluss vom 22.09.2023 - VIII B 64/22 (AdV) (Deutsches Steuerrecht kurzgefasst 2023, 335, Rz 20 ff.) geäußerten Zweifel (vgl. BFH-Beschlüsse vom 16.07.2024 - XI B 37/23, BFH/NV 2024, 1357; vom 17.07.2024 - X B 79/23, BFH/NV 2024, 1144).

12 2. Ebenso ist kein Verstoß gegen unionsrechtliche Grundsätze festzustellen. Der Senat verweist dazu auf die Begründungen der hierzu bereits ergangenen Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH (vgl. EuGH-Urteil Network One Distribution vom 05.12.2024 - C-506/23, EU:C:2024:1003, Rz 25 ff.; BFH-Beschlüsse vom 13.09.2023 - XI B 52/22 (AdV), BFH/NV 2024, 273, Rz 19; vom 23.05.2022 - V B 4/22 (AdV), BFHE 276, 535, Rz 35 f., m.w.N.; vom 16.10.2023 - V B 49/22 (AdV), BFHE 281, 509, BStBl II 2024, 97, Rz 21 f.).

13 3. Eine Verletzung von Art. 6 Abs. 2 EMRK ist auch nicht gegeben. Die Verwirkung von Säumniszuschlägen ist nicht als "Straftat" im Sinne des Art. 6 Abs. 2 EMRK anzusehen.

14 a) Nach Art. 6 Abs. 2 EMRK gilt jede Person, die einer Straftat angeklagt ist, bis zum gesetzlichen Beweis ihrer Schuld als unschuldig.

15 aa) Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) sieht den in Art. 6 Abs. 2 EMRK verwendeten Begriff der "Straftat" als autonom und daher nicht durch das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten determiniert an. Grund hierfür ist, dass die Reichweite der Art. 6 und 7 EMRK dem freien Willen der Vertragsstaaten unterläge, wenn diese nach Belieben eine Verfehlung als nichtstrafrechtlichen Verstoß definieren könnten (vgl. EGMR-Urteile Engel u.a./Niederlande vom 08.06.1976 - 5100/71, juris, Rz 81 und Öztürk/Deutschland vom 21.02.1984 - 8544/79, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1985, 1273, Rz 49; vgl. auch BFH-Urteil vom 20.02.2019 - X R 32/17, BFHE 264, 184, BStBl II 2019, 438, Rz 39; BFH-Beschluss vom 04.06.2024 - VIII B 121/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 959, Rz 11 f.).

16 bb) Der EGMR legt den Begriff der "Straftat" sehr weit aus. Er hat dazu drei --auch als "Engel-Kriterien" bezeichnete-- Merkmale entwickelt, anhand derer zu prüfen ist, ob eine Sanktion strafrechtlicher Natur ist (vgl. EGMR-Urteile BRAGI GUÐMUNDUR KRISTJÁNSSON v. ICELAND vom 31.08.2021 - 12951/18, Rz 49; Engel u.a./Niederlande vom 08.06.1976 - 5100/71, juris, Rz 82 und Öztürk/Deutschland vom 21.02.1984 - 8544/79, NJW 1985, 1273, Rz 48). Dabei geht es um die Einordnung der maßgebenden Norm nach der Rechtstechnik des betroffenen Staates, nach der Art der Zuwiderhandlung sowie nach der Art und Schwere der angedrohten Sanktion (s. zu den "Engel-Kriterien" im Einzelnen EGMR-Urteile Engel u.a./Niederlande vom 08.06.1976 - 5100/71, juris, Rz 82; Öztürk/Deutschland vom 21.02.1984 - 8544/79, NJW 1985, 1273, Rz 53; Bendenoun/Frankreich vom 24.02.1994 - 12547/86, juris, Rz 44, 47; Janosevic/Schweden vom 23.07.2002 - 34619/97, juris, Rz 68; Jussila/Finnland vom 23.11.2006 - 73053/01, Rz 31, 38; Müller-Hartburg/Österreich vom 19.02.2013 - 4795/06, NJW 2014, 1791, Rz 46, 47).

17 cc) Für die Zuordnung einer Norm zum Strafrecht im Sinne des Art. 6 Abs. 2 EMRK genügt es, wenn entweder das zweite oder das dritte "Engel-Kriterium" erfüllt ist. Die "Engel-Kriterien" stehen grundsätzlich selbständig nebeneinander. Wenn allerdings die Einzelbetrachtung der Kriterien noch keine eindeutigen Schlussfolgerungen zulässt, kann auch eine kumulative Würdigung geboten sein (vgl. EGMR-Urteile Janosevic/Schweden vom 23.07.2002 - 34619/97, juris, Rz 67 und Jussila/Finnland vom 23.11.2006 - 73053/01, Rz 31).

18 b) Unter Zugrundlegung dieser Grundsätze ist der in § 240 AO vorgesehene Säumniszuschlag nicht dem Bereich des Strafrechts zuzurechnen. Zwar ist dafür die im deutschen Recht vorgenommene Einordnung als verwaltungsrechtliche Geldleistung nicht ausschlaggebend. Weder die Art der Zuwiderhandlung noch die Art und Schwere der Sanktion lassen aber --sowohl bei alternativer als auch bei kumulativer Prüfung-- eine Zuordnung zum Strafrecht zu.

19 aa) Allein die Nichtzahlung einer Abgabe innerhalb der dafür vorgesehenen gesetzlichen Frist (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO) stellt keine "Tat" dar, die ihrer Natur nach als strafbar angesehen werden könnte. Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtabwägung (vgl. hierzu EGMR-Urteil Jussila/Finnland vom 23.11.2006 - 73053/01, Rz 31) gibt jedenfalls der eindeutige Normzweck des § 240 Abs. 1 AO den Ausschlag dafür, dass die Norm auch im Hinblick auf die Art des Verstoßes keinen strafrechtlichen Charakter hat.

20 Säumniszuschläge dienen dazu, den Bürger zur zeitnahen Erfüllung seiner Zahlungsverpflichtungen anzuhalten und die Verletzung eben jener Verpflichtung zu sanktionieren. Daneben ist der Säumniszuschlag Gegenleistung beziehungsweise Ausgleich für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern und dient letztlich auch dem Zweck, den Verwaltungsaufwand der Finanzbehörden auszugleichen (vgl. BFH-Urteile vom 29.08.1991 - V R 78/86, BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, unter B.II.2.a, m.w.N.; vom 30.03.2006 - V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612, unter II.2., m.w.N.; vom 23.08.2022 - VII R 21/21, BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, Rz 32; BFH-Beschluss vom 02.03.2017 - II B 33/16, BFHE 257, 27, BStBl II 2017, 646, Rz 32). Als Druckmittel eigener Art, das auf die besonderen Bedürfnisse des Steuerrechts zugeschnitten ist, haben Säumniszuschläge zwar auch repressiven und präventiven Charakter. Der VII. Senat des BFH spricht deshalb auch von einer "pönalen Funktion" (vgl. BFH-Urteil vom 23.08.2022 - VII R 21/21, BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, Rz 32). Der repressive Charakter von § 240 Abs. 1 AO, der in der Anknüpfung an einen in der Vergangenheit liegenden Vorgang (Unterlassen) zum Ausdruck kommt, ist aber --wie auch beim Verspätungszuschlag (vgl. BFH-Beschluss vom 04.06.2024 - VIII B 121/22, BFH/NV 2024, 959, Rz 25)-- nicht mit einem sozial-ethischen Unwerturteil verbunden; eine abschreckende, generalpräventive Wirkung ist nicht beabsichtigt. § 240 Abs. 1 AO hat damit nicht die vorrangige Funktion der Bestrafung von begangenem

Unrecht. Vielmehr sanktioniert § 240 Abs. 1 AO lediglich eine (objektive) verfahrensrechtliche Pflichtverletzung im Hinblick auf die dadurch typischerweise bewirkte Verzögerung der Abgabeneinnahmen im Verwaltungsverfahren.

21 bb) Auch sieht die Norm nicht typische strafrechtliche Sanktionen wie die Freiheitsentziehung oder die Eintragung ins Strafregister vor. Zwar können im Einzelfall die Säumniszuschläge in ihrer Summe sehr hoch sein. Auch kann nach § 328 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 329, 334 AO eine Ersatzzwangshaft in bestimmten Fällen angeordnet werden. Dieses Zwangsmittel steht aber nicht für die Vollstreckung wegen Geldforderungen zur Verfügung (vgl. z.B. Drüen in Tipke/Kruse, Vor §§ 328 bis 335 AO Rz 3; Hohrmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 328 AO Rz 15). Diese Umstände ermöglichen daher keine Einordnung der Säumniszuschläge nach ihrer Art und Schwere als "Straftat" im Sinne des Art. 6 Abs. 2 EMRK.

22 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de