
Datum: 25.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3467/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0325.6K3467.06.00

Rechtskraft: VII B 132/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Klägerin wurde wegen rückständiger Lohnsteuer der F-AG in Höhe von 7.962,20 DM als deren Vorstand vom Beklagten durch Haftungsbescheid vom 3. März 1997 und gesonderte Zahlungsaufforderung persönlich in Anspruch genommen. Sie legte gegen den Bescheid Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung, die der Beklagte mit Verfügung vom 8. April 1997 bis einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über den Rechtsbehelf gewährte. Am 28. Juli 1998 wies er den Einspruch als unbegründet zurück und teilte der Klägerin zugleich mit, dass die Aussetzung der Vollziehung am 31. August 1998 beendet sei.

2

Am 27. August 1998 erhob die Klägerin Klage. Sie beantragte keine erneute Aussetzung der Vollziehung, zahlte aber auch die Haftungsschuld nicht. Insoweit blieb der Beklagte ebenfalls untätig. Durch Urteil vom 19. Oktober 2000 wies das Finanzgericht Köln die Klage ab. Die Klägerin hatte an der mündlichen Verhandlung vormittags teilgenommen, bei der Verkündung am Nachmittag war sie nicht mehr anwesend. Das ausgefertigte Urteil wurde ihr - ausweislich der Zustellungsurkunde - am 18. November 2000 persönlich in ihrer Wohnung in P in der H Straße ... übergeben. Unter dieser Adresse war der gesamte Schriftverkehr im Klageverfahren abgewickelt worden. Die der Klägerin auferlegten Gerichtskosten wurden am 15. Mai 2001 gezahlt. Das Urteil blieb unanfechten.

3

Der Beklagte unternahm wegen seiner Forderung weiterhin nichts. Erst unter dem 20. Dezember 2002 sandte er der Klägerin an die Adresse in P eine Vollstreckungsankündigung. Diese wurde von der Post als unzustellbar zurückgeschickt. Der Beklagte stellte fest, dass die Klägerin nunmehr in der R-Straße ... in D wohnte und schickte die Vollstreckungsankündigung dorthin. Hierauf meldete sich die Prozessbevollmächtigte und machte geltend, dass das Urteil der Klägerin nicht zugegangen sei. Der Beklagte übersandte eine Kopie und begann mit der Vollstreckung. Die Klägerin zahlte den rückständigen Betrag von umgerechnet 4.071,01 € in zwei Teilbeträgen, nämlich 3.569,01 € am 14. Mai 2003 und 502 € am 1. Juli 2003.	4
Die Klägerin weigerte sich, die infolge der verspäteten Zahlung der Haftungsschuld entstandenen Säumniszuschläge zu zahlen und blieb dabei, dass sie von dem Urteil und der dadurch eingetretenen Fälligkeit nichts gewusst habe. Der Inhalt der Zustellungsurkunde könne nicht richtig sein. Sie, die Klägerin, habe seit Ende September 2000 nicht mehr in P, sondern in S gewohnt. Zum Nachweis legte sie eine Meldebestätigung der Stadt S vor.	5
Die Säumniszuschläge stellte der Beklagte durch Abrechnungsbescheid vom 14. Oktober 2004 in Höhe von 1.634,84 € fest. Dabei ging er davon aus, dass die Haftungsschuld mit Ablauf der Aussetzung der Vollziehung am 31. August 1998 fällig geworden sei und diejenigen Rückstände, für welche kraft Gesetzes Säumniszuschläge entstanden waren, bereits mit der Zahlung am 14. Mai 2003 in voller Höhe getilgt worden seien. Den Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid wies der Beklagte am 26. September 2005 zurück. Eine Klage dagegen erhob die Klägerin nicht.	6
Nunmehr beantragte die Klägerin den Erlass der Säumniszuschläge und stützte dies darauf, dass der Beklagte gegen sie - der das Urteil nicht bekannt gewesen sei - nicht früher mit der Vollstreckung begonnen habe. Der Beklagte lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 17. Januar 2006 ab.	7
Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, dass das Unterlassen der Vollstreckung für einen Zeitraum von mehr als vier Jahren eine Amtspflichtverletzung des Beklagten darstelle. Diese sei die Ursache für die Entstehung der Säumniszuschläge. Ohne Kenntnis von der Fälligkeit könne keine Steuer gezahlt werden. Die Haftungsschuld habe jederzeit aus Steuererstattungsansprüchen getilgt werden können, welche ihr, der Klägerin, zwischen 1998 und 2000 überwiesen worden seien.	8
Der Beklagte wies den Einspruch am 27. Juli 2006 zurück und führte aus: Die allein gerügte sachliche Unbilligkeit liege bei der Klägerin nicht vor. Säumniszuschläge stellten in erster Linie ein Druckmittel zur Durchsetzung fälliger Steuerforderungen dar, seien aber auch eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung sowie ein Ausgleich für den entstehenden Verwaltungsaufwand. Soweit diese Zwecke durch die Säumniszuschläge nicht erreicht werden könnten, sei deren Erhebung sachlich unbillig. So verliere das Druckmittel seinen Sinn, wenn der Steuerpflichtige wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung nicht zahlen könne, seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch im Rahmen eines Vollstreckungsaufschubs bewilligte oder sonst hingenommene Ratenzahlungen bis an die äußerste Grenze erschöpft sei oder wenn im Säumniszeitraum die Voraussetzungen für einen Erlass oder eine Stundung der Hauptschuld erfüllt gewesen seien. Keiner dieser Ausnahmetatbestände habe bei der Klägerin vorgelegen. Die von ihr gerügte nicht zeitnahe Vollstreckung komme als Erlassgrund nicht in Frage.	9
Mit der vorliegenden Klage verfolgt die Klägerin das Erlassbegehren weiter.	10

Zum einen wiederholt und vertieft sie ihr bisheriges Vorbringen. Es sei äußerst unwahrscheinlich, dass sie, die Klägerin, zwei Monate nach dem Umzug noch an der alten Adresse angetroffen worden sei. Die Zahlung der Gerichtsgebühren sei irrelevant. Diese könne darauf beruhen, dass sie, die Klägerin, seinerzeit ein Grundstück erworben und angenommen habe, die Gebühren stünden damit im Zusammenhang. Jedenfalls sei die Zahlung kein Indiz für die Kenntnis von dem Urteil. Es sei fraglich, ob der Beklagte durch die mutwillige Schaffung eines Verzugstatbestandes nicht gegen den auch im Steuerrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben verstoße.

Die Klägerin macht im Klageverfahren außerdem erstmals geltend, dass möglicherweise bei der Hauptschuld Zahlungsverjährung oder bei den Säumniszuschlägen Festsetzungsverjährung eingetreten sei. 12

Ursprünglich hat die Klägerin Erlass in voller Höhe beantragt. Zuletzt beantragt sie, 13

den Beklagten zu verpflichten, die mit dem Abrechnungsbescheid vom 14. Oktober 2004 festgesetzten Säumniszuschläge in Höhe von 1.634,84 € zur Hälfte zu erlassen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Er verteidigt seine Einspruchsentscheidung vom 27. Juli 2006. 17

Entscheidungsgründe 18

Die Klage ist nicht begründet. 19

Das Gericht kann die Verpflichtung des Beklagten zum Erlass der Säumniszuschläge nicht aussprechen, weil seine Ablehnung nicht rechtswidrig und die Klägerin dadurch nicht in ihren Rechten verletzt ist (§ 101 Satz 1 FGO). Die Voraussetzungen von § 227 AO, der für einen Erlass von Säumniszuschlägen allein in Betracht kommenden Rechtsgrundlage, sind nicht erfüllt. 20

Nach dieser Vorschrift können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, zu denen Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen wie Säumniszuschläge gehören (§ 37 Abs. 1, § 3 Abs. 4 AO), ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Der Beklagte hat die Ablehnung des Erlasses damit begründet, dass die Einziehung der Säumniszuschläge nach der Lage des Falles der Klägerin nicht unbillig sei. Diese Entscheidung ist rechtlich nicht zu beanstanden. 21

Bei Ablehnung eines Erlasses aus Billigkeitsgründen nach § 227 AO durch die Finanzbehörde hat das Gericht nur eine eingeschränkte Kontrollbefugnis. Denn soweit die Finanzbehörde ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, ist die Ablehnung des Verwaltungsakts nach § 102 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 5 AO nur dann rechtswidrig, wenn die Prüfung des Gerichts ergibt, dass die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist. Durch § 227 AO ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, was sich aus den Worten "können ... erlassen" im Normtext ergibt. Dieses Ermessen erstreckt sich auch auf die Beurteilung, ob die Einziehung – wie es § 227 AO weiter heißt – "nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre" (vgl. grundlegend zur Vorläuferbestimmung in § 131 RAO, Beschluss des Gemeinsamen 22

Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603; zu § 227 AO aus neuerer Zeit ebenso BFH-Urteil vom 19. März 2010 V R 48/07, BStBl II 2010, 92). Der Beklagte hat mit seiner Entscheidung, dass die Einziehung der Säumniszuschläge nach Lage des Falles bei der Klägerin nicht unbillig und der Erlass deswegen abzulehnen sei, sein Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung ausgeübt und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens eingehalten (§ 5 AO). Die dagegen von der Klägerin erhobenen Einwände schlagen nicht durch.

Eine fehlerfreie Ermessensausübung setzt voraus, dass die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung alle Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art berücksichtigt, die nach Sinn und Zweck der Norm maßgeblich sind, welche das Ermessen einräumt (BFH, Urteil vom 7. Mai 1993 III R 43/89, BFH/V 1994, 144). Das hat der Beklagte hier getan. 23

Nach der in der Einspruchsentscheidung angeführten Begründung ist sich der Beklagte darüber im Klaren gewesen, dass es Konstellationen gibt, in denen ein Erlass von Säumniszuschlägen geboten ist. Der Beklagte hat zutreffend darauf abgestellt, dass die Ermächtigung zum Erlass bei Unbilligkeit nach Lage des einzelnen Falles den Zweck verfolgt, Gerechtigkeit im Einzelfall so herzustellen, dass der dem Gesetz zugrunde liegende Gedanke verwirklicht wird (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 Rn. 18). Der Beklagte hat weiter korrekt erkannt, dass die Klägerin in ihrem Fall keine persönliche, sondern eine sachliche Unbilligkeit rügt. Ein Erlass von Säumniszuschlägen aus sachlichen Billigkeitsgründen ist nämlich geboten, wenn ihre Einziehung im Einzelfall, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Säumniszuschläge, nicht mehr zu rechtfertigen ist, weil die Erhebung - obwohl der Sachverhalt den gesetzlichen Tatbestand erfüllt - den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft (BFH-Urteil 30. März 2006 V R 2/04, BStBl II 2006, 612). Der Beklagte hat dazu richtig ausgeführt, dass ein Säumniszuschlag ein Druckmittel zur Durchsetzung einer fälligen Steuerforderung, eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung sowie einen Ausgleich für den entstehenden Verwaltungsaufwand darstellt. Die Klägerin hat dazu in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass die Einziehung von Säumniszuschlägen in ihrem Fall unter dem Gesichtspunkt einer Gegenleistung und eines Ausgleichs nicht unbillig ist und deswegen den Antrag auf die Hälfte der Säumniszuschläge reduziert. Strittig geblieben ist allein, ob die Säumniszuschläge als Druckmittel bei der Klägerin noch ihren Zweck erreichen konnten. Der Beklagte hat diejenigen Fallgruppen aus der Praxis genannt, in denen die Ausübung von Druck auf den Steuerpflichtigen sinnlos ist und festgestellt, dass keiner davon bei der Klägerin einschlägig ist. Der Beklagte hat schließlich die Ansicht vertreten, dass trotz einer nicht zeitnahen Vollstreckung die Druckmittelfunktion des Säumniszuschlages bei der Klägerin nicht sinnlos geworden sei. Diese Einschätzung lässt keinen Ermessensfehler erkennen. 24

Nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Säumniszuschlag zu entrichten, wenn eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet wird. Zur Verwirklichung des Anspruchs genügt die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands (§ 240 AO), eines Verwaltungsaktes über die Festsetzung des Säumniszuschlags bedarf es nicht (§ 218 Abs. 1 Satz 1 AO). Das Handeln der Finanzbehörde ist für das Entstehen des Säumniszuschlages nur insoweit konstitutiv, als der Fälligkeitstag in der Regel erst eintritt, wenn die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen vorher über die Forderung einen Bescheid erteilt und sie ihn außerdem durch ein Leistungsgebot zur Zahlung innerhalb einer bestimmten Frist aufgefordert hat (§§ 220 Abs. 2, 254 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO). Bei Haftungsbescheiden wie im Streitfall gilt die spezielle Bestimmung über die Zahlungsaufforderung aus § 219 Satz 1 AO. Von diesen Normen abgesehen liegt die Verantwortung für die Zahlung beim Steuerpflichtigen (§ 224 Abs. 1 und 2 AO). 25

Auf die Einleitung einer Vollstreckung stellt das Gesetz in § 240 AO ebenfalls nicht ab. Dass der Säumniszuschlag unabhängig von der Vollstreckung entsteht, zeigt § 259 Satz 1 AO, wonach der Vollstreckungsschuldner in der Regel vor Beginn der Vollstreckung mit einer Zahlungsfrist von einer Woche gemahnt werden soll. In diesem Zeitpunkt ist der Säumniszuschlag bereits verwirkt (§ 240 Abs. 3 AO). Soweit § 254 Abs. 2 Satz 1 AO bestimmt, dass es eines Leistungsgebots wegen der Säumniszuschläge nicht bedarf, wenn sie zusammen mit der Steuer beigetrieben werden, besagt das nichts für die hier interessierende Entstehung von Säumniszuschlägen. 26

Im Streitfall hatte die Klägerin eine Zahlungsaufforderung wegen der Haftungsschuld erhalten und sodann beim Beklagten die Aussetzung der Vollziehung erwirkt. Die Aussetzung eines Verwaltungsakts beseitigt zwar nicht die Fälligkeit der zugrunde liegenden Forderung, sie hindert aber deren zwangsweise Durchsetzung sowie jedes Gebrauchmachen vom Regelungsinhalt des Verwaltungsakts, also auch das Entstehen von Säumniszuschlägen (BFH, Urteil vom 18. April 2006 VII R 77/04, BStBl II 2006, 578). Die Aussetzungsverfügung vom 8. April 1997 ist indessen vom Beklagten mit einer Nebenbestimmung in Form einer Befristung nach § 120 Abs. 2 Nr. 1 AO versehen worden, wonach die Vergünstigung zu einem bestimmten Zeitpunkt endet, nämlich einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch. Das dafür konkret maßgebliche Datum – 31. August 1998 – hat der Beklagte der Klägerin zusammen mit der Einspruchsentscheidung mitgeteilt. Damit stand für die Klägerin zweifelsfrei fest, dass sie entweder die Haftungsschuld an diesem Tag in voller Höhe würde bezahlen müssen oder dass sie einen erneuten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung für die Dauer des Klageverfahrens zu stellen hatte. Keine dieser Alternativen hat sie gewählt, sondern sie ist insoweit untätig geblieben. Gerade in solchen Fällen ist es der Sinn der Säumniszuschläge, auf den Steuerpflichtigen Druck auszuüben, damit er seinen steuerlichen Pflichten nachkommt. 27

Es ist der Klägerin zuzugeben, dass das Verhalten des Beklagten – der keine Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen hat - inkonsequent gewesen ist. Das ändert jedoch an der Pflichtverletzung der Klägerin nichts. Das Gericht kann in der unterbliebenen Vollstreckung durch den Beklagten jedenfalls keinen Vertrauenstatbestand zugunsten der Klägerin erkennen. Dem stehen die befristete Aussetzungsverfügung und der eindeutige Hinweis des Beklagten auf den Ablauf der Aussetzung entgegen. Der Zeitdauer der unterbliebenen Vollstreckung misst das Gericht keine entscheidende Bedeutung zu. Wenn die Finanzbehörde einem Steuerpflichtigen unmittelbar vor Erhebung einer Klage mitteilt, dass die bisher gewährte Aussetzung abgelaufen sei und er zahlen müsse, ändert sich an dieser Aussage für den Steuerpflichtigen auch nichts, wenn es – wie hier - über zwei Jahre dauert, bis das Gericht zur mündlichen Verhandlung lädt. Dasselbe gilt erst recht, wenn dem Steuerpflichtigen – wie die Klägerin geltend macht – nach der mündlichen Verhandlung über zwei weitere Jahre lang kein Urteil zugestellt wird und die beklagte Finanzbehörde weiterhin untätig bleibt. Ein Steuerpflichtiger hat bei Nichtzahlung keinen Anspruch darauf, dass die Finanzbehörde gegen ihn zeitnah vollstreckt, um Säumniszuschläge möglichst gering zu halten. 28

Im vorliegenden Verfahren unbeachtlich sind die von der Klägerin wegen der Verjährung erhobenen Rügen. Der Beklagte hat die hier interessierenden Säumniszuschläge durch Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 Satz 1 AO) bestandskräftig festgestellt. In einer solchen Konstellation kann der Steuerpflichtige das Bestehen der Säumniszuschläge im Rahmen eines Erlassverfahrens gemäß § 227 AO nicht in Frage stellen (BFH-Beschluss vom 20. Juli 2007 VIII B 8/06, BFH/NV 2007, 2069). Der Abrechnungsbescheid hätte durch die Einspruchsentscheidung vom 26. September 2005 nicht bestätigt werden können, wenn und 29

soweit die Säumniszuschläge wegen Festsetzungs- oder Zahlungsverjährung der Haftungsschuld gar nicht entstanden oder in diesem Zeitpunkt aufgrund eigener Zahlungsverjährung bereits erloschen wären. Säumniszuschläge unterliegen lediglich der Zahlungsverjährung nach §§ 228 ff. AO, eine Festsetzungsverjährung ist für Säumniszuschläge nicht vorgesehen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 AO, vgl. BVerwG, Beschluss vom 10. April 1986 8 B 5/86, bei juris).

Das Gericht lässt offen, ob im vorliegenden Erlassverfahren der Einwand zulässig ist, die Säumniszuschläge seien nach der Einspruchsentscheidung vom 26. September 2005 wegen Zahlungsverjährung erloschen. Denn das trifft in der Sache jedenfalls nicht zu. Die Zahlungsverjährung beträgt fünf Jahre, beginnend mit dem Ablauf des Kalenderjahrs der erstmaligen Fälligkeit (§§ 228 Satz 2, 229 Abs. 1 Satz 1 AO), hier für die ältesten Säumniszuschläge zum 31. Dezember 1998. Durch die Vollstreckungsankündigung in 2003 und den durch Einspruchsentscheidung in 2005 bestätigten Abrechnungsbescheid wurde die Verjährung unterbrochen und begann mit Ablauf dieser Jahre jeweils erneut (§ 231 Abs. 1 und 3 AO). Sie läuft sonach mindestens bis 31. Dezember 2010. 30

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 31