
Datum: 24.11.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3370/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1124.10K3370.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 85/16

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 16.10.2014 und der Einspruchsentscheidung vom 29.10.2014 verpflichtet, die Säumniszuschläge zur Körperschaftsteuer 2000 bis 2008 zu erlassen, soweit sie auf die Einbeziehung der X-Spende in die festgesetzte Körperschaftsteuer entfallen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger zu 17% und dem Beklagten zu 83% auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Säumniszuschläge zur Körperschaftsteuer 2000 bis 2008 zu erlassen sind. 1 2

Der Kläger ist ein eingetragener Verein, der u.a. Einnahmen aus der Organisation von ... erzielt. U.a. für 2000 bis 2006 gab der Kläger Körperschaftsteuererklärungen ab, in denen er nur geringe bzw. keine Einnahmen aus den vorgenannten Tätigkeiten erklärte. 3

- Aufgrund der Prüfungsanordnung vom 2.7.2007 begann das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung am 4.3.2007 mit einer Prüfung für die Veranlagungszeiträume 2001-2004. Ab dem 30.9.2008 wurden auch die Jahre 1995-2002 und 2005 in die Prüfung einbezogen. Am 3. Juli 2008 wurde das Strafverfahren eingeleitet und am 26. August 2008 fanden Durchsuchungsmaßnahmen durch das Finanzamt für Strafsachen und Steuerfahndung A statt. Aufgrund des Ergebnisses der Betriebsprüfung wurden mit Bescheiden vom 25.3.2010 erhebliche Steuernachforderungen festgesetzt. Für die Jahre 2006 bis 2008 wurden unter Verwendung des Ergebnisses der Betriebsprüfung für die Vorjahre im Schätzungswege Körperschaftsteuer festgesetzt. Dabei wurden u. a. auch die Einnahmen aus X der Besteuerung unterworfen.
- Der Kläger legte gegen die Bescheide jeweils Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung. Bezüglich der Körperschaftsteuer 1996-2008 erfolgte die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung mit Bescheid vom 23. Juli 2010. Es wurde für 2002-2005 teilweise Aussetzung der Vollziehung bewilligt. Die Aussetzung wurde bezüglich der Berechnung der Einkünfte aus dem B-Fonds ausgesprochen. Im Übrigen wurden die Anträge zurückgewiesen. Gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung legte der Kläger Einspruch ein. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2013 als unbegründet zurückgewiesen. Der Kläger stellte keinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Körperschaftsteuerbescheide 2000-2008 beim Finanzgericht.
- Der Beklagte wies mit Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2010 die Einsprüche bezüglich der Steuerfestsetzungen zurück. In dem anschließenden Klageverfahren verständigten die Beteiligten sich am 12. September 2013. Danach wurden die anzusetzenden Beträge bezüglich der Reisen ab 1999 mit 250 € pro Reisenden angesetzt. Einnahmen aus X und Einkünfte aus Kapitalvermögen entfielen. Nach der vom Senat als vorläufige Auffassung in der mündlichen Verhandlung vertretenen Ansicht waren die Einnahmen aus X eindeutig nicht steuerpflichtig und bei den Zinsen aus der Y zumindest fraglich, wem diese zuzurechnen seien. Die Änderungsbescheide wurden letztendlich bestandskräftig. Die Hauptschulden wurden zwischenzeitlich beigetrieben bzw. gezahlt. Die entstandenen Säumniszuschläge sind teilweise ausgeglichen worden. Am 29. Oktober 2014 waren noch Säumniszuschläge i.H.v. 892.545,91 € offen.
- Der Kläger beantragte am 28. Januar 2014, die Säumniszuschläge zur Körperschaftsteuer 2000-2008 zu erlassen. Der Beklagte lehnte den Antrag mit Verfügung vom 16. Oktober 2014 ab. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus:
- Der Bundesfinanzhof habe regelmäßig den umfassenden Erlass von Säumniszuschlägen zugelassen, wenn die Steuerfestsetzung später zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert wurde, er aber zuvor in einem Aussetzungsverfahren gescheitert war. Der Steuerpflichtige müsste jedoch im Aussetzungsverfahren alles getan haben, um dort den einstweiligen Rechtsschutz zu erlangen, der ihm letztlich versagt geblieben sei. Der Steuerpflichtige müsse beide Ebenen (Verwaltung und Finanzgericht) gemeinsam erfolglos beschritten haben. Der Kläger habe zwar gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung Einspruch eingelegt, diesen aber trotz Aufforderung durch das Finanzamt unbegründet gelassen. Aussetzung der Vollziehung im Finanzgerichtswege sei nicht begehrt worden. Das Finanzamt habe 2,5 Jahre nach Einlegung des Einspruchs gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung diesen zurückgewiesen. Der Kläger habe auch diesbezüglich keine weiteren Maßnahmen erhoben. Insgesamt könne aus seinem Verhalten nicht abgeleitet werden, alles in seiner Macht Stehende getan zu haben, um eine Aussetzung der Vollziehung zu erlangen.

Ebenfalls entfalle ein hälftiger Erlass der Säumniszuschläge aufgrund sachlicher Unbilligkeit in Bezug auf eine Zahlungsunfähigkeit. Die steuerlichen Vertreter des Klägers seien ihren steuerlichen Erklärungspflichten nicht ordnungsgemäß nachgekommen. Sowohl das Buchhaltungswesen als auch die eingereichten Steuererklärungen hätten nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprochen bzw. unzutreffende Angaben beinhaltet, die letztlich durch Schätzungen korrigiert werden mussten. Die Finanzverwaltung sei ferner genötigt gewesen, in einem aufwändigen Zwangsvollstreckungsverfahren eine umfassende Tilgung der Hauptforderung zu bewirken. Insbesondere hätten erst durch internationale Beitreibungsersuchen auf europäischer Ebene erhebliche Rückstände beglichen werden können.

Den gegen den Ablehnungsbescheid eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 29. Oktober 2014 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus: 10

Über die Begründung im Ablehnungsbescheid hinaus sei bei den Ermessenserwägungen ferner zu berücksichtigen, dass 11

- der Kläger bereits im Rahmen der Betriebsprüfung nicht bzw. nicht in geeigneter Weise mitgewirkt habe und die Buchführung nicht ordnungsgemäß war, 12

- der Kläger Vermögen ins Ausland verlagert und damit den Zugriff auf dieses Vermögen teilweise erschwert und teilweise unmöglich gemacht habe, 13

- es sich um Schätzungen handele, bei denen der Schuldner selbst nicht alles getan habe, um die genauen Besteuerungsgrundlagen sicher bestimmen zu können, 14

- die zur Steuerfestsetzung geführten Besteuerungsgrundlagen erst im Rahmen von Steuerfahndungs- und Betriebsprüfungsmaßnahmen im Rahmen von Schätzungen aufgedeckt worden seien, 15

- keine verwertbare ordnungsgemäße Buchführung vorgelegt wurde, 16

- die Einigung vor dem Finanzgericht Köln ebenso nur auf der Basis von Schätzungen der Bestandsgrundlagen erfolgen konnte, 17

- es sich um einen säumigen Steuerschuldner handele, der seine Zahlungspflichten zur Tilgung der offenen Rückstände pflichtwidrig nicht erfüllt habe, 18

- freiwillige Zahlungen erst Ende 2013/Anfang 2014 geleistet wurden und alle anderen Tilgungen durch Vollstreckungsmaßnahmen erfolgten. 19

Mit der Klage trägt der Kläger vor: 20

Gemäß § 227 AO könnten die Finanzbehörde Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Zu diesen Ansprüchen rechneten auch die Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen einschließlich der Säumniszuschläge. 21

Der Erlass von Säumniszuschlägen sei aus sachlichen Billigkeitsgründen geboten, wenn ihre Einziehung im Einzelfall, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Säumniszuschläge, nicht zu rechtfertigen sei, obwohl der Sachverhalt zwar den gesetzlichen Tatbestand erfüllt, die Erhebung der Säumniszuschläge aber den gesetzlichen Wertungen zuwider laufe. Fielen 22

Säumniszuschläge an, obwohl die Steuerfestsetzung später aufgehoben worden ist und der Steuerpflichtige alles getan habe, um die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheids zu erreichen, das Finanzamt aber die Aussetzung, obwohl möglich und geboten, abgelehnt habe, sei das Ermessen der Finanzbehörde bei der Entscheidung derart eingeengt, dass nur die Entscheidung zum Erlass als einzige Handlungsalternative ermessensgerecht sei.

Ausgehend von diesen Grundsätzen verdichtete sich die im Streitfall zu treffende Ermessensentscheidung des Beklagten dahingehend, dass allein der Erlass die einzige ermessensgerechte Entscheidung darstelle. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verlange nicht, dass der Steuerpflichtige beide Ebenen (Verwaltung und Finanzgericht) gemeinsam erfolglos beschritten haben müsse, um im Falle späterer Aufhebung bzw. Reduzierung der Steuerfestsetzungen in den Genuss eines Erlasses der Säumniszuschläge wegen sachlicher Unbilligkeit zu gelangen.

Was den Umfang des Erlassanspruchs betreffe, sei bei rechtswidriger Steuerfestsetzung - soweit vorliegend Säumniszuschläge betroffen seien, die aus den in der tatsächlichen Verständigung vor dem Finanzgericht fallen gelassenen komplexen „X“ und „Zinsen Y“ resultieren - die gesetzgeberische Wertung zu beachten, wonach der Steuerpflichtige bei Gewährung der ADV zwar grundsätzlich Aussetzungszinsen zu zahlen habe, dies aber dann nicht gelte, wenn der Steuerpflichtige mit seinem Rechtsstreit Erfolg habe.

Er habe auch im Aussetzungsverfahren zur Rechtswidrigkeit des Komplexes „Zinsen Y“ vorgetragen. Dies ergebe sich aus den Schriftsätzen vom 29.3.2011 und 16.1.2012 in dem Klageverfahren 10 K 2696/10. Dort sei gerügt worden, dass das von der Steuerfahndung zum Beweismittel erhobene Dokument vom 28.6.2006 kein Original sei und -nicht den Kläger als Verein, sondern eine Gesellschaft betreffend- eine Zurechnung von Kapitalerträgen beim Kläger schon wegen des fehlenden objektiven Bezugs zum Kläger nicht rechtfertige.

Der Kläger beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 16. Oktober 2014 und der Einspruchsentscheidung vom 29. Oktober 2014 zu verpflichten, Säumniszuschläge betreffend Körperschaftsteuer 2000-2008 zu erlassen, soweit die Säumniszuschläge aus den in der tatsächlichen Verständigung im Klageverfahren 10 K 2696/10 fallen gelassenen Komplexen „X-Spende“ und „Zinsen Y“ resultieren.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass das Verhältnis der auf die Komplexe „X“ und „Zinsen Y“ entfallenden Steuern 82,68% zu 17,32% beträgt.

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Verpflichtungsklage ist teilweise begründet.

Der Bescheid des Beklagten, die Säumniszuschläge nicht zu erlassen, ist hinsichtlich der auf die X-Spende entfallenden Teil der Körperschaftsteuer rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, vgl. § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.

1. Bei der gerichtlichen Überprüfung des Ablehnungsbescheids ist zu berücksichtigen, dass der Erlass von Steuern bzw. steuerlichen Nebenforderungen gemäß § 227 der Abgabenordnung -AO- im Ermessen der Finanzbehörde liegt. Das Gericht darf deshalb nur überprüfen, ob die Ablehnung rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist, § 102 Satz 1 FGO. Ob die Säumniszuschläge nicht auch hätten erlassen werden können, hat das Gericht nicht zu entscheiden, es sei denn, das Ermessen der Finanzbehörde ist im konkreten Fall auf Null reduziert.
2. Der Bundesfinanzhof hat zum Erlass von Säumniszuschlägen folgende Grundsätze aufgestellt (vgl. zusammenfassend Urteil vom 10.3.2016 – III R 2/15): 36
- Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles - aus persönlichen oder sachlichen Gründen - unbillig wäre. Zu diesen Ansprüchen gehören auch Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen einschließlich der nach § 240 Abs. 1 AO entstehenden Säumniszuschläge. Sachlich unbillig ist die Festsetzung bzw. Einziehung einer Steuer oder Nebenleistung, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer unbillig erscheint. 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. 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. 37
- Gemäß § 240 Abs. 1 Satz 1 AO sind Säumniszuschläge zu entrichten, falls eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages gezahlt wird. Nach § 240 Abs. 1 Satz 4 AO bleiben die 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. Säumniszuschläge sind allerdings nicht verwirkt, soweit die Vollziehung des Steuerbescheids ausgesetzt ist. Deshalb ist anerkannt, dass Säumniszuschläge wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen sind, wenn die Steuerfestsetzung später aufgehoben worden ist und der Steuerpflichtige alles getan hat, um die AdV eines Steuerbescheids zu erreichen, das Finanzamt aber die Aussetzung „obwohl möglich und geboten“ abgelehnt hat. Ein Erlass kommt hingegen nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige sich nicht um die AdV bemüht hat oder wenn die Vollziehung nicht ausgesetzt worden ist, weil - z.B. in Schätzungsfällen - keine ernstlichen Zweifel bestanden und der Steuerbescheid erst aufgrund nachgereicherter Steuererklärungen aufgehoben worden ist. 38
3. Der erkennende Senat folgt der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Davon ausgehend verdichtet sich die Ermessensentscheidung des Beklagten hinsichtlich der Einbeziehung der X-Spende in die Körperschaftsteuer zur Pflicht, die darauf entfallenden Säumniszuschläge zu erlassen. Insoweit war die Aussetzung der Vollziehung durch den Beklagten möglich und geboten, da nicht nur ernstliche Zweifel an deren Steuerpflicht bestanden, sondern die Nichtsteuerbarkeit auch im AdV- und Einspruchsverfahren hätte erkannt werden müssen. 39

Dass der Kläger seinen steuerlichen Erklärungspflichten nicht bzw. nur rudimentär nachgekommen ist, hat in Bezug auf die X-Spende keine Bedeutung.

Anders verhält es sich mit dem Komplex „Zinsen Y“. Dort hatte der Beklagte gewichtige Anhaltspunkte für eine Zurechnung der Zinsen beim Kläger und für deren Steuerpflicht. Die Nichtgewährung von AdV war zumindest nicht erkennbar fehlerhaft.

41

Der Kläger hat in Bezug auf die X-Spende auch alles getan, um eine AdV durch den Beklagten zu erlangen. Der Senat folgt nicht der Auffassung des Beklagten, dass der Steuerpflichtige auch vor dem Finanzgericht erfolglos AdV beantragt haben muss. Der Beklagte ist eine an Recht und Gesetz gebundene Behörde. Wenn der Steuerpflichtige sich im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes mit der Entscheidung der Behörde zufrieden gibt, nachdem er Einspruch eingelegt hat, kann ihm dies nicht entgegen gehalten werden.

42

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

43

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen der Frage zu, ob ein Erlass von Säumniszuschlägen voraussetzt, dass der Steuerpflichtige auch einen Antrag beim Finanzgericht gestellt hat oder ob eine erfolglose Antragstellung beim Finanzamt ausreicht.

44