
Datum: 19.04.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 11 K 1562/09 AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:0419.11K1562.09AO.00

Tenor:

Unter Änderung des Abrechnungsbescheids vom 03.01.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2009 wird festgestellt, dass keine Säumniszuschläge zur Schenkungsteuer offen sind.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:	1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheids über Säumniszuschläge.	2
Der Kläger ist der Gesamtrechtsnachfolger seiner am 02.01.2005 verstorbenen Mutter B. T. (im Folgenden B. T.).	3
Am 15.10.2001 erließ der Beklagte gegenüber B. T. einen Schenkungsteuerbescheid für die Jahre 1988 bis 1995 über xxxxxx DM, fällig am 19.11.2001. Der Beklagte übernahm dabei vollinhaltlich die Feststellungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C. lt. Tz. 29 und 30 des Berichts vom 11.07.2001. Danach hat der Ehemann der B. T. an	4

diese durch die Übernahme anteiliger Einkommen- und Vermögensteuer der Jahre 1988 bis 1995 Schenkungen i.H.v. xxxxxxxx DM vorgenommen. B. T. legte gegen den Schenkungsteuerbescheid Einspruch ein und stellte einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, welchem der Bekl. mit Bescheid vom 05.11.2001 stattgab unter der aufschiebenden Bedingung, dass eine Sicherheit von xxxxxx DM geleistet werde.

Mit Änderungsbescheid vom **20.11.2001** setzte der Beklagte die Schenkungsteuer unter Berücksichtigung weiterer Vorschenkungen auf xxxxxxxx DM (xxxxxx €) fest; der Mehrbetrag von xxxxxx DM war am 24.12.2001 fällig. Auch hinsichtlich dieses Bescheids, der Gegenstand des bereits laufenden Einspruchsverfahrens wurde, stellte B. T. einen Aussetzungsantrag. Mit Bescheid vom 12.12.2001 gewährte der Beklagte auch hinsichtlich des Mehrbetrags Aussetzung der Vollziehung, allerdings wiederum unter der aufschiebenden Bedingung der Beibringung einer entsprechenden Sicherheit.

B. T. wandte sich sodann an das Finanzgericht Münster und beantragte Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung (Az: 3 V 531/02 Erb). Der Antrag hatte nur insoweit Erfolg, dass die Sicherheitsleistung mit Beschluss vom 13.05.2002 auf 732.000 DM (374.266 €) herabgesetzt wurde. Der Tenor des Beschlusses lautete wie folgt:

"Die Vollziehung des Schenkungsteuerbescheids vom 20.11.2001, StNr .../.../..., wird gegen Sicherheitsleistung in Höhe von 732.000 DM (=374.266 Euro) ausgesetzt. Die Aussetzung der Vollziehung erfolgt ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung."

Der 3. Senat führte zur Begründung aus, dass die Steuerfestsetzung vom 20.11.2001 um xxxxxx DM überhöht sei. Hinsichtlich des Restbetrags von 732.552 DM seien zwar ebenfalls ernstliche Zweifel i.S.d. § 69 FGO zu bejahen, jedoch ergebe sich aus den vorliegenden Unterlagen nicht, dass die Steuerfestsetzung mit Sicherheit oder so großer Wahrscheinlichkeit rechtswidrig sei, dass eine Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung geboten wäre. Es sei auch nicht ersichtlich, dass B. T. im Rahmen zumutbarer Anstrengungen nicht in der Lage sei, Sicherheiten zu leisten, zumal die Erbringung einer Sicherheitsleistung nicht allein durch Vorlage einer Bankbürgschaft, sondern auch durch Bestellung einer rangsicheren Grundschuld oder Hypothek möglich sei.

Hinsichtlich der xxxxxx DM, deren Festsetzung das Gericht bei summarischer Prüfung als rechtswidrig eingestuft hatte, nahm der Beklagte den Vollzug der Aussetzung kassentechnisch alsbald vor. Und zwar wurde der am 24.12.2001 fällige Teilbetrag von xxxxxx DM (xxxxxx €) in voller Höhe ausgesetzt und der am 20.11.2001 fällige Betrag in Höhe eines Teilbetrags von xxxxxx €. Hinsichtlich der übrigen 732.000 DM (374.266 €) wurde die Aussetzung dagegen erst ab dem 17.12.2002 gewährt, da die angeforderte Sicherheit erst an diesem Tag durch Eintragung einer Sicherungshypothek gestellt wurde. Zuvor hatte B. T. mit Schreiben vom 22.05.2002 versucht, die Sicherheit im Wege der Aufrechnung mit einem Rückzahlungsanspruch zu leisten, welcher sich angeblich aus einer Kautionszahlung von x Mio. DM an das Finanzamt S. ergebe; die Kautionszahlung war jedoch – was B. T. eigentlich bekannt gewesen sein müsste - schon für Steuerschulden im Finanzamt S. verbraucht worden. Im Juli 2002 bot B. T. sodann an, dem Beklagten Grundschulden an zwei Grundstücken einzuräumen. Der Vorgang zog sich jedoch hin, u.a. weil B. T. die Grundschuldbriefe für die bereits eingetragenen Eigentümergrundschulden abhanden gekommen waren. Mit Verfügung vom 03.12.2002 hat der Beklagte sodann die Eintragung einer Sicherungshypothek beantragt, welche am 17.12.2002 eingetragen wurde.

Mit Schreiben vom 11.10.2007 forderte der Beklagte den Kläger als Gesamtrechtsnachfolger der B. T. auf, Säumniszuschläge für den Zeitraum vom 19.11.2001 bis 19.12.2002 von 48.652,50 € (13 Monate x 1 % v. 374.266 €) zu zahlen. Auf Antrag des Klägers erging am **03.01.2008** ein Abrechnungsbescheid, mit dem der Beklagte feststellte, dass Säumniszuschläge von 48.652,50 € entstanden und noch in voller Höhe offen seien.

Der Kläger legte hiergegen Einspruch ein und stellte zudem einen Antrag auf Erlass der Säumniszuschläge. Er wies darauf hin, dass das die Schenkungsteuerbescheide betreffende Klageverfahren (3 K 12/05 Erb) zu einer Herabsetzung der Schenkungsteuer auf nur 34.577 € geführt habe. Einmal verwirkte Säumniszuschläge würden zwar gem. § 240 Abs. 1 AO auch dann bestehen bleiben, wenn eine Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werde. Gemäß dem Hessischem Finanzgericht (EFG 1982, 446) und FG Köln (EFG 1989, 240) sei die Erhebung von Säumniszuschlägen für die Zeit zwischen Fälligkeit und Aussetzung jedoch Übermaß, soweit die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung schon bei Fälligkeit des Anspruchs erfüllt gewesen seien. Dies sei hier der Fall, da die Vollziehung für B. T. eine unbillige Härte zur Folge gehabt habe und schon damals ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Schenkungsbescheide bestanden hätten. Letzteres zeige sich schon daran, dass die Steuer letztlich herabgesetzt worden sei.

11

Im Übrigen könne es nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen gehen, wenn statt der gebotenen 34.577 € der 10-fache Betrag festgesetzt werde mit der Folge, dass nunmehr allein wegen der Höhe der Steuerforderung eine Sicherheitsleistung erforderlich werde. Wären damals schon nur 34.577 € festgesetzt worden, habe das Finanzamt die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung sicherlich nicht von der Gewährung einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht. Es sei daher recht und billig, die Höhe der festgesetzten Säumniszuschläge an dem endgültigen Steuerbetrag von 34.577 € auszurichten und den sich hieraus ergebenden Betrag auf die Höhe von Aussetzungszinsen zu begrenzen.

12

Der Erlassantrag wurde mit Bescheid vom 11.03.2008 abgelehnt.

13

Der Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid wurde mit Einspruchsentscheidung vom 06.04.2009 zurückgewiesen. Zur Begründung weist der Beklagte darauf hin, dass er über die Aussetzungsanträge der B. T. stets unverzüglich entschieden habe und dass seine Entscheidung, die Aussetzung der Vollziehung nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren, jedenfalls hinsichtlich des hier streitigen Teilbetrags von 732.000 DM auch vom FG Münster geteilt worden sei. Die Aussetzungsanträge als solche würden nicht zu einer Aufhebung der ursprünglichen Fälligkeit führen.

14

Es sei auch nicht ersichtlich, dass die Versagung der Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung für B. T. eine unbillige Härte bedeutet habe. Zudem bedeute der Umstand, dass die Steuer letztlich auf 34.577 € herabgesetzt worden sei, nicht, dass hinsichtlich des Mehrbetrags von Anfang an ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit bestanden hätten. Das FG Münster habe im Beschluss vom 13.05.2002 - 3 V 531/02 Erb die Erfolgsaussichten des Einspruchs insoweit als noch völlig offen betrachtet und erst nachdem der Kläger während der öffentlichen Sitzung vom 18.01.2007 eine Übersicht zum Gesundheitszustand des Ehemanns der B. T. vorgelegt habe, sei den Beteiligten ein Vorschlag zur Erledigung des Rechtsstreits unterbreitet worden. Das Finanzamt treffe hieran kein Verschulden, denn bereits mit Schreiben vom 15.04.2003 habe das Finanzamt um Angabe des Zeitpunkts des Eintritts der Pflegebedürftigkeit des Ehemanns mit Vorlage entsprechender Unterlagen gebeten.

15

Mit seiner Klage beanstandet der Kläger die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids. Zur Begründung wiederholt er seine bereits im Einspruchsverfahren vorgetragenen Argumente.	
Der Kläger beantragt mit Schriftsatz vom 01.03.2011 (Bl. 73 der Gerichtsakte),	17
den Abrechnungsbescheid vom 03.01.2008 aufzuheben.	18
Der Beklagte beantragt,	19
die Klage abzuweisen.	20
Er hält daran fest, dass die Anforderung einer Sicherheitsleistung als aufschiebende Bedingung der AdV zu verstehen sei mit der Folge, dass die AdV deshalb auch erst in dem Zeitpunkt wirksam werde, in dem die Sicherheit geleistet werde. Ein rückwirkendes Inkrafttreten der AdV ab Fälligkeit trotz offensichtlich nicht zeitnaher Gestellung – hier 13 Monate überfällig -, laufe der gesetzlichen Intention einer AdV gegen Sicherheitsleistung zuwider, da sie einer AdV ohne Sicherheitsleistung gleichkommen würde.	21
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die Steuerakte Bezug genommen.	22
Entscheidungsgründe:	23
Die Entscheidung erfolgt auf Anregung der Beteiligten durch Gerichtsbescheid (§ 90a FGO).	24
Der Senat versteht den Antrag des Klägers aus dem Schriftsatz vom 01.03.2011 so, dass entgegen des Wortlauts nicht die Aufhebung des Abrechnungsbescheids begehrt wird, sondern der Kläger stattdessen eine Änderung des Abrechnungsbescheids vom 03.01.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2009 begehrt, und zwar dergestalt, dass das Gericht unter Änderung des Abrechnungsbescheids feststellen möge, dass keine Säumniszuschläge offen sind. Dass dies das tatsächliche Begehren des Klägers ist, ergibt sich aus der Begründung des Schriftsatzes vom 01.03.2011, wo der Kläger nochmals betont, dass keine Säumniszuschläge entstanden seien. Will der Kläger genau dies festgestellt haben, nützt ihm die ersatzlose Aufhebung des Abrechnungsbescheids nichts, sondern er benötigt vielmehr einen (geänderten) Verwaltungsakt, der diese Aussage ("keine Säumniszuschläge offen") trifft.	25
Die so verstandene Klage ist zulässig und begründet.	26
Der Abrechnungsbescheid vom 03.01.2008 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten.	27
1. Bei Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit der Erhebung von Säumniszuschlägen entscheidet ein Abrechnungsbescheid nicht nur über den Fortbestand der Zahlungsverpflichtung, sondern auch darüber, ob Säumniszuschläge überhaupt und ggf. in welcher Höhe sie entstanden sind. Damit wird ein zusätzliches Regelungsbedürfnis hinsichtlich des Entstehens von Säumniszuschlägen anerkannt, soweit es einer Überprüfung des Entstehens dieser Säumniszuschläge nach Grund und Höhe bedarf. Das betrifft insbesondere die Fragen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Entstehung von Säumniszuschlägen nach § 240 AO erfüllt sind oder ob außerhalb der Verwirklichung des Tatbestandes des § 240 AO trotz Bestehens einer Säumnis Umstände vorliegen, die das Entstehen von Säumniszuschlägen hindern, z.B. weil für bestimmte Zeiträume, für die sie erhoben werden könnten, Stundung oder Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt worden	28

ist oder soweit sich die Parteien über die Wirkung einer AdV oder eines Vollstreckungsaufschubes im Hinblick auf die Verwirkung von Säumniszuschlägen streiten. Dabei kommt es allein auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an, d.h. im Falle der AdV darauf, ob und inwieweit tatsächlich AdV gewährt worden ist. Überlegungen, ob eine nicht gewährte AdV ggfs. hätte gewährt werden müssen, können zwar im Erlassverfahren eine Rolle spielen, nicht aber im Abrechnungsverfahren (vgl. BFH, Urteil vom 18.04.2006 – VII R 77/04, BStBl II 2006, 578).

Ebenso wenig ist für die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids von Bedeutung, ob die Säumniszuschläge aus Billigkeitsgründen zu erlassen sind. Das Verfahren über einen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO und das Billigkeitsverfahren über den Erlass von Säumniszuschlägen nach § 227 AO stehen selbständig nebeneinander (vgl. BFH, Beschluss vom 30.04.2003 - XI B 175/02, BFH/NV 2003, 1393). Für das hier streitige Abrechnungsverfahren interessiert nur, ob am 06.04.2009 (Datum der Einspruchsentscheidung) bereits ein Erlass gewährt worden ist, was jedoch offensichtlich nicht der Fall war. Wird später noch ein Erlass gewährt, berührt dies die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids nicht, da dieser stichtagsbezogen ist, d.h. feststellt, welche Steueransprüche an einem konkreten Tag bestanden. 29

Für das Abrechnungsverfahren ebenfalls ohne Bedeutung ist auch, dass der Schenkungsteuerbescheid vom 20.11.2001 nur in geringem Umfang Bestand hatte, d.h. dass die tatsächlich entstandene Schenkungssteuer letztlich nur einen Bruchteil der ursprünglichen Festsetzung betrug. Denn der Umstand, ob ein Steuerbescheid rechtswidrig ist, hat auf die Entstehung der Säumniszuschläge bzw. die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids keinen Einfluss. Einwendungen gegen die materielle Richtigkeit der Steuerfestsetzung, aus der sich die im Abrechnungsbescheid aufgeführten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ergeben, können im Abrechnungsverfahren nicht geltend gemacht werden und zwar auch dann nicht, wenn die Höhe von Säumniszuschlägen streitig ist. Mit einem Abrechnungsbescheid wird lediglich dargestellt, welche Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Zeitpunkt seines Ergehens noch bestehen, nicht aber welche Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis richtigerweise bestünden, wenn die Steuerfestsetzung von vornherein rechtmäßig erfolgt wäre. 30

2. Die für das hiesige Verfahren relevanten Streitpunkte lassen sich mithin auf die Frage eingrenzen, zu welchem Zeitpunkt die vom 3. Senat mit Beschluss vom 03.05.2002 - 3 V 531/02 Erb gewährte Aussetzung der Vollziehung wirksam wurde. 31

a) Die Steuergesetze und die Finanzgerichtsordnung enthalten keine konkreten Regelungen zu der Frage, zu welchem Zeitpunkt die Aussetzung der Vollziehung - insbesondere bei der Anordnung von Sicherheitsleistungen - wirksam wird. Der hier einschlägige § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 FGO bestimmt lediglich, dass das Gericht die Aussetzung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen kann. 32

Auch existiert zu dieser Thematik keine gesicherte höchstrichterliche Rechtsprechung. 33

Nach dem Urteil des BFH vom 06.02.1990 - VII R 48/87, BFH/NV 1991, 3 ist die Anforderung einer Sicherheitsleistung grundsätzlich als aufschiebende Bedingung der AdV zu verstehen mit der Folge, dass die AdV deshalb grundsätzlich auch erst in dem Zeitpunkt wirksam wird, in dem die Sicherheit geleistet wird. Unter II 2b heißt es wörtlich, dass *"die Aussetzung der Vollziehung erst mit der vom FG als Sicherheitsleistung angesehenen zwangsweisen Eintragung der Grundpfandrechte Ende Dezember 1972 wirksam geworden ist und daher Säumniszuschläge bis zu diesem Zeitpunkt angefallen sind"*. Dieses Urteil spricht für die 34

Allerdings hatte der BFH in seinem Beschluss vom 10.12.1986 – I B 121/86, BStBl II 1987, 389 unter II 3d – wenn auch nur als obiter dictum – zuvor Folgendes ausgeführt: *"Wird die Sicherheit entsprechend der Verfügung geleistet, so tritt die Aussetzung der Vollziehung -- soweit etwas anderes nicht verfügt wurde-- ab dem Zeitpunkt ein, in dem die Verfügung Rechtswirksamkeit erlangte. Für den Regelfall bedeutet dies, daß die Sicherheitsleistung zuvor entstandene Säumniszuschläge in Wegfall geraten läßt."* 35

Der BFH hat sich in seinem Urteil VII R 48/87 mit der Entscheidung I B 121/86 auseinander gesetzt und hierin keine Abweichung gesehen, da es in dem Verfahren I B 121/86 um die Aufhebung der Vollziehung, d.h. den rückwirkenden Wegfall der Säumniszuschläge für die Vergangenheit, gegangen sei, während es in dem Verfahren VII R 48/87 allein um die Aussetzung der Vollziehung, d.h. um die Folgen für die Zukunft, gehe. 36

b) Inwiefern diese Begründung des BFH zu überzeugen vermag und ob sich der Senat dieser Rechtsprechung anschließen würde, kann dahinstehen. Denn diese gilt – wie sich aus den o.g. Entscheidungen entnehmen lässt – ohnehin nur dann, wenn sich dem Aussetzungsbeschluss nichts Gegenteiliges entnehmen lässt. Zur Bestimmung von Art und Umfang einer gewährten AdV ist mithin primär auf die konkrete Aussetzungsentscheidung abzustellen. Nur wenn die Aussetzungsentscheidung keine hinreichend konkreten Regelungen enthält, kann hilfsweise auf allgemeine Rechtsgrundsätze zurückgegriffen werden. 37

Letzteres ist im Streitfall allerdings nicht erforderlich, denn der Aussetzungsbeschluss vom 03.05.2002 enthält eine klare Aussage dazu, auf welchen Zeitpunkt die AdV wirken soll. Es heißt im Tenor des Beschlusses ausdrücklich: *"Die Aussetzung der Vollziehung erfolgt ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung."* Eine Einschränkung dergestalt, dass dies nur dann gelten soll, wenn die Sicherheitsleistung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht ist, fehlt. Vor diesem Hintergrund erübrigt sich eine Diskussion darüber, ob die erst am 17.12.2002 und damit rd. 7 Monate nach der Zustellung des Beschlusses vom 03.05.2002 erfolgte Sicherheitsleistung noch "rechtzeitig" erbracht wurde. Denn nach dem Beschluss vom 03.05.2002 ist die AdV zwar an die Erbringung der Sicherheitsleistung geknüpft, wirkt bei Eintritt der aufschiebenden Bedingung "Sicherheitsleistung" jedoch auf den Fälligkeitszeitpunkt zurück. Eine Unterscheidung danach, wann die Sicherheit erbracht wurde, hat das Gericht offensichtlich nicht gewollt. Vielmehr ist die o.g. Formulierung nach Auffassung des Senats so zu verstehen, dass in dem Zeitpunkt, in dem die Sicherheit gestellt wird – hier der 17.12.2002 –, die AdV rückwirkend ab Fälligkeit in Kraft tritt und alle bereits entstandenen Säumniszuschläge zum Erlöschen bringt. 38

Die Einschränkung im Tenor *"bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung"* hat für den Streitfall keine Bedeutung, da die den Schenkungsteuerbescheid betreffende Einspruchsentscheidung erst nach Leistung der Sicherheit ergangen ist. 39

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 40
