
Datum: 06.05.2022
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 12 V 53/22
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2022:0506.12V53.22.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Vollziehung des Abrechnungsbescheides über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2017 vom 11.11.2021 wird in Höhe von X € rückwirkend ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung oder einer anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrens aufgehoben.

Die Vollziehung des Abrechnungsbescheides über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2018 vom 11.11.2021 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 27.04.2022 wird in Höhe von X € rückwirkend ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung oder einer anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrens aufgehoben.

Die Vollziehung der Abrechnungsbescheide über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2019 bis 2021 vom 11.11.2021 wird voller Höhe rückwirkend ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung oder einer anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrens ausgesetzt bzw. aufgehoben.

Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Der Antragsteller trägt die Kosten des Verfahrens zu 54 % und der Antragsgegner zu 46 %.

Die Beschwerde wird zugelassen.

Gründe:

- I. 1
- Zu entscheiden ist, ob die Vollziehung von Abrechnungsbescheiden über die Entstehung von Säumniszuschlägen zur Umsatzsteuer aufzuheben ist. 2
- In der Sache streiten die Beteiligten über die Verfassungsmäßigkeit der Höhe der in den Abrechnungsbescheiden ausgewiesenen Säumniszuschläge. 3
- Am 18.08.2021 beantragte der Antragsteller die Erteilung von Abrechnungsbescheiden für alle ab dem 01.01.2010 angefallenen Säumniszuschläge. 4
- Daraufhin erteilte der Antragsgegner dem Antragsteller am 11.11.2021 nach § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) Abrechnungsbescheide über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2015 bis 2021. 5
- Gegen die Abrechnungsbescheide legte der Antragsteller am 16.11.2021 Einspruch ein und beantragte zugleich die Aussetzung der Vollziehung der Abrechnungsbescheide. 6
- Der Antragsgegner lehnte die begehrte Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung der Abrechnungsbescheide mit Verfügung vom 04.01.2022 ab und teilte dem Antragsteller zudem mit, dass die gegen die Abrechnungsbescheide erhobenen Einsprüche gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO wegen des beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Verfahrens zu dem Aktenzeichen (Az.) VII R 55/20 ruhen. 7
- Der Antragsteller hat daraufhin am 06.01.2022 den vorliegenden Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung beim Finanzgericht gestellt und zur Begründung auf den Beschluss des BFH vom 31.08.2021 in dem Verfahren VII B 69/21 sowie die Spruchpraxis des Finanzgerichts Münster verwiesen. Zudem hat er vorgetragen, dass er die Höhe der Erhebung der Säumniszuschläge auch aus europarechtlichen Gründen für rechtswidrig halte und hat zur Begründung auf die Vorlageentscheidung des BFH vom 08.06.2021 - VII R 44/19 – verwiesen. 8
- Mit Bescheid vom 27.04.2022 hat der Antragsgegner den Abrechnungsbescheid über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2018 nach §§ 130 Abs. 1 und 132 AO geändert. 9
- In den Abrechnungsbescheiden sind die Säumniszuschläge wie folgt ausgewiesen: 10

Steuerart und Zeitraum	Entstandene	Zahlung	Offen	davon nach dem 31.12.2018 entstanden
	Säumniszuschläge Stand des Erhebungskontos 11.11.2021			

11

Umsatzsteuer 2015	X €	X €	0,00 €	0,00 €
Umsatzsteuer 2016	X €	X €	0,00 €	0,00 €
Umsatzsteuer 2017	X €	X €	0,00 €	X €
Umsatzsteuer 2018	X €	X €	0,00 €	X €
Umsatzsteuer 2019	X €	X €	X €	X €
Umsatzsteuer 2020	X €	X €	0,00 €	X €
Umsatzsteuer 2021	X €	X €	X €	X €

Der Antragsteller beantragt sinngemäß, 12

die Vollziehung der Abrechnungsbescheide über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2015 bis 2017 und zur Umsatzsteuer 2019 bis 2021 vom 11.11.2021 sowie des Abrechnungsbescheides über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2018 vom 11.11.2021 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 27.04.2022 in voller Höhe auszusetzen bzw. aufzuheben. 13

Der Antragsgegner beantragt, 14

den Antrag abzulehnen. 15

Dem Antragsteller fehle das notwendige besondere Aussetzungsinteresse. Soweit ein Aussetzungsantrag mit ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm begründet werde, müsse der Antragsteller ein besonderes Aussetzungsinteresse darlegen, da ansonsten dem Interesse der Allgemeinheit am Vollzug des Gesetzes Vorrang einzuräumen sei. Dies fuße auf dem Geltungsanspruch jedes formell zustande gekommenen Gesetzes. Das Interesse des Antragstellers gehe nicht über das reine Zahlungssuspensorium hinaus. Demgegenüber würde die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung mit Rücksicht auf die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen zur faktischen Nichtanwendung des § 240 AO führen. 16

Im Übrigen bestünden keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 240 AO. 17

Die Ausführungen des BVerfG in seinem Beschluss vom 08.07.2021 (Az.: 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17) zur Verfassungswidrigkeit der Höhe der Zinsen nach § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO könnten auf die verfassungsrechtliche Bewertung der Höhe der Säumniszuschläge gemäß § 240 AO nicht übertragen werden. Der Normzweck und der Regelungsinhalt des § 240 AO unterschieden sich deutlich von § 233a AO. Bei den 18

Säumniszuschlägen handele es sich nicht um Zinsen, sondern um ein Sanktionsmittel eigener Art. Säumniszuschläge stellten nicht nur eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern und einen Ausgleich für den dadurch entstehenden zusätzlichen Verwaltungsaufwand dar, sondern seien vorwiegend ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung von titulierten Zahlungsansprüchen. In erster Linie dienten Säumniszuschläge als Druckmittel dazu, den Steuerpflichtigen zur pünktlichen Zahlung zu veranlassen. Hierdurch würden Säumniszuschläge – als höherem Zweck – zugleich zur Funktionsfähigkeit der Verwaltung beitragen und somit dem Allgemeinwohl zu Gute kommen.

§ 238 AO und § 240 AO seien eigenständige, voneinander unabhängige Regelungen, die die Höhe der Zinsen und der Säumniszuschläge zwar jeweils typisierend, aber mit unterschiedlichen Bedingungen (z.B. für volle und angefangene Monate oder die Schonfrist) gesetzlich festlegten. Daher griffen die verfassungsrechtlichen Zweifel des BFH am Zinssatz des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO selbst in den Fällen, in denen die Säumniszuschläge wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen aus sachlichen Gründen bereits zur Hälfte erlassen seien, nicht unmittelbar auch auf die verbliebenen Säumniszuschläge durch. 19

Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtakte sowie die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 20

II. 21

1. Der Antrag ist zulässig und teilweise begründet. 22

a) Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) soll das Gericht der Hauptsache auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ist der Verwaltungsakt schon vollzogen, tritt an die Stelle der Aussetzung der Vollziehung die Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 2 Satz 7 FGO). 23

Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn bei der Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Bei der notwendigen Abwägung im Einzelfall sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen. Für eine Aussetzung der Vollziehung ist jedoch nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts sprechenden Gründe überwiegen. Vielmehr genügt es, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso wenig auszuschließen ist wie sein Misserfolg (BFH-Beschluss vom 23.08.2007 – VI B 42/07, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2007, 799). Dagegen begründet eine vage Erfolgsaussicht des Rechtsbehelfs noch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts (BFH-Beschluss vom 11.06.1968 – VI B 94/67, BStBl II 1968, 657). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen. Das gilt auch dann, wenn ernstliche Zweifel daran bestehen, ob die maßgebliche gesetzliche Regelung verfassungsgemäß ist. An die Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit sind keine strengeren Anforderungen zu stellen als beim Einwand fehlerhafter Rechtsanwendung (BFH-Beschlüsse vom 19.02.2010 – II B 122/09, BFH/NV 2010, 1144 und vom 04.07.2019 – VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060). 24

Die Prüfung, ob ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts vorliegen, erfolgt im Rahmen einer lediglich summarischen Prüfung. Dabei beschränkt sich der Prozessstoff wegen der Eilbedürftigkeit des Verfahrens auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere auf die Akten der Finanzbehörde und andere präsente Beweismittel. Weitere Maßnahmen zur Ermittlung des Sachverhalts muss das Gericht nicht ergreifen (BFH-Beschluss vom 14.02.1989 – IV B 33/88, BStBl II 1989, 516).

b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze war die begehrte Aufhebung der Vollziehung zu gewähren, soweit in den Abrechnungsbescheiden Säumniszuschläge ausgewiesen sind, die nach dem 31.12.2018 entstanden sind. 26

aa) Bei den angefochtenen Abrechnungsbescheiden vom 11.11.2021 bzw. 27.04.2022 handelt es sich, da darin unstreitig erstmalig Säumniszuschläge ausgewiesen werden, um vollziehbare Verwaltungsakte im Sinne von § 69 FGO (BFH-Urteil vom 15.06.1999 – VII R 3/97, BStBl II 2000, 46; BFH-Beschlüsse vom 08.11.2004 – VII B 137/04, BFH/NV 2005, 492 und vom 06.07.2015 – III B 168/14, BFH/NV 2015, 1344). 27

bb) Nach summarischer Prüfung bestehen ernstliche Zweifel an der Feststellung des Antragsgegners, dass die in den Abrechnungsbescheiden vom 11.11.2021 bzw. 27.04.2022 aufgeführten Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2017 in Höhe von X €, zur Umsatzsteuer 2018 in Höhe von X € und zur Umsatzsteuer 2019 bis 2021 in voller ausgewiesener Höhe in Ansatz zu bringen sind. Dies beruht darauf, dass aus der Sicht des erkennenden Senats die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge zweifelhaft erscheint, soweit die Säumniszuschläge nach dem 31.12.2018 entstanden sind (vgl. Finanzgericht -FG- Münster, Beschlüsse vom 16.12.2021 – 12 V 2684/21, juris, vom 11.01.2022 – 12 V 1805/21, juris und vom 17.03.2022 – 12 V 32/22, juris). 28

Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf eines Fälligkeitstages entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1% des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO). 29

Säumniszuschläge sind ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung der festgesetzten und kraft Gesetzes sofort zu leistenden Steuerschuld anhalten soll, so dass sie insoweit eine Art Zwangsmittel darstellen (BFH-Urteil vom 26.01.1988 – VIII R 151/84, BFH/NV 1988, 695). Darüber hinaus verfolgt § 240 AO den Zweck, vom Steuerpflichtigen eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zu erhalten. Durch Säumniszuschläge werden schließlich auch die Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die bei den verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgemäß zahlen (BFH-Urteil vom 30.03.2006 – V R 2/04, BStBl II 2006, 612; BFH-Beschluss vom 02.03.2017 – II B 33/16, BStBl II 2017, 646). 30

(1) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Beschluss vom 08.07.2021 in den Verfahren 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 entschieden, dass § 233a AO in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstößt und daher verfassungswidrig ist, soweit er auf Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 zur Anwendung gelangt, und dass zwar eine Fortgeltung der genannten Regelung für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 geboten ist, dass es aber für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume bei der Unanwendbarkeit als Regelfolge des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG bleibt. 31

Im Weiteren hat das BVerfG in dem vorgenannten Beschluss vom 08.07.2021 (Az.: 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17) darauf hingewiesen, dass andere Verzinsungstatbestände nach der AO einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Wertung bedürfen. Insbesondere sei zu berücksichtigen, dass Steuerpflichtige im Bereich der Teilverzinsungstatbestände – anders als bei der Vollverzinsung – grundsätzlich die Wahl hätten, ob sie den Zinsstatbestand verwirklichen und den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten Zinssatz hinnehmen oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu zinsgünstigeren Konditionen beschaffen.	
(2) Demgegenüber hat der BFH in verschiedenen Entscheidungen bereits Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO geäußert. Insoweit verweist der Senat auf das Urteil des BFH vom 30.06.2020 – VII R 63/18, BStBl II 2021, 191 sowie die Beschlüsse des BFH vom 14.04.2020 – VII B 53/19, BFH/NV 2021, 177 und vom 31.08.2021 – VII B 69/21.	33
In seiner Entscheidung vom 31.08.2021 (Az.: VII B 69/21) führt der BFH aus, die verfassungsrechtlichen Zweifel gelten aus seiner Sicht jedenfalls insoweit, als Säumniszuschläge nicht die Funktion eines Druckmittels zukommt, sondern die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin also eine zinsähnliche Funktion.	34
Diese einschränkende Äußerung dürfte nach Ansicht des erkennenden Gerichts darauf beruhen, dass sich das Aussetzungsbegehren in dem dort zugrundeliegenden Verfahren auf die Hälfte der Säumniszuschläge, und zwar den in den Säumniszuschlägen enthaltenen Zinsanteil, beschränkt hat, so dass der BFH keine Entscheidung über eine darüberhinausgehende Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung zu treffen hatte.	35
(3) Die einheitliche Regelung zur unteilbar gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge kann nur insgesamt verfassungsgemäß oder verfassungswidrig sein. Für eine Aussetzung der Vollziehung genügen dabei bereits bestehende und vom BFH aufgezeigte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm und die hieraus folgende unklare Rechtslage. Für das Eilverfahren muss die Verfassungswidrigkeit noch nicht abschließend festgestellt und vom BVerfG bestätigt worden sein.	36
Dies trifft auf die in den Abrechnungsbescheiden ausgewiesenen Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2017 in Höhe von X €, zur Umsatzsteuer 2018 in Höhe von X € und zur Umsatzsteuer 2019 bis 2021 voller Höhe zu, da diese insgesamt nach dem 31.12.2018 entstanden sind.	37
Nach Auffassung des Senats bestehen daher ernstliche Zweifel an den in den Abrechnungsbescheiden aufgeführten zur Umsatzsteuer 2017 in Höhe von X €, zur Umsatzsteuer 2018 in Höhe von X € und zur Umsatzsteuer 2019 bis 2021 in voller Höhe.	38
c) Hinsichtlich der übrigen in den angefochtenen Abrechnungsbescheiden ausgewiesenen Säumniszuschläge hat der Antrag allerdings keinen Erfolg.	39
Es bestehen nach Auffassung des Senats nach der im vorläufigen Verfahren gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der in den Abrechnungsbescheiden ausgewiesenen Säumniszuschläge, soweit sie vor dem 01.01.2019 entstanden sind.	40

Wie bereits ausgeführt, hat das BVerfG in den Entscheidungen vom 08.07.2021 die Frage der Verfassungswidrigkeit der Vollverzinsung gemäß § 233a AO i.V.m. § 238 AO geklärt. Aufgrund der vorgenannten Entscheidungen des BVerfG hat der Senat keine erheblichen Bedenken an der Gültigkeit des § 240 AO, soweit Säumniszuschläge vor dem 01.01.2019 entstanden sind.

Denn das BVerfG hat ausdrücklich die Fortgeltung des § 233a AO i.V.m. § 238 AO für die Verzinsungszeiträume vor dem 01.01.2019 angeordnet. Soweit es ausgeführt hat, dass eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung auf die anderen Verzinsungstatbestände nach der Abgabenordnung zulasten des Steuerpflichtigen, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach §§ 234, 235 und 237 AO, nicht in Betracht komme, und soweit die Entscheidung darüber hinaus keine Ausführungen zu den Säumniszuschlägen im Sinne des § 240 AO enthält, folgt daraus für die hier zu treffende Entscheidung nichts Gegenteiliges. Denn wenn schon die Vollverzinsung nach § 233a AO i.V.m. § 238 AO trotz verfassungsrechtlicher Bedenken bis zum 31.12.2018 nach der Rechtsprechung des BVerfG weiter gilt, so folgt daraus im Erst-Recht-Schluss, dass auch Säumniszuschläge zumindest bis zum 31.12.2018 nicht wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben sind. 42

Mithin hat der Senat keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Abrechnungsbescheide über Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2015 und 2016 in voller Höhe sowie zur Umsatzsteuer 2017 in Höhe von X € und zur Umsatzsteuer 2018 in Höhe von X €, da diese sämtlich vor dem 01.01.2019 entstanden sind. 43

Etwas anders folgt auch nicht aus der von dem Antragsteller angeführten EuGH-Vorlage des BFH vom 08.06.2021 und des dort benannten unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Im Gegensatz zur dortigen Vorlageentscheidung steht hier die maßgebliche Norm des § 240 AO nicht in einem möglichen Widerspruch zu einer unionsrechtlichen Richtlinienorm. Vielmehr ist der Regelungsbereich des § 240 AO allein dem innerstaatlichen Recht vorbehalten. 44

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 45

3. Die Beschwerde war gemäß § 128 Abs. 1, 3 FGO in Verbindung mit § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts und Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen. Die Frage, ob die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge verfassungsgemäß ist, bisher noch nicht höchstrichterlich geklärt. 46