VGH München, Beschluss v. 29.11.2024 – 4 ZB 24.1226

Titel:

Kein Erlass von im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergegangenen Steuerschulden

Normenkette:

AO § 227, § 231 Abs. 1 S. 1 Nr. 7

Leitsätze:

1. Es kommt nicht darauf an, ob ein Steuerschuldner von Maßnahmen zur Aufenthaltsermittlung nach § 231 Abs. 1 Nr. 7 AO Kenntnis erlangt hat. (Rn. 11) (redaktioneller Leitsatz)
2. Ergäben sich Zweifel an der Wirksamkeit einer Zustellung, ergibt sich hinreichender Anlass für eine die Verjährung unterbrechende Wohnsitzermittlung durch die Finanzbehörde. (Rn. 12) (redaktioneller Leitsatz)
3. Für das Vorliegen von persönlichen Billigkeitsgründen trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er muss seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse umfassend und zeitnah darlegen. (Rn. 14) (redaktioneller Leitsatz)
4. Ein Erlass von Steuerschulden kommt aus sachlichen Gründen in Betracht, wenn die Einziehung der Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass sie unbillig erscheint. (Rn. 15) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Erlöschen von Gewerbesteuerschulden infolge Verjährung, Unterbrechung der Verjährung, Erlass von im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergegangenen Steuerschulden, Verjährungsunterbrechung, Schuldenerlass, Erbschaft, Gewerbesteuer

Vorinstanzen:

VGH München, Beschluss vom 28.11.2024 – 4 ZB 24.1226, 4 ZB 24.2021
VG Würzburg, Urteil vom 10.06.2024 – W 8 K 23.591

Tenor

I. Der Antrag des Klägers auf Zulassung der Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Würzburg vom 10. Juni 2024 – W 8 K 23.591 – wird abgelehnt.

II. Der Kläger hat die Kosten des Zulassungsverfahrens zu tragen.

III. Der Streitwert für das Zulassungsverfahren wird auf 21.785,71 Euro festgesetzt.

Gründe

I.

1
Der Kläger wendet sich gegen auf ihn als Erbe übergegangene Gewerbesteuerschulden. Er beruft sich zum einen auf Verjährung und begehrt zum anderen hilfsweise den Erlass der Schulden.

2
Mit Schreiben vom 10. August 2017 ließ der Kläger unter Berufung auf persönliche Billigkeitsgründe den Erlass der Rückstände aus der Gewerbesteuer mit Nebenkosten für die Jahre 2008 bis 2013 beantragen. Dies lehnte die Beklagte mit Bescheiden vom 25. September ab. Den hiergegen gerichteten Widerspruch wies die Regierung von Unterfranken mit Bescheid vom 27. April 2023 zurück (Nr. 1), verpflichtete den Kläger zur Tragung der Kosten des Widerspruchsverfahrens (Nr. 2) und setzte eine Gebühr in Höhe von 369 Euro fest (Nr. 3). Der Kläger habe keinen Nachweis über seine Erlassbedürftigkeit geführt, weil sich seine wirtschaftlichen Verhältnisse aus den vorgelegten Unterlagen nicht ausreichend entnehmen ließen. Zudem sei keine Erlasswürdigkeit gegeben. Dem Kläger wäre es möglich gewesen, das Erbe auszuschlagen oder eine Nachlassverwaltung mit dem Ziel der Nachlassinsolvenz zu beantragen. Dazu komme, dass der Kläger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen sei und wiederholt unvollständige und teilweise unrichtige Angaben gemacht habe.

3
Mit seiner Klage begehrt der Kläger im Hauptantrag die Feststellung, dass die auf ihn übergegangenen Gewerbesteuerschulden samt Zinsen, Säumniszuschlägen sowie Mahn- und Vollstreckungskosten erloschen sind. Gleichzeitig beantragt er die Aufhebung der Nrn. 2 und 3 des Widerspruchbescheids, über den ihrer Ansicht nach wegen des Erlöschens nicht mehr hätte entschieden werden dürfen. Hilfsweise beantragt der Kläger, die Beklagte unter Aufhebung ihres Bescheids und des Widerspruchsbescheids zu verpflichten, die Gewerbesteuer samt Zinsen, Säumniszuschlägen sowie Mahn- und Vollstreckungskosten in Höhe von 21.416,71 Euro zu erlassen.

4
Das Verwaltungsgericht wies die Klage mit Urteil vom 10. Juni 2024 ab. Die zulässige Klage sei sowohl im Haupt- als auch im Hilfsantrag unbegründet. Eine Verjährung der Steuerschulden sei nicht eingetreten, weil Unterbrechungstatbestände den Eintritt der Zahlungsverjährung verhindert hätten. Unstreitig lägen Unterbrechungstatbestände bis 2017 vor, so dass eine neue fünfjährige Verjährungsfrist (§ 231 Abs. 3 AO) angelaufen sei. Danach sei u.a. eine Aufenthaltsermittlung gegen den Kläger am 15. Februar 2019 erfolgt, die gem. § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 AO zu einem abermaligen Beginn der Frist geführt hätten, die erst Ende 2024 ablaufe. Insbesondere die Korrespondenz mit den Gerichtsvollziehern und die erfolglose Einholung einer Vermögenauskunft und einer eidesstattlichen Versicherung trotz Haftbefehls verdeutlichten das ernsthafte Bemühen der Beklagten. Die Ermittlungen seien anlassbezogen gewesen, weil der konkrete Aufenthalt des Klägers – jedenfalls während der wiederholten mehrmonatigen Abwesenheit in den Wintermonaten – nicht bekannt gewesen sei und der Steueranspruch auch deshalb nicht habe realisiert werden können. Hinzu komme, dass sich laut Kontoabruf vom 14. November 2017 keine Erkenntnisse über den Besitz deutscher Bankkonten des Klägers ergeben hätten. Dabei komme dem Kläger nicht zugute, dass er die meiste Zeit des Jahres während des Betriebs der Eisdiele im Stadtgebiet grundsätzlich erreichbar gewesen seien und sich nur in den Wintermonaten im Ausland aufgehalten hätten. Die Verjährungsunterbrechung hänge nicht davon ab, ob die Behörde die zur Durchsetzung der Zahlungsansprüche zweckmäßigste Maßnahme ergriffen habe. Die Klage sei auch im Hilfsantrag unbegründet, da der Kläger keinen Anspruch auf Erlass der streitgegenständlichen Steuerschulden und Nebenforderungen hätten; zur Begründung werde auf die Ausführungen des Widerspruchbescheids verwiesen.

5
Hiergegen richtet sich der Antrag des Klägers auf Zulassung der Berufung.

6
Die Beklagte tritt dem Antrag entgegen.

7
Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Gerichts- und Behördenakten verwiesen.

II.

8
1. Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg. Der geltend gemachte Zulassungsgrund der ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des verwaltungsgerichtlichen Urteils (§ 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) wurde nicht ausreichend dargelegt bzw. liegt nicht vor (§ 124a Abs. 5 Satz 2 VwGO). Der Kläger hat weder einen einzelnen tragenden Rechtssatz noch eine erhebliche Tatsachenfeststellung des Verwaltungsgerichts mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt (zu diesem Maßstab BVerfG, B.v. 18.6.2019 – 1 BvR 587/17 – BVerfGE 151, 173 Rn. 32 m.w.N.).

9
a) Der Kläger macht hinsichtlich seines Hauptantrags geltend, das Verwaltungsgericht habe widersprüchlich argumentiert, indem es einerseits auf aktenkundige Einzelmaßnahmen verwiesen habe, denen „aus der Gesamtschau“ verjährungsunterbrechende Wirkung zukomme, andererseits aber feststelle, dass es den Behördenakten an greifbaren Nachweisen fehle, ob und wie die genannten Maßnahmen den Kläger tatsächlich erreicht hätten. Es fehle den aufgezählten aktenkundigen Maßnahmen sowohl einzeln als auch in der Gesamtschau an der erforderlichen Außenwirkung. Die Aussagen des Gerichtsvollziehers, er habe den Kläger vor Ort aufgesucht und nicht angetroffen, sei nicht nachvollziehbar, weil dieser mindestens neun Monate pro Jahr durchgehend an seinem Wohn- und Geschäftssitz anzutreffen gewesen sei und in der Zeit

seiner Abwesenheit stets einen Vertreter bestellt habe. Der Mitteilung des Gerichtsvollziehers vom 18. Dezember 2017 habe die Beklagte entnehmen können, dass sich der Kläger bis Mitte April 2018 in Italien aufhalte. Es sei somit bekannt gewesen, ab wann der Kläger in der Eisdiele oder in seiner Wohnung wieder hätte angetroffen werden können. Die Beklagte habe keine Veranlassung für eine Aufenthaltsermittlung gehabt. Ihr hätten die Einwohnermeldeamtsdaten des Klägers vorgelegen, die für die Beklagte auch weiterhin Grundlage für die Zustellung von Gewerbesteuermitteilungen und -bescheiden gewesen seien. Sämtliche Mitteilungen und Bescheide seien unter der Anschrift des Klägers stets angekommen und zu keinem Zeitpunkt von der Post als unzustellbar an die Beklagte zurückgesandt worden.

10
Diese Ausführungen sind nicht geeignet, ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des angegriffenen Urteils zu begründen.

11
aa) Entgegen der in der Zulassungsschrift geäußerten Ansicht kommt es nicht darauf an, ob der Steuerschuldner von den Maßnahmen zur Aufenthaltsermittlung Kenntnis erlangt hat. Zwar ist allen Unterbrechungstatbeständen gemeinsam, dass es sich um nach außen wirkende Maßnahmen handelt, denn bei nur innerdienstlichen Maßnahmen wäre für den Betroffenen nicht mit der erforderlichen Klarheit feststellbar, ob der Zahlungsanspruch durch Verjährung erloschen ist oder ob er wegen Unterbrechung der Verjährung weiterhin zur Leistung verpflichtet ist (vgl. BFH, U.v. 23.4.1991 – VII R 37/90 – BFHE 164, 392 Rn. 12). Dass insbesondere die Wohnsitzanfrage nach dem Gesetz verjährungsunterbrechende Wirkung hat, obgleich bei ihr eine Benachrichtigung des Steuerschuldners naturgemäß ausgeschlossen ist, zeigt indes klar und deutlich, dass diese Wirkung auch durch ein sonstiges nach außen tretendes Handeln der Behörde ausgelöst werden kann (vgl. BFH, U.v. 21.11.2006 – VII R 68/05 – BFHE 215, 70 Rn. 35). Dies ist vorliegend der Fall, weil durch diese Recherche auf außerhalb der Beklagten geführte Datenbestände (hier: Meldedaten des im Auftrag des Freistaats Bayern von der Anstalt für kommunale Datenverarbeitung in Bayern betriebenen Bayerischen Behördeninformationssystems BayBIS) zugegriffen wurde (vgl. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Stand: 9/2024, § 231 AO Rn. 48).

12
bb) Ohne Erfolg rügt der Kläger im Ergebnis außerdem, es habe kein hinreichender Anlass zu der Abfrage der Meldedaten bestanden. Ein solcher Anlass zu Ermittlungshandlungen ist zwar nur dann gegeben, wenn die Finanzbehörde den Wohnsitz oder den Aufenthaltsort des Verpflichteten nicht kennt, da es sich andernfalls nicht um „Ermittlungen“ der Behörde handelt, sondern um bloße Scheinhandlungen (vgl. BFH, U.v. 24.11.1992 – VII R 63/92 – BFHE 169, 493 Rn. 14). Geht man mit dem Kläger davon aus, dass die Zustellungen an die der Beklagten bekannte Wohnsitzadresse nicht als unzustellbar in Rücklauf geraten sind und sich auch im Übrigen kein hinreichender Anlass für weitere Ermittlungen ergeben hatte, dann hätte – worauf das Verwaltungsgericht ebenfalls hingewiesen hat (UA S. 31 f.) – jedenfalls die Ladung zur Abgabe einer Vermögensauskunft aus dem Jahr 2018 gem. § 284 Abs. 6 Satz 1 AO gem. § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO zur Unterbrechung der Verjährung geführt, so dass die Fünfjahresfrist (§ 228 Satz 1 AO) erst am 31. Dezember 2023 abgelaufen wäre, wobei diese Frist wiederum durch die am 24. November 2023 zugestellten Mahnungen unterbrochen worden wäre. Ergäben sich umgekehrt Zweifel an der Wirksamkeit der diesbezüglichen Zustellung, die zwischen dem 19. April 2018 (Auftrag an Gerichtsvollzieher) und dem 30. Juli 2018 (erfolglos verstrichener Termin der Abgabe der Vermögenserklärung) stattgefunden haben muss und damit in den Zeitraum fiel, in dem sich die Kläger nach eigenem Bekunden durchgängig an ihrem Wohnsitz in Deutschland aufhielten, dann hätte sich für die Beklagte hinsichtlich des Klägers auch hinreichender Anlass für eine die Verjährung unterbrechende Wohnsitzermittlung ergeben.

13
b) Hinsichtlich seines Hilfsantrags trägt der Kläger vor, er sei durch den Nachlass nicht bereichert, sondern belastet worden. Eine Verwertung der Einrichtungsgegenstände stünde in keinem Verhältnis zum Ertrag und wäre zugleich existenzvernichtend. Aktenkundige Erlassvoraussetzungen ergäben sich schon daraus, dass es sich um vererbte Steuerschulden handle, die die Beklagte noch vor dem Tod des Erblassers hätte einziehen können. Auch damit stellt der Kläger weder einen tragenden Rechtssatz noch eine erhebliche Tatsachenfeststellung des Verwaltungsgerichts mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage.

14

aa) Für das Vorliegen von persönlichen Billigkeitsgründen trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht; er muss seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse umfassend und zeitnah darlegen (vgl. BayVGH, B.v. 29.9.2020 – 4 ZB 19.487 – juris Rn. 11 ff., Klüger in Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 227 Rn. 49 m.w.N.). Mangelnde Mitwirkung ist im gerichtlichen Verfahren nicht mehr heilbar (vgl. BFH, U.v. 23.11.2000 – III R 52/98 – NVwZ 2002, 127 = juris). In Fällen der Verletzung der Mitwirkungspflicht nach Stellung des Erlassantrags darf das Gericht nicht selbst Feststellungen zu der Frage treffen, wie der Sachverhalt im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung tatsächlich war und ob daher der Ermessensentscheidung der Finanzbehörde ein vollständig und einwandfrei ermittelter Sachverhalt zu Grunde lag. Entscheidend ist vielmehr, ob die Behörde diesen Sachverhalt angesichts der mangelnden Mitwirkung des Steuerschuldners an der Aufklärung des Sachverhalts überhaupt ermitteln musste. Das ist nur dann der Fall, wenn sich der Sachverhalt der Behörde hätte aufdrängen müssen (BFH a.a.O. Rn. 27 f.). Das Verwaltungsgericht hat sich insoweit die Begründung des Widerspruchsbescheides vom 27. April 2023 zu eigen gemacht (UA S. 33), in dem dem Kläger vorgehalten wurde, „Angaben zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen immer wieder verbessert, Informationen spät nachgereicht, Vermutungen ohne Nachweise aufgestellt [zu haben] und Aufforderungen […] zur Nachreichung von Unterlagen bzw. Beantwortung von Fragen nicht nachgekommen zu sein“ (S 14. f.). Diesem Vorhalt tritt der Kläger in seinem Zulassungsantrag nicht substantiiert entgegen; er genügt damit seiner Darlegungslast aus § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO nicht.

15
bb) Das Vorbringen des Klägers gibt auch keinen Anlass zu der Annahme, ein Erlass hätte aus sachlichen Gründen in Betracht kommen können. Ein Erlass kommt aus sachlichen Gründen in Betracht, wenn die Einziehung der Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass sie unbillig erscheint (vgl. BFH, U.v. 23.3.1998 – II R 41/96 – BFHE 185, 270). Dies setzt voraus, dass der Gesetzgeber die mit der Einziehung der Steuer verbundene Härte nicht bewusst in Kauf genommen hat. § 227 AO stellt keine Ermächtigung zur Korrektur des Gesetzes dar. Ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit ist nur insoweit durch die Vorschrift gedeckt, wie angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne des vorgesehenen Erlasses entscheiden (BFH, U.v. 4.2.2010 – II R 25/08 – juris Rn. 11 m.w.N.). Dies ist hier nicht anzunehmen, weil der Gesetzgeber in § 45 AO die Rechtstellung des Gesamtrechtsnachfolgers erschöpfend geregelt hat. Gemäß § 45 Abs. 2 Satz 1 AO haben Erben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Schulden nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Haftung des Erben für Nachlassverbindlichkeiten einzustehen. Dies hat zur Folge, dass Erben ihre Haftung durch die Anordnung der Nachlassverwaltung und Eröffnung eines Nachlassinsolvenzverfahrens auf den Nachlass beschränken können (§ 1975 BGB). Ist der Nachlass überschuldet und wäre ein Nachlassinsolvenzverfahren daher mangels Masse ohnehin nicht eröffnet worden, kann der Erbe im Zwangsvollstreckungsverfahren (vgl. BFH, U.v. 17.1.2008 – VI R 45/04 – BFHE 220, 204 Rn. 11) die Dürftigkeitseinrede gem. § 1990 Abs. 1 Satz 1 BGB erheben, bleibt dann aber zur Herausgabe des Nachlasses verpflichtet. Für einen Billigkeitserlass infolge eines Erbfalls bleibt damit kein Raum.

16
2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO, die Streitwertfestsetzung beruht auf § 52 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 47 Abs. 3 GKG.

17
Die Entscheidung ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO). Mit ihr wird das Urteil des Verwaltungsgerichts rechtskräftig (§ 124a Abs. 5 Satz 4 VwGO).