

Titel:

Voraussetzungen für den Erlass und die Erhebung von Säumniszuschlägen aus sachlichen Billigkeitsgründen sowie Anforderungen an Stundung und Verrechnungsstundung

Normenketten:

UStG § 14c Abs. 1

AO § 46 Abs. 2, § 234, § 240 Abs. 1 S. 4

FGO § 69 Abs. 2 S. 2

Schlagworte:

Coronavirus, SARS-CoV-2, Kein Erlass von Säumniszuschlägen bei AdV-Ablehnung und nachfolgender Änderung der Steuerfestsetzung aufgrund eines später ergangenen EuGH-Urteils, Billigkeitserlass, Säumniszuschläge, Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung, Stundung, Verwaltungsverfahren, Ermessensentscheidung

Fundstelle:

StEd 2026, 237

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Die Firma der Klägerin lautete ab Dezember 2011 K GmbH. Der Sitz der K GmbH befand sich während des Zeitraums von 2017 bis 2023 in U. Auf Grund des Verschmelzungsvertrags vom sowie der Beschlüsse der Gesellschafterversammlungen vom ist die K GmbH mit der L GmbH mit Wirkung am 2023 verschmolzen worden. Der Sitz der Klägerin befindet sich seitdem in Q. Einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer der Klägerin sind X und Y.

2

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Betrieb einer Wohnanlage inklusive Restaurant. Die Gebäude mit den darin enthaltenen Wohnungen wurden durch Bauträgerunternehmen errichtet und an verschiedene private Anleger veräußert, die eine Eigentümergemeinschaft bilden. Die Investoren vermieten die einzelnen Apartments an die Klägerin, die sie wiederum an Kunden zu Wohnzwecken – verbunden mit zahlreichen zusätzlichen Serviceleistungen – weitervermieten.

3

Die Klägerin behandelte in ihren Steuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2015 die an die Kunden erbrachten Gesamtleistungen als umsatzsteuerpflichtig und wies in ihren Ausgangsrechnungen Umsatzsteuer aus. Ferner beantragte sie den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Investoren für die Vermietung der Apartments.

4

Eine im Jahr 2011 vom Finanzamt S durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung für die Jahre 2010 und 2011 führte zu keinen Abweichungen gegenüber den angemeldeten Besteuerungsgrundlagen.

5

Für den Prüfungszeitraum 2011 bis 2015 wurde eine Außenprüfung bei der Klägerin durchgeführt. Die Außenprüfung vertrat die Auffassung, dass die Vermietungsumsätze der Klägerin teilweise als steuerfreie Vermietungsumsätze i.S. des § 4 Nr. 12 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zu qualifizieren seien.

Gleichwohl schulde die Klägerin die in ihren Rechnungen an die Endmieter ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Die Klägerin sei ferner in Bezug auf die Anmietung der Apartments teilweise nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

6

Das Finanzamt S folgte der Auffassung der Außenprüfung und setzte die Umsatzsteuer mit geänderten Bescheiden vom 14. November 2019 für 2011 auf € (Nachzahlung €), für 2012 auf € (Nachzahlung €), für 2013 auf € (Nachzahlung €), für 2014 auf € (Nachzahlung €) und für 2015 auf € (Nachzahlung €) fest. Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 16. Dezember 2019 Einsprüche ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV), die vom Finanzamt S mit Bescheid vom 27. Dezember 2019 abgelehnt wurde. Der Antrag der Klägerin auf AdV der Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015 vom 14. November 2019 wurde mit Beschluss des Finanzgerichts (FG) München vom 30. Juli 2020 (Az.: 3 V 70/20) abgelehnt. Die Anträge auf AdV wurden im Wesentlichen damit begründet, dass es sich bei den streitigen Leistungen um steuerpflichtige einheitliche Leistungen handele, weil sie durch die Service- und Zusatzleistungen geprägt seien. Gegen die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG wandte sich die Klägerin nicht.

7

Mit Schreiben vom 17. August 2020 beantragte die Klägerin die zinslose Stundung der aus den Umsatzsteuerbescheiden 2011 bis 2015 vom 14. November 2019 folgenden Nachzahlungen bis zum 31. Dezember 2020. Die Klägerin sei unmittelbar und erheblich von den Auswirkungen der Corona-Pandemie betroffen. Das Finanzamt S lehnte die Stundung mit Bescheid vom 24. August 2020 ab. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

8

Die Klägerin gab am 26. Februar 2021 berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2016 bis 2018 ab. Aus den der Klägerin vom Finanzamt S mitgeteilten Abrechnungen vom 11. März 2021 ergaben sich Nachzahlungen für die Umsatzsteuer 2016 in Höhe von €, für die Umsatzsteuer 2017 in Höhe von € und für die Umsatzsteuer 2018 in Höhe von €. Die Umsatzsteuer für 2011 bis 2015 war am 18. Dezember 2019, die Umsatzsteuer für 2016 bis 2018 am 26. März 2021 zur Zahlung fällig.

9

Mit Schreiben vom 30. Juni 2021 beantragte die Klägerin beim Finanzamt S den Erlass von Zinsen in Höhe von € und von Säumniszuschlägen in Höhe von €, jeweils zur Umsatzsteuer 2011 bis 2018. Im Rahmen der Begründung führte die Klägerin u. a. aus, dass sie unrichtig ausgewiesene Steuer nach § 14c UStG schulde. Gegen die Ablehnung des Antrags auf Erlass der Zinsen und Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2011 bis 2018 vom 7. Juli 2021 legte die Klägerin mit Schreiben vom 14. Juli 2021 Einspruch ein.

10

Die Klägerin beantragte mit Schreiben vom 13. Oktober 2021 das Ruhen des Verfahrens. Mit Schreiben vom 25. März 2022 stellte die Klägerin einen Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids. Der Antrag wurde mit E-Mail vom 14. April 2022 wieder zurückgenommen.

11

Mit Einspruchsentscheidung vom 19. August 2024 wurde der Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags auf Stundung vom 24. August 2020 vom Beklagten (dem Finanzamt T – FA –) als unbegründet zurückgewiesen. Es sei keine unmittelbare und erhebliche Betroffenheit der Klägerin von den wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie zu erkennen.

12

Mit Einspruchsentscheidung des FA vom 14. August 2024 wurde der Einspruch wegen des Antrags auf Erlass der Säumniszuschläge als unbegründet zurückgewiesen. Hiergegen reichte die Klägerin am 26. August 2024 Klage ein und stellte zudem einen Antrag auf Einstellung der Vollstreckung im Wege einer einstweiligen Anordnung.

13

Der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung wurde mit Beschluss des FG München vom 21. November 2024 (Az.: 5 V 1706/24) abgelehnt.

14

Mit Bescheiden vom 12. Dezember 2024 wurden die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2015 vom 14. November 2019 geändert. In den Erläuterungen wurde sinngemäß darauf hingewiesen, dass die in den Rechnungen aus der Vermietung unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer nicht zu einer Steuerschuld nach § 14c UStG führe.

15

Mit richterlichem Schreiben vom 31. Oktober 2025 wurde die Klägerin gebeten, darzulegen und nachzuweisen, dass die Klägerin zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2018 überschuldet und/oder zahlungsunfähig gewesen ist.

16

Im Rahmen ihrer Klagebegründung trägt die Klägerin vor, sie habe einen Anspruch auf Erlass der Säumniszuschläge in Höhe von €. Hilfsweise sei jedenfalls die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2016 bis 2018 unbillig.

17

Säumniszuschläge könnten, soweit die Einziehung des einzelnen Anspruchs aus persönlichen oder sachlichen Gründen unbillig sei, nach § 227 der Abgabenordnung (AO) erlassen werden. Die Billigkeitsentscheidung sei an den gesetzlichen Zwecken des § 240 AO auszurichten. Lügen die Voraussetzungen für eine Stundung der Umsatzsteuer vor, sei die Klägerin durch den Erlass der Säumniszuschläge so zu stellen, als wenn die Stundung oder der Erlass der Steuer erfolgt wäre. Zunächst habe das Finanzamt S mit Bescheid vom 24. August 2020 die Stundung der Umsatzsteuer bis 31. Dezember 2020 abgelehnt. Dagegen habe die Klägerin am 1. September 2020 Einspruch eingelegt.

18

Am 1. Dezember 2020 habe die Klägerin sämtliche Vermieter der Apartments aufgefordert, die Korrektur des als unberechtigt angesehenen Umsatzsteuerausweises gegenüber den jeweiligen Finanzämtern vorzunehmen. Von den Vermietern sei ferner verlangt worden, die sich aus der Korrektur ergebenden Erstattungsbeträge an die Klägerin abzutreten. Sowohl der Geschäftsführer der Klägerin als auch deren Buchhalterin könnten das Versenden der Schreiben an die Vermieter bezeugen. Die Klägerin habe sich am 30. November 2020 mit dem Hauptsachgebietsleiter des damals zuständigen Finanzamts S darauf verständigt, dass sie sich die Ansprüche auf Rückzahlung der Umsatzsteuer vom jeweiligen Vermieter abtreten lasse und diese Ansprüche wiederum an das Finanzamt S abtrete. Im weiteren Verlauf seien der Geschäftsführer der Klägerin und deren Buchhalterin in engem Austausch mit dem Finanzamt S gestanden. Am 24. März 2021 habe die Buchhalterin der Klägerin eine E-Mail an das Finanzamt S mit einer Aufstellung sämtlicher Forderungen der Klägerin gegen die Vermieter aus der überbezahlten Umsatzsteuer übersendet. Aus der Tabelle hätten sich Gesamtforderungen der Klägerin gegen die Vermieter für die Jahre 2011 bis 2020 in Höhe von € und Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer-Nachzahlungen für die streitgegenständlichen Jahre 2011 bis 2018 in Höhe von € ergeben. Der Saldo sämtlicher abgetretener Ansprüche der Vermieter an die Klägerin habe die Ansprüche aus den Umsatzsteuerbescheiden aufgrund der Betriebsprüfung überstiegen. Der Großteil der Ansprüche der Klägerin gegen die Vermieter sei entweder durch Zahlungen der überzahlten Umsatzsteuer oder durch Abtretungen erfüllt worden. In den Fällen, in denen die Vermieter nicht gezahlt und/oder nicht abgetreten hätten, sei ab Oktober 2022 zunächst das Mahnverfahren eingeleitet und teilweise anschließend geklagt worden.

19

In dem Telefonat mit dem Hauptsachgebietsleiter und dem gemeinsam vereinbarten weiteren Vorgehen sei ein weiterer formloser Antrag der Klägerin auf Stundung zu sehen, dem das zuständige Finanzamt S entsprochen habe. Dies ergebe sich daraus, dass die Klägerin am 1. Dezember 2020 sämtliche Vermieter angeschrieben habe und um Abtretung der Ansprüche der Vermieter nach § 14c UStG gegenüber dem Finanzamt S gebeten habe. In den Verhandlungen mit dem Finanzamt S ab dem 1. Januar 2021 sei ein erneuter Stundungsantrag zu sehen, der zeitlich nicht befristet gewesen sei. In der Übermittlung sämtlicher Ansprüche per E-Mail am 23. März 2021 sei ein weiterer Antrag auf Gewährung der Stundung der Umsatzsteuerbeträge zu sehen. Hilfsweise hätte die Klägerin Anspruch auf teilweisen Erlass der Säumniszuschläge, sofern diese nach dem 30. November 2020 und/oder 23. März 2021 festgesetzt worden seien.

20

Die Klägerin habe jedenfalls einen Anspruch auf Erlass der Säumniszuschläge nach den Grundsätzen aus Treu und Glauben gehabt, da sie aufgrund des Verhaltens des Finanzamts S am 30. November 2020 und am 23. März 2021 davon ausgegangen sei, dass durch den Nachweis der Forderungen gegenüber den Vermietern die Erfüllung der Zahlungen im Wege der Aufrechnung bereits eingetreten sei.

21

Jedenfalls sei die Erhebung der vollen Säumniszuschläge sachlich unbillig, wenn der Druckcharakter gar nicht vorliege.

22

Inzwischen habe der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil vom 8. Dezember 2022 C-378/21, Finanzamt Österreich (Deutsches Steuerrecht – DStR – 2022, 2621) entschieden, dass in dem Fall, in welchem eine Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens ausgeschlossen sei, da die jeweiligen Rechnungsempfänger nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien – also keine Unternehmer seien –, eine Steuer nach § 14c UStG gar nicht entstehe. Dies sei im Streitfall gegeben, da die Wohnraumvermietung durch die Klägerin ausschließlich an Privatleute erfolgt sei, so dass eine Gefährdung des Steueraufkommens nicht vorgelegen habe. Folglich könnten auch keine Säumniszuschläge festgesetzt werden bzw. sei die Erhebung sachlich unbillig, da der Druckcharakter weg falle. Das Urteil des EuGH löse eine Rückwirkung aus, denn die Klägerin und auch die Vermieter würden dadurch so gestellt, als wenn die zugrundeliegende Steuer nie entstanden wäre.

23

Das zuvor zuständige Finanzamt S habe zunächst in zwei Umsatzsteuersonderprüfungen das Vorgehen der Klägerin bestätigt. Das Steueraufkommen sei nie gefährdet gewesen, da aufgrund der für die Jahre 2010 bis 2011 stattgefundenen Umsatzsteuersonderprüfungen zu viel Umsatzsteuer abgeführt worden sei und damit beim FA faktisch bereits vorhanden gewesen sei. Sodann habe die Betriebsprüfung über zwei Jahre andauert und die Klägerin habe auch während dieser zwei Jahre die Steuer weiterhin abgeführt und einbehalten.

24

Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. März 2006 (V R 2/04, BStBl II 2006, 612) sei im Streitfall nicht anwendbar. Die Klägerin habe mit allen ihr zustehenden rechtlichen Mitteln die Festsetzung angegriffen und darüber hinaus auch einen AdV-Antrag gestellt. Sie habe nach der Rechtsprechung des BFH (Verweis auf das BFH-Urteil vom 25. Februar 2025 VIII R 2/23, BStBl II 2025, 954) alles Erforderliche veranlasst. Die Steuerfestsetzungen seien gerade nicht bestandskräftig geworden. Zudem müsse zwischen einer Antragsveranlagung und einer Festsetzung durch eine Betriebsprüfung unterschieden werden.

25

Darüber hinaus liege eine atypische Fallkonstellation vor, die der Gesetzgeber nicht beabsichtigt habe, so dass das FA eine andere Ermessensentscheidung außer der des Erlasses aus Billigkeitsgründen nicht treffen könne. Die atypische Fallkonstellation sei als Erlassbegehren nach Änderung der Gesetzeslage zu charakterisieren.

26

Der BFH habe mit dem Urteil vom 25. Februar 2025 (VIII R 2/23, BStBl II 2025, 954) klargestellt, dass über den Erlass von Säumniszuschlägen eine schematische Betrachtung unzulässig sei. Maßgeblich sei vielmehr eine Würdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. Der BFH betone, dass keine starre Verpflichtung bestehe, nach Ablehnung eines Antrags auf AdV stets gerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen. Die durch die Stundungsakte belegte verwaltungsseitige Steuerung der Forderungsabwicklung entspreche dabei gerade der vom BFH beschriebenen atypischen Konstellation, in der die gesetzliche Typisierung einer vom Steuerpflichtigen verursachten Säumnislage nicht mehr trage. Soweit das FA demgegenüber annehme, ein Erlass von Säumniszuschlägen komme ausschließlich bei tatsächlicher Zahlungsunfähigkeit in Betracht, finde diese Auffassung weder im Gesetz noch in der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine Grundlage.

27

Mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. Januar 2026 (V D 1-S 0062/00121/001/002, COO.7005.100.4.13938177, juris) sei Nr. 5 Buchst. f des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 240 geändert worden. Danach seien unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil

vom 25. Februar 2025 (VIII R 2/23, BStBl II 2025, 954) Säumniszuschläge zu erlassen, wenn die zugrunde liegende Steuerfestsetzung im Rechtsbehelfsverfahren zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werde und dieser alles Erforderliche getan habe, um eine AdV zu erreichen. Vor diesem Hintergrund verteidige das FA im vorliegenden Verfahren weiterhin eine Rechtsauffassung, die mit der zwischenzeitlich verbindlich gewordenen Verwaltungsauffassung nicht mehr in Einklang stehe.

28

Zum Zeitpunkt der Übermittlung der entsprechenden Bescheide habe die Klägerin eine Liquiditätslücke gehabt, die nicht zur sofortigen vollständigen Zahlung der Umsatzsteuer geführt habe. Schätzungsweise über 80% der Vermieter würden steuerlich entweder beim FA oder beim Finanzamt S geführt. Das FA habe die Bearbeitung und den zeitlichen Ablauf selbst in der Hand gehabt.

29

Die Klägerin sei in den streitgegenständlichen Zeiträumen jedenfalls wirtschaftlich nicht leistungsfähig im abgabenrechtlichen Sinne gewesen. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin habe zum 31. Dezember 2019, 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021 ein erhebliches negatives Eigenkapital aufgewiesen (31. Dezember 2019: in Höhe von €, 31. Dezember 2020: in Höhe von € und zum 31. Dezember 2021: in Höhe von €). Der im Jahr 2020 ausgewiesene Jahresüberschuss beruhe ausschließlich auf der Aktivierung einer Forderung aus § 14c UStG.

30

Der Klägerin sei es nicht möglich gewesen, einen Kredit zur Begleichung der Steuerschulden aufzunehmen. Sie habe über keine kurzfristig verwertbaren Vermögenswerte verfügt. Zum Beweis werde die Parteivernehmung des Geschäftsführers der Klägerin angeboten.

31

Ein Insolvenzantrag sei nicht gestellt worden, da der Gesellschafter bereit gewesen sei, die Gesellschaft durch private Mittelzuführungen fortzuführen. Der Geschäftsführer der Klägerin habe am 29. Dezember 2021 die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens über das Geschäftsjahr 2021 hinaus bestätigt. Eine Ausstattung mit den notwendigen finanziellen Mitteln werde gewährleistet. Es sei daher im Jahresabschluss 2020 eine Bilanzierung zu Fortführungswerten vorzunehmen. Die Fortführungsbestätigung belege lediglich eine positive Fortführungsprognose im insolvenzrechtlichen Sinne, ersetze jedoch keine ausreichende Liquiditätszufuhr zur Begleichung der streitgegenständlichen Steuerforderungen.

32

Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Klägerin wird auf die eingereichten Stellungnahmen einschließlich Anlagen und zu den weiteren Einzelheiten des Sachverhalts auf die Akten verwiesen.

33

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung des Bescheids über die Ablehnung des Erlasses von Säumniszuschlägen vom 7. Juli 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 14. August 2024 das FA zu verpflichten, die Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2011 bis 2018 zu erlassen.

34

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

35

Zur Begründung trägt es vor, Gründe für einen Erlass aus sachlichen oder persönlichen Gründen seien nicht gegeben.

36

Aus § 240 Abs. 1 S. 4 AO ergebe sich, dass bereits verwirkte Säumniszuschläge bei einer späteren Änderung oder Aufhebung des Festsetzungsbescheids unberührt blieben. Ein unmittelbares Akzessorietätsverhältnis zwischen Steuerfestsetzung und verwirkten Säumniszuschlägen bestünde demnach nicht (mehr). Nach dieser gesetzgeberischen Entscheidung komme ein Erlass aus

Billigkeitsgründen nicht allein deshalb in Betracht, weil die Steuerfestsetzung zu Gunsten des Steuerpflichtigen herabgesetzt oder möglicherweise geändert werde (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 2006, V R 2/04, BStBl II 2006, 612). Dementsprechend gehe der BFH in ständiger Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2014, V R 52/13, BStBl II 2015, 106) davon aus, dass ein Erlass von Säumniszuschlägen nur dann in Betracht komme, wenn 1. eine Steuerfestsetzung aufgehoben werde und der Steuerpflichtige 2. zuvor alles getan habe, um die AdV zu erreichen und diese 3. – obwohl möglich und geboten – abgelehnt worden sei. Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt für die Möglichkeit bzw. Gebotenheit der Aussetzung müsse der Zeitpunkt der Entscheidung über den Aussetzungsantrag hinsichtlich der Steuerfestsetzung sein. Anschließende Rechtsprechungsänderungen, die – wie im hiesigen Fall – zu einer geänderten Steuerfestsetzung nach rechtmäßiger Ablehnung des Antrags führen könnten, müssten demgegenüber unberücksichtigt bleiben (so auch BFH-Urteile vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87; vom 21. April 2005 V R 16/04, BStBl II 2006, 96; BFH-Beschluss vom 2. März 2017 II B 33/16, BStBl II 2017, 646).

37

Für die Streitjahre 2017 und 2018 sei im Rahmen der Festsetzung bereits kein Antrag auf AdV gestellt worden. Der gerichtliche AdV-Antrag für die Streitjahre 2011 bis 2015 sei nach damaliger Rechtslage rechtmäßig am 30. Juli 2020 vor Ergehen des EuGH-Urteils am 8. Dezember 2022 C-378/21, Finanzamt Österreich (DStR 2022, 2621) abgelehnt worden.

38

Auch persönliche Erlassgründe seien weiterhin nicht substantiiert vorgetragen worden. Bei Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung des Steuerpflichtigen seien entstandene Säumniszuschläge regelmäßig zur Hälfte zu erlassen, weil dem Steuerpflichtigen dann eine rechtzeitige Zahlung unmöglich sei und die Ausübung von Druck zur Zahlung ihren Sinn verliere. Die Säumniszuschläge blieben aber Gegenleistung für die Nichtzahlung trotz Fälligkeit, sodass ein vollständiger Erlass nur bei zusätzlicher persönlicher oder zusätzlicher aus anderen Gründen bestehender sachlicher Unbilligkeit nach den besonderen Umständen des Einzelfalls in Betracht komme (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 16. Juli 1997 XI R 32/96, BStBl II 1998, 7).

39

Allein eine Handels- oder Steuerbilanz, bei der die Passiva die Aktiva überstiegen, sei noch kein Beweis für eine Überschuldung, weil die Bilanzierungsvorschriften die Vermögenslage des Vollstreckungsschuldners nicht in jedem Fall widerspiegeln (z.B. stille Reserven). Nachweise für eine Zahlungsunfähigkeit der Klägerin zum Fälligkeitszeitpunkt seien nach wie vor nicht vorgelegt worden. Gegen eine Zahlungsunfähigkeit spreche im Streitfall insbesondere die unterzeichnete harte Patronatserklärung, nach der eine Ausstattung mit den notwendigen finanziellen Mitteln gewährleistet werde.

40

Die Klägerin habe keinen Antrag auf Gewährung einer Verrechnungsstundung gestellt, so dass hierüber auch kein Ablehnungsbescheid erlassen worden sei. Eine Stundung sei weder ausgesprochen noch schriftlich gewährt worden.

41

Ein Erlass von Säumniszuschlägen aus sachlichen Gründen könne geboten sein, wenn im Zeitpunkt ihres Entstehens die Voraussetzungen für die Gewährung einer sogenannten Verrechnungsstundung erfüllt gewesen seien. Hierfür sei ein bestehender Steuererstattungsanspruch erforderlich, der mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit alsbald zu erstatten sein werde. Regelmäßig sei hierunter ein Zeitraum von längstens drei Monaten zu verstehen, da diese Zeitspanne nach Auffassung des BMF in Abstimmung mit den Vertretern des Bundes und der Länder – unter Hinweis auf Nr. 11 AEAO zu § 234 AO – den Begriffen „alsbald“ bzw. „in absehbarer Zeit“ entspreche.

42

Diese Voraussetzungen hätten im Streitfall jedoch nicht vorgelegen, da weder die Höhe des Erstattungsanspruchs festgestanden habe noch der Zeitpunkt, an dem die jeweiligen Rückzahlungen durch die zahlreichen Vermieter erfolgen würden bzw. ob die Vermieter überhaupt Rückzahlungen leisten würden. Eine Abtretung werde gemäß § 46 Abs. 2 AO erst wirksam, wenn sie der Gläubiger in der nach § 46 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Form der zuständigen Finanzbehörde nach Entstehen des Anspruchs anzeige.

Abtretbare und verrechenbare Erstattungsansprüche seien vorliegend erst durch Abgabe einer Erklärung entstanden, weshalb viele der zunächst eingereichten Abtretungsanzeigen unwirksam gewesen seien.

43

Im Übrigen werde auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

44

Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens des FA wird auf die eingereichten Stellungnahmen verwiesen.

45

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 3. März 2026 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

46

Die Klage ist unbegründet.

47

Die Ermessensentscheidung des FA über die Ablehnung des Erlasses von Säumniszuschlägen ist nicht zu beanstanden.

48

1. Das FA ist nach § 63 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) passivlegitimiert, da es den beantragten Erlass der Säumniszuschläge mit Einspruchsentscheidung vom 14. August 2024 abgelehnt hat und es nach dem Ergehen des Ablehnungsbescheides vom 7. Juli 2021 gemäß §§ 21 Abs. 1 Satz 1, 26 Satz 1, 367 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 AO aufgrund der Verschmelzung im Jahr 2023 örtlich zuständig geworden ist.

49

2. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls aus persönlichen oder sachlichen Gründen unbillig wäre. Zu diesen Ansprüchen gehören auch Ansprüche auf Säumniszuschläge (§ 37 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 4 Nr. 5 AO; vgl. auch BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 26, m.w.N.).

50

a) Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme ist eine Ermessensentscheidung, die gerichtlich nur in den durch § 102 FGO gezogenen Grenzen nachprüfbar ist (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603). Nach § 102 FGO ist die gerichtliche Prüfung des den Erlass ablehnenden Bescheides und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat.

51

b) 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.

52

aa) 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 (vgl. BFH-Urteile vom 18.09.2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 28 f. und vom 25. Februar 2025 VIII R 2/23, BStBl II 2025, 954, Rz 18).

53

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; insbesondere kann § 227 AO nicht als Rechtsgrundlage für eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Befreiungsvorschrift dienen (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 30, m.w.N.).

54

bb) Gemäß § 240 Abs. 1 Satz 1 AO sind Säumniszuschläge zu entrichten, falls eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages gezahlt wird, ohne dass es auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen ankommt (BFH-Beschluss vom 2. März 2017 II B 33/16, BStBl II 2017, 646, Rz 32, m.w.N.). Säumniszuschläge sind allerdings nicht verwirkt, soweit die Vollziehung des Steuerbescheids ausgesetzt ist (BFH-Beschluss vom 2. März 2017 II B 33/16, BStBl II 2017, 646, Rz 15).

55

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. Der Grundsatz der Akzessorietät, nach dem Säumniszuschläge als steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) grundsätzlich vom Bestehen der ihnen zugrunde liegenden Steuerschuld abhängig sind, wird durch diese Vorschrift nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. Bundestags-Drucksache 7/4292, S. 39) durchbrochen (BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 V R 42/08, BStBl II 2010, 955, Rz 20 f., m.w.N.). Die darin liegende Härte war dem Gesetzgeber bewusst und rechtfertigt daher regelmäßig nicht den Erlass der Säumniszuschläge aus sachlichen Gründen (BFH-Urteile vom 30. März 2006 V R 2/04, BStBl II 2006, 612, Rz 18 und vom 20. Mai 2010 V R 42/08, BStBl II 2010, 955, Rz 21).

56

Diese Regelung ist verfassungsgemäß, weil dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen durch die Möglichkeit des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Steuerfestsetzung selbst hinreichend Genüge getan ist (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 30. Januar 1986 2 BvR 1336/85, juris; BFH-Beschluss vom 16. September 2004 V B 221/03, juris, Rz 15). Deshalb kommt ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht allein deshalb in Betracht, weil die Steuerfestsetzung zu Gunsten des Steuerpflichtigen herabgesetzt worden ist oder möglicherweise geändert werden wird (BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 35).

57

3. Ein Erlass der Säumniszuschläge wegen sachlicher Unbilligkeit aufgrund einer gebotenen behördlichen bzw. gerichtlichen AdV-Entscheidung kommt im Streitfall nicht in Betracht.

58

a) Säumniszuschläge sind nach der Rechtsprechung des BFH wegen sachlicher Unbilligkeit u. a. dann zu erlassen, wenn die Steuerfestsetzung später aufgehoben wird und der Steuerpflichtige alles getan hat, um die AdV des Steuerbescheids zu erreichen, das Finanzamt oder das Finanzgericht aber die Aussetzung, obwohl möglich und geboten, abgelehnt haben (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 36, m.w.N.). Unter diesen Umständen wären Säumniszuschläge nicht entstanden. Deshalb kann das Ermessen unter Umständen so reduziert sein, dass in einem solchen Fall nur der Erlass der Säumniszuschläge ermessensfehlerfrei ist (vgl. BFH-Urteile vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 37, m.w.N. und vom 25. Februar 2025 VIII R 2/23, BStBl II 2025, 954, Rz 21).

59

aa) Der Steuerpflichtige muss zumindest gegenüber dem FA alles tun, um AdV zu erlangen. Dazu muss er sich soweit substantiiert um einstweiligen Rechtsschutz bemüht haben, dass eine summarische Prüfung Zweifel an der Rechtswidrigkeit der Steuerfestsetzung hätte ergeben können (BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 39).

60

bb) Die Rechtmäßigkeit der ablehnenden AdV-Entscheidung wird im Erlassverfahren nicht inzident überprüft. Ob zum Zeitpunkt der AdV-Versagung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerbescheide im Sinne von § 361 Abs. 2 Satz 2 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO vorgelegen haben, das heißt, ob die ablehnende Entscheidung bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag des Klägers und der Aktenlage ergab, rechtmäßig

war, ist nicht erheblich (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 53, m.w.N.). Zwar erfordert die Prüfung, ob sachliche Unbilligkeit vorliegt, zugleich eine Entscheidung darüber, ob AdV „obwohl möglich und geboten“ abgelehnt wurde, jedoch ist damit keine inzidente Rechtmäßigkeitskontrolle der AdV-Entscheidung verbunden (BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 54).

61

b) Unter Beachtung dieser Grundsätze ist die im Streitfall vom FA getroffene Entscheidung, Säumniszuschläge nicht zu erlassen, ermessensfehlerfrei.

62

aa) Bezüglich der Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2016, 2017 und 2018 hat die Klägerin keinen Antrag auf AdV gestellt.

63

Hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2011 bis 2015 hat die Klägerin ihren ADV-Antrag nicht hinreichend substantiiert begründet. Die Anträge auf AdV wurden von der Klägerin im Wesentlichen damit begründet, dass es sich bei den streitigen Leistungen an die Kunden um steuerpflichtige einheitliche Leistungen handele, weil sie durch die Service- und Zusatzleistungen geprägt seien. Vor Erlass des EuGH-Urteils vom 8. Dezember 2022 C-378/21, Finanzamt Österreich (DStR 2022, 2621) hat die Klägerin nicht vorgetragen, dass die Umsatzsteuerbescheide deshalb rechtswidrig seien, da § 14c UStG nicht anwendbar sei. In ihrem Erlassantrag vom 30. Juni 2021 ging die Klägerin vielmehr selbst davon aus, dass die Voraussetzungen des § 14c UStG im Streitfall gegeben seien. Die Klägerin hat daher nicht alles Erforderliche getan, um AdV zu erlangen, da ihr Vorbringen bei summarischer Prüfung keine Zweifel an der Rechtswidrigkeit der Steuerfestsetzung hätte ergeben können.

64

Die Umsatzsteuerfestsetzung für 2011 ist nicht geändert worden.

65

bb) Die Gewährung der AdV der Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015 war zum maßgeblichen Zeitpunkt der Entscheidung des FA und des FG München (Beschluss vom 30. Juli 2020 3 V 70/20) auch nicht geboten. Die Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2015 durch die Bescheide vom 12. Dezember 2024 beruhte auf dem EuGH-Urteil vom 8. Dezember 2022 C-378/21, Finanzamt Österreich (DStR 2022, 2621), das erst nach Ablehnung der AdV durch die Finanzbehörde und das FG München ergangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 1991 V R 78/86, BStBl II 1991, 906, Rz 20). Danach schuldet ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht nach Art. 203 der RL 2006/112/EG, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (EuGH-Urteil vom 8. Dezember 2022 C-378/21, Finanzamt Österreich, DStR 2022, 2621). Aufgrund dieser Entscheidung und dem BMF-Schreiben vom 27. Februar 2024 (III C 2 – S 7282/19/10001:002, 2024/0129235, BStBl I, 361) wurde die in den Rechnungen aus der Vermietung unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer vom FA nicht mehr nach § 14c UStG festgesetzt. Der BFH hatte hingegen zuvor entschieden, dass die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG auch bei einer Rechnungserteilung an Nichtunternehmer entstehe (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2018 V R 4/18, BStBl II 2024, 234, Rz 16). Vor diesem Hintergrund war die Aussetzung durch die Finanzbehörde bzw. des FG München zum Zeitpunkt dieser Entscheidungen bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Klägerin und der Aktenlage ergab, nicht geboten. Auch ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit aufgrund eines qualifizierten Verstoßes gegen Unionsrecht kommt damit nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 21. April 2005 V R 16/04, BStBl II 2006, 96, Rz 27).

66

4. Die Erhebung von Säumniszuschlägen war im Streitfall nicht wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Klägerin sachlich unbillig.

67

a) Sachlich unbillig ist die Erhebung von Säumniszuschlägen auch dann, wenn dem Steuerpflichtigen die rechtzeitige Zahlung der Steuer wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit unmöglich ist und deshalb die Ausübung von Druck zur Zahlung ihren Sinn verliert (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 9. Juli 2003 V R 57/02, BStBl II 2003, 901, Rz 17 m.w.N. und vom 30. März 2006 V R 2/04, BStBl II 2006, 612, Rz 19).

68

aa) Der BFH wendet in diesem Zusammenhang insolvenzrechtliche Kriterien an (Werth in Klein, AO, 19. Auflage, § 240 Rz 44). Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 der Insolvenzordnung (InsO) ist der Schuldner zahlungsunfähig, wenn er nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen. Zahlungsunfähigkeit ist das auf dem Mangel an Zahlungsmitteln beruhende dauernde Unvermögen des Schuldners, seine sofort zu erfüllenden Geldschulden noch im Wesentlichen zu berichtigen. Dauerndes Unvermögen wird bereits bejaht, wenn feststeht, dass der Schuldner in den nächsten drei bis sechs Monaten seine wesentlichen und fälligen Verbindlichkeiten nicht begleichen können (BFH-Urteil vom 8. März 1984 I R 44/80, BStBl II 1984, 415, Rz 16). Dagegen liegt nur eine Zahlungsstockung vor, wenn zu erwarten ist, dass der Schuldner seine Verbindlichkeiten innerhalb eines Zeitraums, der nach Auffassung des Verkehrslebens den Mangel an bereiten Mitteln als einen nur vorübergehenden erscheinen lässt, erfüllen wird. Um eine bloße Zahlungsstockung handelt es sich z.B., wenn unerwartet größere Zahlungen zu leisten sind, der Schuldner aber in Kürze ausreichende Barmittel flüssig machen kann (BFH-Urteil vom 8. März 1984 I R 44/80, BStBl II 1984, 415, Rz 17).

69

bb) Nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO in der ab 12. Dezember 2012 geltenden Fassung liegt Überschuldung vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens (in den nächsten zwölf Monaten) ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich. Die drohende Zahlungsunfähigkeit schließt objektiv eine positive Fortbestehensprognose der Gesellschaft im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO aus (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 19. November 2019 II ZR 53/18, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2020, 373, Rz 27). Die Tatbestandsvoraussetzungen der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung müssen im Zeitpunkt der Fälligkeit und den nachfolgenden Zeiträumen erfolgloser Beitreibung vorliegen (Kögel in: Gosch, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, 164. Ergänzungslieferung, November 2021, § 240 AO Rz 106).

70

b) Nach diesen Grundsätzen war die Erhebung von Säumniszuschlägen im Streitfall nicht sachlich unbillig, da die Klägerin weder überschuldet noch zahlungsunfähig gewesen ist.

71

aa) Die Klägerin war zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2018 und während der nachfolgenden Zeiträume nicht überschuldet. Entgegen der Auffassung der Klägerin wendet der BFH in diesem Zusammenhang insolvenzrechtliche Kriterien an (vgl. BFH-Urteil vom 8. März 1984 I R 44/80, BStBl II 1984, 415, Rz 16 f. zur damals geltenden Konkursordnung; Kögel in: Gosch, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, 164. Ergänzungslieferung, November 2021, § 240 AO Rz 104; Werth in Klein, AO, 19. Auflage, § 240 Rz 44). Zwar wies die Klägerin in den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 2019, 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021 jeweils nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge auf. Die Geschäftsführung der Klägerin hat jedoch stets die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens bestätigt (vgl. Jahresabschlüsse der Klägerin zum 31. Dezember 2019, 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021). Der Geschäftsführer hat am 29. Dezember 2021 ferner die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens über das Geschäftsjahr 2021 bestätigt und versichert, dass eine Ausstattung mit den notwendigen finanziellen Mitteln gewährleistet werde. Folglich hat der Geschäftsführer der Klägerin auch stets die Zahlungsfähigkeit der Klägerin bestätigt, da eine (drohende) Zahlungsunfähigkeit eine positive Fortbestehensprognose der Gesellschaft ausschließt.

72

bb) Gegen eine Zahlungsunfähigkeit der Klägerin spricht überdies, dass nach eigenen Angaben der Klägerin der Saldo sämtlicher abgetretener Ansprüche der Vermieter an die Klägerin die Ansprüche aus den Umsatzsteuerbescheiden aufgrund der Betriebsprüfung überstieg. Im Jahresabschluss der Klägerin zum 31. Dezember 2020 sind Rückforderungsansprüche gegen ihre Vermieter in Höhe von € sowie Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer-Nachzahlungen für die Jahre 2016 bis 2018 in Höhe von €

ausgewiesen. Auch wenn die Forderungen gegen die Vermieter teilweise nicht zeitnah realisiert werden konnten, erscheint es nicht glaubhaft, dass es der Klägerin nicht möglich war, zur Begleichung der Umsatzsteuerverbindlichkeiten einen Kredit aufzunehmen; hierzu hat die Klägerin keine substantiierten Ausführungen gemacht. Zudem wurde während des Zeitraums von 2019 bis 2021 (und auch nachfolgend bis zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung) kein Insolvenzantrag gestellt.

73

5. Die Voraussetzungen einer Stundung waren während des Säumniszeitraums nicht gegeben.

74

a) Nach der Rechtsprechung des BFH sind Säumniszuschläge aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht nur zu erlassen, wenn Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen gegeben war, sondern auch dann, wenn in Bezug auf die säumigen Steuerschulden eine (persönliche) Erlass- oder Stundungssituation bestanden hat. Im Rahmen der Prüfung des Erlasses der Säumniszuschläge aus sachlichen Billigkeitsgründen sind also persönliche Billigkeitsgründe für den Erlass der Steuerforderungen zu prüfen, für die die Säumniszuschläge entstanden sind. Die Erlass- oder Stundungssituation unterscheidet sich von der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen dadurch, dass noch keine Gründe für eine Insolvenz gegeben sind, sondern der Erlass oder die Stundung dem Steuerpflichtigen gerade die Fortführung seiner wirtschaftlichen Existenz ermöglichen sollen (vgl. BFH-Urteil vom 7. Mai 1993 III R 43/89, BFH/NV 1994, 144, Rz 32 m.w.N.).

75

aa) Die Zahlung einer fälligen Steuer kann eine erhebliche Härte i.S. von § 222 AO darstellen, wenn der Steuerpflichtige in Kürze mit einer Steuererstattung rechnen kann, ohne dass bereits die Möglichkeit einer Aufrechnung besteht (BFH-Urteile vom 12. Juni 1996 II R 71/94, BFH/NV 1996, 873, Rz 18; vom 6. Oktober 1982 I R 98/81, BStBl II 1983, 397, Rz 12 und vom 7. März 1985 IV R 161/81, BStBl II 1985, 449, Rz 21). Für die Anwendung des Grundsatzes, dass es gegen Treu und Glauben verstoße, etwas zu fordern, was sogleich wieder zurückgewährt werden muss, genügt es nicht, dass nur eine ungewisse oder unbestimmte Aussicht auf Erstattung der Steuer besteht. Wenn in diesem Fall die Verwaltungsbehörde nicht stundet, verletzt sie in Anbetracht eines solchen Gegenanspruchs ihr Ermessen nicht. Eine erhebliche Härte derart, dass die Stundungsablehnung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens rechtswidrig überschreite, wäre i.S. von § 222 AO hier nur dann gegeben, wenn der Gegenanspruch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit besteht und in absehbarer Zeit fällig werden wird; d.h. zur Zeit der Steuereinzahlung muss der Gegenanspruch bereits nach Grund und Höhe rechtlich wie tatsächlich schlüssig belegt sein und in naher Zeit fällig werden. Denn nur in diesem Fall wäre, wenn nicht sogleich, so doch wenigstens alsbald mit der Zurückgewähr des Stundungsbetrags zu rechnen (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1982 I R 98/81, BStBl II 1983, 397, Rz 14).

76

bb) Im Hinblick auf die Darlegungslast sollte der Antragsteller die Voraussetzungen der Stundung von vornherein ausreichend begründen. Formelhafte Redewendungen genügen nicht. Der Schuldner muss der Finanzbehörde ein zeitnahes Bild seiner wirtschaftlichen Verhältnisse verschaffen, z.B. durch einen Liquiditätsstatus, aus dem sich eine Gegenüberstellung der flüssigen bzw. kurzfristig realisierbaren Vermögenswerte und der rückständigen bzw. kurzfristig fällig werdenden Verpflichtungen ergibt (BFH-Urteil vom 13. April 1961 IV 363/58 U, BStBl III 1961, 292, Rz 5; Loose in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 173. Lieferung, 11/2022, § 222 AO, Rz 51).

77

cc) Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich von den Auswirkungen des Coronavirus betroffenen Steuerpflichtigen konnten bis zum 31. Dezember 2020 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Stundung der bis zu diesem Zeitpunkt bereits fälligen oder fällig werdenden Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, sowie Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer stellen. Diese Anträge waren nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für Stundungen waren keine strengen Anforderungen zu stellen (Schreiben des BMF vom 19. März 2020 IV A 3-S 0336/19/10007:002, 2020/0265898, BStBl I 2020, 262).

78

b) Nach diesen Grundsätzen waren die Voraussetzungen für eine Stundung nach § 222 AO im Streitfall während des Säumniszeitraums nicht erfüllt.

79

aa) Das Finanzamt S und das FA haben den Antrag der Klägerin auf Stundung vom 17. August 2020 zu Recht abgelehnt.

80

Die Klägerin hat ihre wirtschaftlichen Verhältnisse im Rahmen ihres Antrags auf Stundung der sich aus den Umsatzsteuerbescheiden 2011 bis 2015 ergebenden Nachzahlungen und der nachfolgenden Einspruchsbegründung nicht ausreichend dargestellt. Das FA hat darüber hinaus nachvollziehbar dargelegt, dass eine unmittelbare und erhebliche Betroffenheit von den wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie bei der Klägerin nicht zu erkennen war. Die Umsätze der Klägerin hatten sich im Jahr 2020 im Vergleich zum Jahr 2019 leicht erhöht, der Personalaufwand etwas verringert. Die Umsatzeinbußen des Restaurantbetriebs betrafen nicht die Klägerin, sondern die L GmbH.

81

bb) Das Finanzamt S hat darüber hinaus nachfolgend eine Stundung weder ausdrücklich noch konkludent gewährt. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist dem Schreiben des Finanzamts S vom 14. Dezember 2020, welches eine Zusammenfassung des Gesprächs vom 30. November 2020 enthält, keine Stundung der geschuldeten Nachzahlungsbeträge der Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015 zu entnehmen. Insoweit wurde lediglich ausgeführt, dass eine Berichtigung der Rechnungen seitens der Vermieter möglich ist, wenn die zu Unrecht ausgewiesene Steuer an den Leistungsempfänger zurückbezahlt worden sei. Dies könne auch im Wege der beabsichtigten Abtretung erfolgen. Ebenso kann der ausgesprochene Dank für die Übersendung der Aufstellung sämtlicher Forderungen der Klägerin gegen die Vermieter aus der überzahlten Umsatzsteuer nicht als Stundung ausgelegt werden.

82

cc) Das FA ging im Streitfall schließlich zutreffend davon aus, dass die Voraussetzungen einer sog. Verrechnungsstundung während des Säumniszeitraums nicht gegeben waren.

83

(1) Nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden, wenn der Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt wird. Wie sich aus der ausdrücklichen Verweisung in § 14c UStG auf § 17 Abs. 1 UStG ergibt, wirkt die Rechnungsberichtigung erst für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung ohne Rückwirkung auf den Besteuerungszeitraum der Rechnungserteilung (BFH-Beschluss vom 19. Mai 2015 V B 133/14, BFH/NV 2015, 1116, Rz 5). Die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG erfordert zudem, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat. Die grundsätzlich erforderliche Rückzahlung an den Leistungsempfänger kann, um eine Vorfinanzierung des berichtigten Steuerbetrags durch den Rechnungsaussteller bis zur Erstattung zu vermeiden, auch im Wege der Abtretung und Verrechnung erfolgen (BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 XI R 28/16, BStBl II 2022, 570, Rz 33, 53).

84

(2) Hinsichtlich einer vom Rechnungsaussteller nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten und an das Finanzamt auch geleisteten Zahlung ist nach einer Rechnungsberichtigung der Rechnungsaussteller gegenüber dem Finanzamt rückforderungsberechtigt, nicht der Leistungsempfänger/Rechnungsempfänger, der die in der ihm gestellten Rechnung zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer dem Rechnungsaussteller gezahlt hat (BFH-Urteil vom 10. Dezember 2020 V R 7/20, BStBl II 2022, 528, Rz 42). Rückzahlungsansprüche des Leistungsempfängers gegen den Rechnungsaussteller sind grundsätzlich auf dem Zivilrechtsweg zu verfolgen (BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 XI R 28/16, BStBl II 2022, 570, Rz 51).

85

(3) Ausgehend von diesen Grundsätzen waren die Gegenansprüche der Klägerin gegen das Finanzamt S während des Säumniszeitraums nicht zeitnah fällig. Vielmehr hing die Fälligkeit der abgetretenen Erstattungsansprüche in der nach § 46 Abs. 3 AO gebotenen Form von der Mitwirkung der Vermieter der Klägerin ab. Die Klägerin hat sich mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 an ihre Vermieter gewendet und sie zur Forderungsabtretung bzw. zur Rückzahlung der zu viel bezahlten Umsatzsteuer aufgefordert. In einigen Fällen war es erforderlich, die Ansprüche der Klägerin gegen ihre Vermieter gerichtlich geltend zu

machen. Die Nachzahlungen aus den Umsatzsteuerbescheiden 2011 bis 2015 waren bereits seit dem 18. Dezember 2019 fällig; die Nachzahlungen aus den Umsatzsteuerbescheiden 2016 bis 2018 seit dem 26. März 2021. Das FA hat alle wirksamen Forderungsabtretungen ab dem Zeitpunkt deren Wirksamkeit trotz des zunächst geführten Verwahrungskontos rückwirkend auf die Steuerschulden der Klägerin angerechnet, so dass insoweit keine Säumniszuschläge mehr angefallen sind.

86

6. Persönliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Steuererhebung die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichten oder ernstlich gefährden würde (BFH-Urteil vom 7. Juli 1999 X R 87/96, BFH/NV 2000, 161, Rz 25). Hierfür bestehen im Streitfall keine Anhaltspunkte.

87

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

88

8. Die Revision wird zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Säumniszuschläge sind nach der Rechtsprechung des BFH wegen sachlicher Unbilligkeit u. a. dann zu erlassen, wenn die Steuerfestsetzung später aufgehoben wird und der Steuerpflichtige alles getan hat, um die AdV des Steuerbescheids zu erreichen, das Finanzamt oder das Finanzgericht aber die Aussetzung, obwohl möglich und geboten, abgelehnt haben (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rz 36, m.w.N.). Bislang ist nicht geklärt, ob Gerichtsentscheidungen, die erst nach der Ablehnung der AdV ergehen und zu einer Änderung der bisherigen höchstrichterlichen Beurteilung sowie der Steuerfestsetzung führen, bei der Prüfung der Gebotenheit der Aussetzung durch das Finanzamt bzw. Finanzgericht zu berücksichtigen sind. Ferner ist ungeklärt, ob sich der Steuerpflichtige in diesen Fällen in seiner AdV gegen die zu diesem Zeitpunkt bestehende höchstrichterliche Rechtsprechung wenden muss, um alles zur Erlangung der AdV getan zu haben.