

Augen auf bei Säumniszuschlägen des Finanzamts

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, Essen/München

Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1% des abgerundeten rückständigen Steuerbetrages zu entrichten. In der Krise und Insolvenz ergeben sich zahlreiche Besonderheiten, unter welchen Voraussetzungen Säumniszuschläge festgesetzt werden dürfen und wie diese in das System von Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten einzuordnen sind. Der nachstehende Beitrag bereitet diese Themen aus der Perspektive der Kanzlei des Insolvenzverwalters auf.

I. Einleitung

Bei Säumniszuschlägen handelt es sich gem. § 3 Abs. 4 Nr. 5 AO um steuerliche Nebenleistungen. Sie belaufen sich auf jährlich 12 Prozent.

Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Höhe der Säumniszuschläge, soweit diese nach dem 31. Dezember 2018 entstanden sind, ergaben sich zeitweise aus der Rechtsprechung des BFH.¹ Weitergehende Zweifel an der gesetzlichen Höhe der Säumniszuschläge aus den unionsrechtlichen Grund-ätzen des Äquivalenz-, Effizienz-, Verhältnismäßigkeits- und Neutralitätsprinzips sah der BFH freilich nicht.¹ Inzwischen ist allerdings durch die Rechtsprechung des BFH geklärt, dass auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau gegen die in § 240 Abs. 1 Satz 1 AO festgelegte Höhe des Säumniszuschlags keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen,² so dass Rechtsmittel, die sich auf die Höhe des gesetzlichen Säumniszuschlags stützen, inzwischen keine Aussicht auf Erfolg mehr haben.

Säumniszuschläge haben zwei Funktionen. Neben ihrer Funktion als Druckmittel eigener Art, das den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll, haben sie auch eine Funktion wie Zinsen, indem der erlangte Zinsvorteil abgeschöpft werden soll.³ Ist der Steuerpflichtige zahlungsunfähig, kann der Normzweck der Säumniszuschläge als Druckmittel eigener Art zur pünktlichen Steuerzahlung nicht mehr erreicht werden, so dass ein hälftiger Erlass zu gewähren sein kann.⁴

Nachfolgend wird untersucht, wann es sich bei den Säumniszuschlägen um (II.) Insolvenzforderungen und wann es sich um (III.) Masseverbindlichkeiten handelt. Weiterhin werden (IV.) Sonderfragen behandelt.

Im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Steueransprüche sind zur Insolvenztabelle anzumelden, während später begründete Steueransprüche bei Vorliegen der Voraussetzungen des §§ 55 Abs. 1 oder des § 55 Abs. 4 InsO Masse-



Prof. Dr. iur. Jens M. Schmittmann lehrt an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Essen, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht, und ist Mitglied des Anwaltssenats des Bundesgerichtshof sowie Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Fachanwalt für Insolvenz- und Sanierungsrecht sowie Steuerberater in Essen. Er ist Gründungspartner der Kanzlei PRO REO Law Essen/München.

¹ S. BFH, Beschluss vom 23.5.2022 – V B 4/22 (AdV), BFHE 276, 535 ff. = BFH/NV 2022, 1030 ff.

² So BFH, Beschluss vom 16.7.2024 – XI B 37/23, juris; BFH, Urteil vom 23.8.2023 – X R 30/21, BFHE 282, 195 ff. = BStBl. II 2024, 215 ff.; BFH, Urteil vom 15.11.2022 – VII R 55/20, BFHE 278, 403 ff. =

BStBl. II 2023, 621 ff. = BFH, Urteil vom 23.8.2022 – VII R 21/21, BFHE 278, 1 ff. = BStBl. II 2023, 304 ff.

³ So BFH, Urteil vom 25.2.1997 – VII R 15/96, BFHE 182, 480 ff. = BStBl. II 1998, 2 ff.

⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 24.4.2014 – V R 52/13, BFHE 245, 105 ff. = BStBl. II 2015, 106 ff.; BFH, Urteil vom 29.8.1991 – V R 78/86, BFHE 165, 178 ff. = BStBl. II 1991, 906 ff.

verbindlichkeiten sind.¹ Alle anderen Ansprüche sind insolvenzfremd.²

II. Säumniszuschläge als Insolvenzforderungen gem. § 38 InsO

Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, zu dem der den Steueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Unerheblich ist demgegenüber der Zeitpunkt der Steuerentstehung. Welche Anforderungen im Einzelnen an die vollständige Tatbestandsverwirklichung zu stellen sind, richtet sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht aber nach Insolvenzrecht.³

Kommt es zur vollständigen Tatbestandsverwirklichung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, handelt es sich um eine Insolvenzforderung; erfolgt die vollständige Tatbestandsverwirklichung erst nach Verfahrenseröffnung, liegt unter den Voraussetzungen des § 55 InsO eine Masseverbindlichkeit vor.⁴

Die Säumniszuschläge gem. § 240 AO sind steuerliche Nebenleistungen i. S. v. § 3 Abs. 4 Nr. 5 AO. Sie teilen grundsätzlich das Schicksal der Steuer, auf die sie sich beziehen. Bezieht der Säumniszuschlag sich auf eine Steuer, die Insolvenzforderung ist, so ist auch der Säumniszuschlag Insolvenzforderung i. S. v. § 38 InsO.

Insolvenzgläubiger können gem. § 87 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Insolvenzforderungen i. S. v. § 38 InsO und damit ihre zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner „begründeten“ Vermögensansprüche nur noch nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Eine Festsetzung durch Steuerbescheid scheidet daher nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus. Das Finanzamt meldet die Säumniszuschläge gemeinsam mit der zugrundeliegenden Steuer zur Insolvenztabelle an. Der Insolvenzverwalter stellt die Forderung fest oder

bestreitet sie. Im Falle des Bestreitens seitens des Insolvenzverwalters oder eines anderen Insolvenzgläubigers kann ein Feststellungsbescheid gem. § 251 Abs. 3 AO i. V. m. § 179 Abs. 1 InsO ergehen.⁵

Der Insolvenzverwalter sollte bei Eingang einer Forderungsanmeldung, die Säumniszuschläge enthält, überprüfen ob diese berechtigt sind oder ob ggf. ein Teilerlass beantragt werden kann.

Ein Erlass von Säumniszuschlägen aus sachlichen Billigkeitsgründen ist geboten, wenn ihre Einziehung im Einzelfall, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Säumniszuschläge, nicht mehr zu rechtfertigen ist, weil die Erhebung den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft, obwohl der Sachverhalt den gesetzlichen Tatbestand erfüllt.

Säumniszuschläge sind u. a. ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Sachlich unbillig ist die Erhebung von Säumniszuschlägen daher, 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.⁶ Weil Säumniszuschläge auch als Gegenleistung für das Hinausschieben der Fälligkeit und zur Abgeltung des



¹ So BFH, Urteil vom 11.4.2024 – IV R 18/21, Rn. 20, ZRI 2024, 703 ff. = BB 2024, 2143 ff. mit Anm. Schmittmann; BFH, Urteil vom 16.7.2015 – III R 32/13, BFHE 251, 102 ff. = BStBl. II 2016, 251 ff.

² So BFH, Urteil vom 14.12.2022 – X R 9/20, BFHE 279, 491 ff. = BStBl. II 2024, 227 ff.

³ So BFH, Urteil vom 9.12.2010 – V R 22/10, BFHE 232, 301 ff. = BStBl. II 2011, 996 ff.

⁴ So BFH, Urteil vom 29.1.2009 – V R 64/07, BFHE 224, 24 ff. = BStBl. II 2009, 682 ff.

⁵ So BFH, Urteil vom 11.8.2011 – V R 53/09, BFHE 235, 5 ff. = BStBl. II 2012, 256 ff.

⁶ So BFH, Urteil vom 30.3.2006 – V R 2/04, BFHE 212, 23 ff. = BStBl. II 2006, 612 ff.; BFH, Urteil vom 9.7.2003 – V R 57/02, BFHE 203, 8 ff. = BStBl. II 2003, 901 ff.

Verwaltungsaufwands dienen, kommt regelmäßig bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit nur ein Teilerlass in Betracht. Nach der Rechtsprechung des BFH sind ab Eintritt von Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit aufgelaufene Säumniszuschläge nur zur Hälfte zu erlassen, denn ein Säumiger soll grundsätzlich nicht besser stehen als ein Steuerpflichtiger, dem Aussetzung der Vollziehung oder Stundung gewährt wurde.¹

Der Insolvenzverwalter sollte vor dem Prüfungstermin daher bereits grob ermittelt haben, wann bei dem Schuldner Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung eingetreten ist. Die nach diesem Zeitpunkt aufgelaufenen Säumniszuschläge sollten lediglich zur Hälfte zur Insolvenztabelle festgestellt werden. Hinsichtlich der anderen Hälfte sollte die angemeldete Forderung bestritten und beim Finanzamt ein Erlassantrag gestellt werden.

Im Hinblick darauf, dass zum Teil erhebliche Beträge als Säumniszuschläge vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens angefallen sind, kann eine ganz erhebliche Bereinigung der Passivseite erfolgen, wenn Säumniszuschläge konsequent überprüft und ggf. bestritten werden. Dies wirkt sich auf die Befriedigung der Gläubiger in ihrer Gesamtheit positiv aus.

Hat der Insolvenzverwalter erfolgreich gegenüber der Finanzverwaltung angefochten, so lebt die Forderung gem. § 144 Abs. 1 InsO wieder auf. Regelmäßig meldet die Finanzverwaltung die Forderung zur Insolvenztabelle an. Es entstehen aber keine Säumniszuschläge, wenn auf Grund einer Anfechtung des Insolvenzverwalters Steuern, die bis zum Ablauf des Fälligkeitstages vom Schuldner gezahlt wurden,

zurückgewährt wurden. Der Insolvenzverwalter sollte also prüfen, ob in einer späteren Nachmeldung der Finanzverwaltung nach einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung Säumniszuschläge enthalten sind.²

III. Säumniszuschläge als Masseverbindlichkeit i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen und von diesem vorweg aus der Insolvenzmasse zu befriedigen.³

Ist der Steueranspruch, auf den sich der Säumniszuschlag bezieht, als Masseverbindlichkeit i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO anzusehen, so handelt es sich auch bei den Säumniszuschlägen um Masseverbindlichkeiten. Ein solcher Fall kann z. B. eintreten, wenn der Insolvenzverwalter aus Nachlässigkeit die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet oder dazu nicht in der Lage ist, weil er gem. § 208 Abs. 1 InsO die Masseunzulänglichkeit angezeigt hat und daher die Befriedigungsreihenfolge

des § 209 InsO einzuhalten ist.

Nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit entstehen weiterhin Säumniszuschläge gem. § 240 Abs. 1 Satz 1 AO kraft Gesetzes. Die Anzeige der Masseunzulänglichkeit führt lediglich dazu, dass sich die Rangfolge der Forderungen ändert. Die Vorschrift verbietet es dem Insolvenzverwalter jedoch nicht, sonstige



WIR BIETEN IHNEN DAS KOMPLETT-PAKET VON DER BEWERTUNG BIS ZUR VERMARKTUNG.

Ob Anlagenverkauf, Fortführungslösung, Unternehmensnachfolge oder Insolvenz: Bei der Bewertung und Verwertung von Sachanlagen, Maschinen und Immobilien bieten wir Ihnen ganzheitliche Lösungen. Mit unserer Unterstützung setzen Sie Ihr Vorhaben professionell, transparent und bestmöglich um.

Vertrauen Sie auf unsere über 25-jährige Erfahrung.

WEIL WIR MEHR KÖNNEN ALS INDUSTRIE-AUKTIONEN!

PLESER
Weil wir mehr können als Industrieauktionen! ◀ ▶

T +49 375 60 69 60
E info@pleser.de
www.pleser.de

¹ So BFH, Beschluss vom 21.4.1999 – VII B 347/98, BFH/NV 1999, 1440 ff.; BFH, Urteil vom 18.6.1998 – V R 13/98, BFH/NV 1999, 10 ff.

² Vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2017 – XI R 14/16, BFHE 260, 300 ff. = BStBl. II 2018, 455 ff.

³ So BFH, Urteil vom 16.7.2015 – III R 32/13, BFHE 251, 102 ff. = BStBl. II 2016, 251 ff.

Masseforderungen i.S.d. § 53 InsO zu erfüllen, sondern regelt die Reihenfolge der Befriedigung.¹

Erfolgt im Laufe des Verfahrens keine Rückkehr ins reguläre Insolvenzverfahren nach Überwindung der Masseunzulänglichkeit, so kann auch in diesen Fällen ein Antrag auf häftigen Erlass der Säumniszuschläge erfolversprechend sein.

IV. Sonderfälle

Zudem sollen noch Sonderfälle behandelt werden. Dabei geht es um (1.) Säumniszuschläge auf Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO sowie um (2.) Säumniszuschläge nach Korrektur der Steuer.

1. Säumniszuschläge bei Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 4 InsO

Die Bestimmung des § 55 Abs. 4 InsO betrifft den Sonderfall der Begründung von Steuerverbindlichkeiten durch einen vorläufigen Insolvenzverwalter, vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen

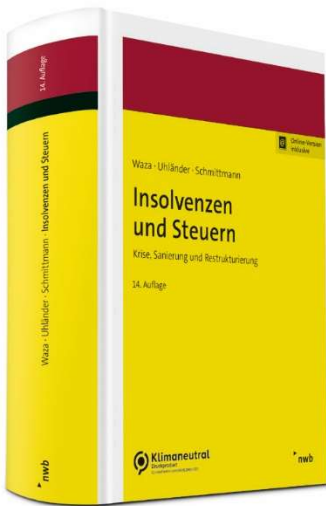
Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters. Diese gelten bei der Umsatzsteuer, den sonstigen Ein- und Ausfuhrabgaben, bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern, der Luftverkehr- und der Kraftfahrzeugsteuer sowie der Lohnsteuer ab Verfahrenseröffnung als Masseverbindlichkeit.

Nach Auffassung des BMF werden steuerliche Nebenleistungen von § 55 Abs. 4 InsO nicht erfasst. Die ab Festsetzung gegen den Insolvenzverwalter oder den eigenverwaltenden Schuldner entstehenden Säumniszuschläge auf als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO zu qualifizierende Umsatz- und Lohnsteuerforderungen sind nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO geltend zu machen.²

2. Säumniszuschläge nach Korrektur der Steuer

Wird die Festsetzung einer Steuer oder Steuervergütung aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO

Bestens beraten bei Insolvenzen



- ✓ Die Neuauflage bietet insbesondere auf den Steuerberater zugeschnittene Lösungsansätze für den rechtssicheren Umgang mit praxisrelevanten Fragestellungen.
- ✓ Qualifiziertes Autorenteam: Durch ihre Vortragspraxis stehen die Autoren in ständigem Kontakt zur Zielgruppe und können so die praxisrelevanten Schwerpunkte entsprechend gewichten.
- ✓ Unter Berücksichtigung europäischer Aspekte von Sanierung und Insolvenz.

Insolvenzen und Steuern

Waza · Uhländer · Schmittmann
14. Auflage · 2024 · Gebunden · ca 1.200 Seiten
Print mit Online € 149,- · nur Online € 129,-
ISBN 978-3-482-65944-7



mit Online-Version

Hier mehr erfahren und bestellen:
shop.nwb.de

nwb GUTE ANTWORT

¹ So BFH, Urteil vom 17.9.2019 – VII R 31/18, BFHE 266, 113 ff. = BStBl. II 2023, 221 ff.; BFH, Urteil vom 16.12.2003 – VII R 42/01, BFH/NV 2004, 908 ff.

² So BMF, Schreiben vom 11.1.2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001:001 DOK 2022/0027292, Rn. 8.

berichtigt, so bleiben gem. § 240 Abs. 1 Satz 3 AO die bis dahin verwirkten Säumniszuschläge unberührt.

Problematisch sind die Fälle, in denen der Steuerpflichtige Stundung beantragt hat, das Finanzamt aber über den Antrag erst nach einiger Zeit entscheidet. Eine rückwirkende Stundung, die im Steuerrecht möglich ist, hat den Sinn, den Steuerschuldner, der trotz bereits eingetretener Fälligkeit keine Zahlung auf die Steuerschuld geleistet hat, von den rechtlichen Folgen der Säumnis freizustellen. Die rückwirkende Stundung führt allerdings nicht dazu, dass die bis zum Erlass des Stundungsverwaltungsaktes bereits eingetretenen Rechtsfolgen der Säumnis mit der Bekanntgabe des rückwirkenden Verwaltungsaktes automatisch entfallen. Vielmehr bildet die rückwirkende Stundung lediglich die rechtliche Grundlage für entsprechende Maßnahmen des Finanzamtes, mit denen sie den Steuerschuldner von den eingetretenen Folgen der Säumnis befreien kann. Bereits verwirkte Säumniszuschläge bleiben trotz rückwirkender Stundung verwirkt; sie sind ggf. auf Antrag des Steuerpflichtigen durch einen gesonderten Verwaltungsakt zu erlassen.¹

Im Übrigen sind bei der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners gem. § 191 Abs. 1 AO für vom Steuerschuldner verwirkte Säumniszuschläge, die einen Zeitraum betreffen, in dem der Steuerschuldner zahlungsunfähig gewesen ist, Billigkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen. Dies sind insbesondere Gesichtspunkte, die bei der Erhebung der Säumniszuschläge bei dem Steuerschuldner nach § 227 AO zu einem Billigkeitserlass führen können und unter Umständen führen müssen.²

V. Fazit

Der Insolvenzverwalter hat kraft Amtes dafür zu sorgen, dass das Ziel des Insolvenzverfahrens, die gemeinschaftliche Gläubigerbefriedigung, erreicht wird. Dazu hat er nicht nur die Insolvenzmasse zu sichern und zu mehren, sondern auch zu prüfen, ob die von Gläubigern geltend gemachten Ansprüche tatsächlich ganz oder teilweise begründet sind. Im Rahmen der Prüfung der vom Finanzamt angemeldeten Forderungen ist insbesondere kritisch zu hinterfragen, ob die von der Finanzverwaltung regelmäßig angemeldeten Säumniszuschläge

tatsächlich berechtigt sind oder ob ein Antrag auf hälftigen Erlass Aussicht auf Erfolg hat.

Vorträge mit Prof. Dr. Schmittmann:

Steuerstrafrechtliche Risiken in Krise und Insolvenz

am 9.10.2024, online bei AGV Seminare

Mitarbeiter-Webinar Steuerrecht in der Insolvenz

am 14.10.2024, online bei RWS-Seminare

Insolvenzgeld: Vorfinanzierung, Steuern und Sozialversicherungsbeiträge

am 18.10.2024, online bei AGV Seminare

Umsatzsteuer und Forderungseinzug

am 22.10.2024, online bei AGV Seminare

Umsatzsteuer und Insolvenzverwaltervergütung

am 22.10.2024, online bei AGV Seminare

Das Grundstück in Zwangsverwaltung, Zwangsversteigerung und Insolvenz unter Berücksichtigung steuerlicher Bezüge

am 14.11.2024, online bei AGV Seminare

Aktuelles zur Geschäftsleiterhaftung nach SanInsFoG und SanInsKG

am 29.11.2024, online bei AGV Seminare

Update Insolvenzsteuerrecht – Aktuelle Entwicklungen und Rechtsprechung

am 4.12.2024, online bei AGV Seminare

Kryptowerte und elektronische Wertpapiere: Schnittstellen zwischen Insolvenz-, Steuer- und Strafrecht

am 9.12.2024, online bei AGV Seminare

Masseverbindlichkeiten Vertiefungsseminar

am 11.12.2024, online bei AGV Seminare

Umsatzsteuerkorrektur nach § 17 UStG

am 16.12.2024, online bei AGV Seminare

Einkommensteuerliche Einzelfragen in der Insolvenz der natürlichen Person

am 16.12.2024, online bei AGV Seminare

¹ So BFH, Urteil vom 8.7.2004 – VII R 55/03, BFHE 206, 309 ff. = BStBl. II 2005, 7 ff.

² So BFH, Urteil vom 19.12.2000 – VII R 63/99, BFHE 193, 524 ff. = BStBl. II 2001, 217 ff.