

Zuständigkeit für den Erlass eines Abrechnungsbescheids -
Säumniszuschläge

Zuständig für den Erlass eines Abrechnungsbescheids ist die nach den allgemeinen Zuständigkeitsregelungen der §§ 16 ff. AO zuständige Finanzbehörde. An seiner mit Urteil vom 12. Juli 2011 VII R 69/10 (BFHE 234, 114) vertretenen Auffassung, dass für Entscheidungen durch Abrechnungsbescheid diejenige Behörde zuständig ist, die den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis festgesetzt hat, um dessen Verwirklichung gestritten wird, hält der erkennende Senat nicht mehr fest.

AO § 19, § 26, § 119, § 218 Abs. 2 Satz 1, § 240, § 231, § 367
Abs. 1 Satz 2

FGO § 76 Abs. 1, § 96 Abs. 1 Satz 1

Urteil vom 19. März 2019 VII R 27/17

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg vom 18. Mai 2017
12 K 15308/15

T e n o r

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18. Mai 2017 12 K 15308/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Mit Bescheid vom 22. Mai 2007 setzte das damals noch zuständige Finanzamt (FA 1) gegen den Kläger und Revisionskläger (Kläger) sowie gegen dessen (inzwischen verstorbene) Ehefrau Einkommensteuer für 2005 in Höhe von ... € mit Zahlungsaufforderung bis spätestens 25. Juni 2007 fest.
- 2 Mit geändertem Bescheid vom 12. Juni 2007 ermäßigte das FA 1 die festgesetzte Einkommensteuer auf ... €, zu zahlen ebenfalls spätestens bis zum 25. Juni 2007.
- 3 Es folgten weitere Änderungsbescheide des FA 1 vom 3. September 2008, vom 10. August 2012 und vom 17. März 2014, mit denen die Einkommensteuer auf ... € ermäßigt und dann zunächst auf ... € (mit Zahlungsaufforderung bis spätestens 13. September 2012) sowie schließlich auf ... € erhöht wurde. Die bereits entstandenen und fälligen Säumniszuschläge wurden in dem Bescheid vom 3. September 2008 mit ... € beziffert, in dem Bescheid vom 10. August 2012 mit ... € und schließlich in dem Bescheid vom 17. März 2014 aufgrund fälliger Hauptforderung zum 25. Juni 2007 (erneut) mit ... € sowie aufgrund fälliger Hauptforderung zum 13. September 2012 mit ... €. Die genannten Änderungsbescheide enthielten allesamt

Zahlungsaufforderungen auch über die entstandenen und fälligen Säumniszuschläge.

4 Auf Antrag des Klägers erließ das FA 1 am 27. Mai 2014 einen Abrechnungsbescheid, mit dem es die hier streitigen Säumniszuschläge zur Einkommensteuer für 2005 dem Grund und der Höhe nach bestätigte.

5 Den Einspruch des Klägers wies der zwischenzeitlich wegen Verlegung des Betriebs zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Entscheidung vom 8. Oktober 2015 als unbegründet zurück.

6 Die dagegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, der Abrechnungsbescheid vom 27. Mai 2014 sei rechtmäßig. Er sei insbesondere hinreichend bestimmt, da er alle erforderlichen Angaben enthalte. Er sei auch von dem zuständigen Finanzamt erlassen worden. Zwar sei für den Erlass eines Abrechnungsbescheids nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) diejenige Finanzbehörde zuständig, die den streitigen Anspruch festgesetzt habe (Hinweis auf Senatsurteil vom 12. Juli 2011 VII R 69/10, BFHE 234, 114, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1758). Dies treffe aber nach Auffassung des Gerichts nicht auf Abrechnungsbescheide über Säumniszuschläge zu, da hier der Abrechnungsbescheid überhaupt erst Grundlage der Anspruchsverwirklichung sei. Zahlungsverjährung sei nicht eingetreten, da die fünfjährige Zahlungsverjährung durch Erlass der Änderungsbescheide unterbrochen worden sei. Dass eine Stundungsvereinbarung vorgelegen hätte, habe der Kläger nicht nachgewiesen.

7 Mit seiner Revision trägt der Kläger im Wesentlichen vor, das FA sei für den Erlass des Abrechnungsbescheids bzw. der Ein-

spruchsentscheidung nicht zuständig gewesen; denn zuständig sei nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats diejenige Finanzbehörde, die den streitigen Anspruch festgesetzt habe, also im vorliegenden Streitfall das FA 1. Für Säumniszuschläge gelte insoweit nichts anderes; denn diese entstünden kraft Gesetzes, so dass es auch insoweit allein auf die Festsetzungszuständigkeit für die den Säumniszuschlägen zugrunde liegende Steuerforderung ankomme. Die Verletzung der Regelungen über die örtliche Zuständigkeit müsse daher zur Aufhebung des angefochtenen Bescheids führen. Auch sei der angefochtene Abrechnungsbescheid nicht hinreichend "prüffähig", da ihm entgegen den Feststellungen des Gerichts keine Anlagen beigefügt gewesen seien. Seine Einwendungen aus der Einspruchsbegründung hinsichtlich einer Zahlung von ... € und der Wirkung zwischenzeitlich ergangener Nullbescheide habe das Gericht übergangen. Die Aussage des FG, die Frage nach der wirksamen Begründung der Steuerpflicht könne nach rechtskräftiger Abweisung der Klage gegen den Steuerbescheid nicht mehr überprüft werden, gehe fehl, da das Verfahren zur Einkommensteuer 2005 noch anhängig sei. Darüber hinaus beruhe das angefochtene Urteil auf Verfahrensmängeln. Zum einen habe das FG den erhobenen Verjährungseinwand mit dem bloßen Hinweis übergangen, dass die Verjährung der Säumniszuschläge durch den Erlass der Änderungsbescheide zur Einkommensteuer unterbrochen worden sei; das Gericht verwechsle hier offenkundig die Steuerforderung mit den Säumniszuschlägen. Dabei befasse sich das Gericht mit dem zweiten Abrechnungsbescheid überhaupt nicht. Zum anderen habe das FG unberücksichtigt gelassen, dass es im Jahr 2006 eine Stundungsvereinbarung mit dem FA 1 gegeben habe; einen entsprechenden Beweisantrag habe das Gericht ohne Hinweis an den Kläger übergangen.

8 Der Kläger beantragt (sinngemäß), sowohl die Vorentscheidung als auch die Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2015 aufzuheben und den Abrechnungsbescheid vom 27. Mai 2014 dahingehend zu ändern, dass die Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 2005 mit Null € festgestellt werden.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

10 Das FA trägt im Wesentlichen vor, gegen das Senatsurteil in BFHE 234, 114, DStR 2011, 1758 bestünden seitens der Finanzverwaltung erhebliche Bedenken; schon aus Praktikabilitätsgründen könne dieser Entscheidung nicht gefolgt werden, da dies eine erhebliche Umstellung der Verfahrensabläufe in der Praxis zur Folge hätte und dem Grundsatz der Gewährleistung einer effektiven Verwaltung widerspreche. Im Fachschrifttum würden diese Bedenken geteilt (Hinweis auf Bergan/Martin, Die örtliche Zuständigkeit im Steuererhebungsverfahren, DStR 2012, 171; Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 17 AO Rz 9). Aber auch dann, wenn man der Senatsrechtsprechung folgte, müsste man doch zwischen Abrechnungsbescheiden unterscheiden, die über die Verwirklichung eines bereits festgesetzten Anspruchs entscheiden, und solchen, die --wie hier-- darüber entscheiden, ob Säumniszuschläge überhaupt entstanden sind. Im letztgenannten Fall stelle der Abrechnungsbescheid die Grundlage für die Anspruchsverwirklichung dar; warum hier bei Streitigkeiten über die Zahlungsverjährung oder die Tilgung ein Zuständigkeitswechsel eintreten solle, sei nicht ersichtlich. Auch gehe es im vorliegenden Streitfall um einen Zuständigkeitswechsel (nur) zwischen zwei in demselben Bundesland gelegenen Finanzämtern, während der BFH in seinem Urteil in BFHE 234, 114, DStR 2011, 1758 über einen Sachverhalt entschieden habe, in dem der Wechsel unterschiedliche Bundesländer betraf. Eine Verjährung der streitigen Säumniszuschläge

habe das FG zutreffend verneint. Insbesondere liege eine Verwechslung der Säumniszuschläge mit der Steuerforderung nicht vor. Der Kläger verkenne, dass er mit jedem Änderungsbescheid zur Zahlung der bis dahin entstandenen Säumniszuschläge aufgefordert worden sei, was zu einer Unterbrechung der Zahlungsverjährung geführt habe. Die von dem Kläger behauptete Stundung sei nach Aktenlage nicht vereinbart worden; dem Gericht sei daher nur die Möglichkeit geblieben, dem Kläger die Vorlage einer Stundungsvereinbarung anheimzustellen. Die nunmehr vorgelegten Schreiben betreffen eine (unstreitig vereinbarte) Ratenzahlungs-Vollstreckungsvereinbarung.

II.

11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das erstinstanzliche Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).

12 Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass der angefochtene Abrechnungsbescheid rechtmäßig ist (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

13 1. Gemäß § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entscheidet die Finanzbehörde über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, durch Abrechnungsbescheid.

14 a) Der Abrechnungsbescheid enthält dabei grundsätzlich nur die Feststellung, ob und inwieweit der festgesetzte Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis bereits verwirklicht (also erfüllt) oder noch zu verwirklichen ist; d.h. er entscheidet darüber, ob eine bestimmte Zahlungsverpflichtung durch Zahlung, Aufrechnung, Verrechnung, Erlass, Eintritt der Zahlungsverjährung oder ob eine Schuld bereits vor der Begründung der Zahlungs-

pflicht oder infolge von Vollstreckungsmaßnahmen erloschen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 18. April 2006 VII R 77/04, BFHE 212, 29, BStBl II 2006, 578, und vom 12. August 1999 VII R 92/98, BFHE 189, 331, BStBl II 1999, 751, m.w.N.).

15 Als Ausnahme zu diesem Grundsatz ist in der Rechtsprechung des BFH anerkannt, dass der Abrechnungsbescheid bei Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit der Erhebung von Säumniszuschlägen unter dem Gesichtspunkt der Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes nicht nur über den Fortbestand der Zahlungsverpflichtung entscheidet, sondern auch darüber, ob Säumniszuschläge überhaupt entstanden sind und ggf. in welcher Höhe (Senatsurteil in BFHE 212, 29, BStBl II 2006, 578, m.w.N.). Damit wird ein zusätzliches Regelungsbedürfnis hinsichtlich des Entstehens von Säumniszuschlägen anerkannt, soweit eine Überprüfung des Entstehens dieser Säumniszuschläge nach Grund und Höhe erforderlich ist. Das betrifft insbesondere die Fragen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Entstehung von Säumniszuschlägen nach § 240 AO erfüllt sind oder ob außerhalb der Verwirklichung des Tatbestands des § 240 AO trotz Bestehens einer Säumnis Umstände vorliegen, die das Entstehen von Säumniszuschlägen hindern, z.B. weil für bestimmte Zeiträume, für die sie erhoben werden könnten, Stundung oder Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt worden ist, oder soweit sich die Parteien über die Wirkung einer AdV oder eines Vollstreckungsaufschubs im Hinblick auf die Verwirkung von Säumniszuschlägen streiten (Senatsurteil in BFHE 212, 29, BStBl II 2006, 578; s. auch Alber in HHSp, § 218 AO Rz 101).

16 b) Im Hinblick auf die Funktion des Abrechnungsbescheids sind die Anforderungen an die nach § 119 AO erforderliche inhaltliche Bestimmtheit dieses Verwaltungsakts so auszurichten, dass

die Klärung der im Einzelfall bestehenden Streitigkeit erreicht wird (vgl. Senatsurteil vom 4. Februar 1997 VII R 50/96, BFHE 182, 276, BStBl II 1997, 479). Wird über die Entstehung von Säumniszuschlägen gestritten, müssen diese nach Art, Zeitraum und Betrag aufgeführt werden und zwar bezogen auf jede einzelne Steuerschuld getrennt; es genügt nicht, wenn die Säumniszuschläge vom Gesamtbetrag der Steuerforderungen berechnet werden (vgl. Senatsurteil vom 1. August 1979 VII R 115/76, BFHE 128, 251, BStBl II 1979, 714, am Ende). Des Weiteren sind ggf. Feststellungen darüber erforderlich, ob der Steueranspruch verjährt ist oder nicht (vgl. Senatsurteil vom 5. Juli 1988 VII R 142/84, BFH/NV 1990, 69). Dabei genügt es, wenn sich die erforderlichen Angaben aus der Einspruchsentscheidung ergeben (s. Senatsurteil in BFHE 182, 276, BStBl II 1997, 479, unter 2. der Entscheidungsgründe).

17 c) Zuständig für die Entscheidung durch Abrechnungsbescheid ist gemäß § 218 Abs. 2 Satz 1 AO "die Finanzbehörde". Das ist die nach den allgemeinen Zuständigkeitsregelungen der §§ 16 ff. AO zuständige Finanzbehörde.

18 An der Auffassung, dass für Entscheidungen durch Abrechnungsbescheid diejenige Behörde zuständig ist, die den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis festgesetzt hat, um dessen Verwirklichung gestritten wird (Senatsurteil in BFHE 234, 114, DStR 2011, 1758, m.w.N.), hält der erkennende Senat nicht mehr fest. Das gilt insbesondere auch für die in dem genannten Senatsurteil vertretene Auffassung, die Regelungen in §§ 19, 26 AO betreffen allein die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden für die Durchführung der (eigentlichen) Besteuerung i.S. der §§ 134 ff. AO, nicht aber die Zuständigkeit im Erhebungsverfahren nach §§ 218 ff. AO (s. auch die Kritik von Bergan/Martin, DStR 2012, 171; ebenso Sunder-Plassmann in HHSp, § 17

AO Rz 9 und § 19 AO Rz 5; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 17 AO Rz 5 und § 19 AO Rz 3; Schmieszek in Gosch, AO § 19 Rz 7; Klein/Rätke, AO, 14. Aufl., § 19 Rz 2; Klein/Rüsken, a.a.O., § 218 Rz 34d). Auch für die Zuständigkeit nach § 19 AO gilt der Grundsatz der Gesamtzuständigkeit (so zutreffend Sunder-Plassmann in HHSp, § 19 AO Rz 5; zur Handhabung durch die Verwaltung s. auch Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 27. Oktober 2017 S 0127.1.1-6/6 St 42, BeckVerw 347969; Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 20. Januar 2016 S 0127-1-St 142, BeckVerw 323189).

- 19 Grundsätzlich entscheidet die danach zuständige Behörde gemäß § 367 Abs. 1 Satz 1 AO auch über einen Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid. Ist allerdings nachträglich nach den allgemeinen Zuständigkeitsregelungen der §§ 16 ff. AO eine andere Finanzbehörde für den Steuerfall zuständig geworden, ohne dass eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 26 Satz 2 AO getroffen worden ist oder getroffen wird, entscheidet gemäß § 367 Abs. 1 Satz 2 AO diese Finanzbehörde. Maßgeblich ist die Zuständigkeit der anderen Finanzbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (Birkenfeld in HHSp, § 367 AO Rz 77; ebenso Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 367 AO Rz 4).
- 20 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind sowohl der angefochtene Abrechnungsbescheid als auch die Einspruchsentscheidung formell rechtmäßig.
- 21 a) Dabei ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei dem Bescheid vom 27. Mai 2014 um einen einzigen Bescheid handelt, der lediglich in zwei separaten (tabellarischen) Erläuterungen die entstandenen Säumniszuschläge getrennt nach der jeweiligen Fälligkeit der zugrunde liegenden Steuerforderungen aufschlüs-

selt. Es handelt sich nicht, wie der Kläger offenbar annimmt, um zwei Abrechnungsbescheide. Auch gibt es zu diesem Bescheid über die genannten Erläuterungen hinaus keine weiteren Anlagen. Soweit das FG auf S. 6 seines Urteils auf "Anlagen" Bezug nimmt, sind damit erkennbar diese Erläuterungen gemeint. Der Vorwurf des Klägers, das FG habe in der Begründung seines Urteils Anlagen einbezogen, die ihm (dem Kläger) nicht mit dem Abrechnungsbescheid übersandt worden seien, ist daher unberechtigt.

22 b) Der Abrechnungsbescheid vom 27. Mai 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2015 ist hinreichend bestimmt.

23 In dem Bescheid sind der Kläger und seine Ehefrau als Inhaltsadressaten und das FA 1 als erlassende Behörde aufgeführt. Des Weiteren benennt der Bescheid auf der ersten Seite die entstandenen Säumniszuschläge getrennt nach den zu den Stichtagen 25. Juni 2007 und 13. September 2012 jeweils fälligen Steuerbeträgen aus der für das Jahr 2005 festgesetzten Einkommensteuer. In den Erläuterungen werden diese Säumniszuschläge einzeln in Tabellenform aufgeschlüsselt unter Angabe der Höhe der jeweils zugrunde liegenden Steuerforderung, ihrer Wertstellung, der Dauer der Säumnis, der Anzahl der sich daraus ergebenden zu berücksichtigenden Monate und der Bemessungsgrundlage. Das in der letzten Spalte der Tabelle aufgeführte Ergebnis ("Verwirkte Säumniszuschläge") ist rechnerisch ohne weiteres nachvollziehbar; es ergibt sich, wenn man 1 Prozent der in der vorletzten Spalte angegebenen Bemessungsgrundlage (vgl. § 240 Abs. 1 Satz 1 AO) mit der in der vorvorletzten Spalte angegebenen Anzahl der angefangenen Monate der Säumnis multipliziert.

24 Ausführungen zu den streitigen Fragen von Teilzahlungen, Stundung und Verjährung finden sich jedenfalls in der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2015, die hinsichtlich der Verjährung auch auf die jeweiligen Zahlungsaufforderungen in den einzeln mit Datum aufgeführten Änderungsbescheiden zur Einkommensteuer verweist (s. dazu im Einzelnen unten, unter II.3.c); diese Angaben genügen den Anforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit eines Abrechnungsbescheids (s. Senatsurteil in BFHE 182, 276, BStBl II 1997, 479, unter 2. der Entscheidungsgründe).

25 c) Der Abrechnungsbescheid und die Einspruchsentscheidung sind auch von der jeweils zuständigen Finanzbehörde erlassen worden.

26 Der streitige Abrechnungsbescheid ist von dem zu diesem Zeitpunkt (ohnehin) noch nach § 19 Abs. 3 Satz 1 AO zuständigen FA 1 erlassen worden. Zu einem Zuständigkeitswechsel ist es erst im Verlauf des Einspruchsverfahrens und damit nach Ergehen des Abrechnungsbescheids gekommen; die sich daraus ergebende (geänderte) Zuständigkeit des FA für die Entscheidung über den Einspruch folgt aus § 367 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 19 Abs. 3 Satz 1, § 26 AO.

27 3. Der angefochtene Abrechnungsbescheid ist auch materiell rechtmäßig.

28 a) Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet, so ist nach § 240 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 Prozent des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten; abzurunden ist gemäß § 240 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag.

29 Säumniszuschläge entstehen somit kraft Gesetzes, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der Säumnis verwirklicht sind, und sie werden mit ihrer Entstehung fällig (§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO). Einer Festsetzung der Säumniszuschläge durch das Finanzamt bedarf es nicht (vgl. Senatsurteil in BFHE 212, 29, BStBl II 2006, 578; s. auch Klein/Rüsken, a.a.O., § 240 Rz 11).

30 Darüber hinaus bestimmt § 240 Abs. 1 Satz 4 AO, dass bereits verwirkte Säumniszuschläge von einer Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der zugrunde liegenden Steuerfestsetzung unberührt bleiben (s. dazu auch BFH-Urteil vom 18. September 2018 XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 31 ff.).

31 Die entstandenen und fälligen Säumniszuschläge unterliegen gemäß § 228 AO einer fünfjährigen Zahlungsverjährung. Die Verjährung beginnt gemäß § 229 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Die Verjährung wird gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 AO (in der bis zum 24. Juni 2017 geltenden Fassung --a.F.--; jetzt § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 AO) u.a. durch die schriftliche Geltendmachung des Anspruchs unterbrochen. Dies hat gemäß § 231 Abs. 3 AO zur Folge, dass mit dem Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Unterbrechung geendet hat, eine neue --fünfjährige-- Verjährungsfrist beginnt.

32 b) Die hier streitigen Säumniszuschläge sind somit wirksam entstanden.

33 aa) Da die Einkommensteuer 2005 mit Bescheid vom 22. Mai 2007 wirksam festgesetzt wurde, zum 25. Juni 2007 fällig war und (zunächst) auch nicht bezahlt wurde, sind ab diesem Zeitpunkt nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO Säumniszuschläge entstanden, und

zwar für den Zeitraum bis zum 22. Dezember 2008 in Höhe von insgesamt ... €; diese Säumniszuschläge sind gemäß § 220 Abs. 2 Satz 1 AO mit ihrer Entstehung fällig geworden.

34 Mit der geänderten Steuerfestsetzung vom 10. August 2012 ist ein gegenüber der Festsetzung vom 22. Mai 2007 höherer Betrag festgesetzt worden, der zunächst nur teilweise bis zum Fälligkeitstag entrichtet worden ist, so dass für den noch offenen Betrag weitere Säumniszuschläge in Höhe von ... € entstanden und ebenfalls fällig geworden sind.

35 bb) Dass hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 eine Stundungsvereinbarung vorgelegen hätte, mit der die Fälligkeit zum Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide hinausgeschoben worden wäre, hat der Kläger nach den Feststellungen des FG nicht nachgewiesen. An diese Feststellungen ist der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden; zulässige und begründete Revisionsgründe hat der Kläger dagegen nicht vorgebracht. Insbesondere ist der Vorwurf des Klägers, das FG habe sich nur unzureichend mit dem Einwand der Stundung befasst und sei seinen Beweisangeboten nicht nachgegangen, unberechtigt. Die insoweit von dem Kläger erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch.

36 (1) Das Urteil verletzt nicht das Vollständigkeitsgebot des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.

37 Das FG hat das Vorbringen der Beteiligten zu der vom Kläger behaupteten Stundungsabrede aus dem Jahr 2006 sowohl im Tatbestand (S. 3 und 4 des angefochtenen Urteils) berücksichtigt als auch in den Entscheidungsgründen (S. 7) des Urteils abgehandelt. Dass es sich nicht ausführlicher hiermit befasst hat, ist unerheblich. Aufgrund des Vorbringens des FA in der Klage-

erwiderung, es sei im Jahr 2006 lediglich eine bis zum 31. Dezember 2006 befristete Ratenzahlung vereinbart worden, wäre es Sache des Klägers gewesen, eine entsprechende Stundungsabrede im erstinstanzlichen Verfahren vorzulegen. Ein Verstoß gegen das Vollständigkeitsgebot des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt damit jedenfalls nicht vor; denn diese Regelung gebietet ohnehin nicht, dass alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern sind (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juli 2012 IX B 173/11, BFH/NV 2012, 1784, m.w.N.).

38 Die erst im Revisionsverfahren vorgelegten Schreiben können nach § 118 Abs. 2 FGO nicht berücksichtigt werden. Nur ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass auch diese Schreiben lediglich eine Ratenzahlungsvereinbarung enthalten, keine Stundungsabrede.

39 (2) Mit dem Einwand, das FG habe gegen die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen, kann der Kläger im vorliegenden Verfahren nicht gehört werden.

40 Zwar hat das erstinstanzliche Gericht nach § 76 Abs. 1 FGO den entscheidungserheblichen Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Dies gilt insoweit, als Aufklärungsmaßnahmen durch den Inhalt der Akten, das Beteiligtenvorbringen oder sonstige Umstände veranlasst sind. Dabei stehen die Art und Weise der Beweiserhebung und die Auswahl der Beweismittel grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts (vgl. auch Senatsurteil vom 23. April 2014 VII R 41/12, BFHE 245, 493, BStBl II 2015, 117).

41 Allerdings ist der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz eine Verfahrensvorschrift, auf deren Einhaltung ein Beteiligter --ausdrücklich oder durch Unterlas-

sen einer Rüge-- verzichten kann (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung). Das Unterlassen der rechtzeitigen Rüge hat den endgültigen Rügeverlust zur Folge (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 2018 VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712, m.w.N.). Etwas anderes kann bei einem fachkundig vertretenen Verfahrensbeteiligten nur dann gelten, wenn er aufgrund des Verhaltens des FG die Rüge für entbehrlich halten durfte (BFH-Beschluss vom 27. November 2017 IX B 144/16, BFH/NV 2018, 218).

42 Im vorliegenden Streitfall hat die Prozessbevollmächtigte des Klägers in der mündlichen Verhandlung vom 18. Mai 2017 vor dem FG ausweislich des Sitzungsprotokolls weder Beweisanträge gestellt noch das Unterlassen einer von Amts wegen, auch ohne entsprechenden Beweisantrag gebotenen Sachaufklärung gerügt. Dabei war bereits aus der Ladung vom 29. März 2017 ersichtlich, dass keine Zeugen zu dem Termin geladen worden waren. Dass bzw. warum eine entsprechende Rüge für entbehrlich gehalten wurde, ist nicht dargelegt worden und auch nicht aus den Akten ersichtlich. Damit hat der Kläger sein Rügerecht verloren.

43 c) Die streitigen Säumniszuschläge waren bei Erlass der Einspruchsentscheidung auch nicht verjährt.

44 Die Verjährung der im Jahr 2007 entstandenen Säumniszuschläge begann gemäß § 229 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des Jahres 2007 und endete demnach gemäß § 228 AO nicht vor Ablauf des Jahres 2012. Innerhalb dieser Frist hat das FA 1 den Kläger wiederholt ausdrücklich zur Zahlung der streitigen Säumniszuschläge aufgefordert. Entsprechende Aufforderungen finden sich in den Änderungsbescheiden vom 3. September 2008, vom 10. August 2012 und (darüber hinaus) vom 17. März 2014. Diese Aufforderungen

sind eine schriftliche Geltendmachung des Anspruchs aus den Säumniszuschlägen i.S. von § 231 Abs. 1 Satz 1 AO a.F. (vgl. Senatsurteil vom 30. März 1993 VII R 37/92, BFH/NV 1994, 4, unter II.3. der Entscheidungsgründe). Die Wirkung dieser Bescheide beschränkt sich damit, anders als der Kläger meint, nicht auf eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2005; die diesbezüglichen Ausführungen des FG sind zwar sehr kurz gehalten, im Ergebnis aber zutreffend.

45 Dementsprechend begann gemäß § 231 Abs. 3 AO jeweils mit Ablauf der Jahre 2008, 2012 und 2014 erneut eine fünfjährige Verjährungsfrist. Der streitige Abrechnungsbescheid vom 27. Mai 2014 ist somit innerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Mit diesem Abrechnungsbescheid sind die noch nicht getilgten Säumniszuschläge (erneut) schriftlich geltend gemacht worden (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 4. August 2009 VII B 16/09, juris; s. auch Klein/Rüsken, a.a.O., § 231 Rz 21).

46 Für die in den Jahren 2008, 2012 und 2013 entstandenen Säumniszuschläge gilt dies entsprechend.

47 d) Soweit der Kläger rügt, das FG habe bei seiner Entscheidung eine streitige Zahlung von ... € nicht berücksichtigt, ist festzuhalten, dass sich auch in seiner Klagebegründung vom 5. Januar 2016 keine Ausführungen zu einer solchen Zahlung finden lassen. Nachdem das FA in seiner Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2015 ausgeführt hatte, dass zwar am 22. Oktober 2013 eine Zahlung über diesen Betrag erfolgt sei, dass diese aber auf Anweisung des Klägers auf Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das 1. Quartal 2008 gebucht worden sei, wäre es Sache des Klägers gewesen, diesen Ausführungen im Klageverfahren entgegenzutreten. Da er dies nicht getan hat, musste --und

durfte-- das FG davon ausgehen, dass dieser Punkt nicht mehr streitig war.

48 e) Soweit schließlich der Kläger rügt, das FG habe die Wirkung des zwischenzeitlichen "Nullbescheids" übergangen --gemeint ist wohl ein Änderungsbescheid vom 5. Januar 2009-- und zudem nicht berücksichtigt, dass das Gerichtsverfahren über die Festsetzung der Einkommensteuer für 2005 noch anhängig sei, verkennt er, dass diese Umstände für die bereits verwirkten Säumniszuschläge gemäß § 240 Abs. 1 Satz 4 AO (wie bereits dargelegt - s. oben, unter II.3.a) ohne Bedeutung sind.

49 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.