

Urteil vom 26. November 2014, X R 18/13

Inhaltliche Bestimmtheit von Zinsbescheiden - Festsetzungsfrist für Aussetzungszinsen

BFH X. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 234 Abs 3, AO § 237 Abs 4, AO § 239 Abs 1 S 2 Nr 5, AO § 361

vorgehend FG Düsseldorf, 02. April 2013, Az: 4 K 4751/12 AO

Leitsätze

1. NV: Werden Zinsen für mehrere Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis äußerlich verbunden in einem Sammelbescheid festgesetzt, muss dieser erkennen lassen, in welcher Höhe Zinsen für die einzelne Steuerart bzw. den einzelnen Steuerabschnitt festgesetzt worden sind .
2. NV: Wird die aufgrund eines Einspruchs gegen den (noch vor Erlass des Grundlagenbescheids ergangenen) Folgebescheid gewährte AdV nach Ergehen des Grundlagenbescheids zwar zunächst aufgehoben, aber nach Anfechtung des Grundlagenbescheids letztlich nahtlos als Folge-AdV fortgesetzt, beginnt die Festsetzungsfrist für den Gesamtbetrag der Aussetzungszinsen erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Einspruch oder die Anfechtungsklage gegen den Grundlagenbescheid endgültig erfolglos geblieben ist, soweit sich die Einsprüche in beiden Verfahren auf dieselben Besteuerungsgrundlagen beziehen .
3. NV: Auf Aussetzungszinsen sind Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) anzurechnen, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden .

Tenor

Die Revision der Kläger wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 3. April 2013 4 K 4751/12 AO aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2001 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger veräußerte zum 30. Juni 2001 einen Anteil an einer KG, die zum 31. Dezember 2000 durch Umwandlung aus einer GmbH hervorgegangen war. Er erzielte dabei einen Veräußerungsgewinn, der bei der KG gemäß § 18 Abs. 4 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3858 (UmwStG 2001) der Gewerbesteuer unterlag.
- 2 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 23. Mai 2003 den Einkommensteuerbescheid 2001 gegen die Kläger. Für die KG war zu diesem Zeitpunkt noch kein Feststellungsbescheid ergangen, sondern lediglich eine Mitteilung über die voraussichtlichen Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Vorauszahlungen. Das FA setzte die Höhe der laufenden Einkünfte und des Veräußerungsgewinns entsprechend dieser Mitteilung an, gewährte auf den --der Gewerbesteuer unterliegenden-- Veräußerungsgewinn aber keine Steuerermäßigung nach § 35 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3 Wegen der Versagung der Steuerermäßigung legten die Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch ein. Das FA gewährte ihnen auf Antrag Aussetzung der Vollziehung (AdV) ab Fälligkeit in Höhe von 116.660,45 € (Einkommensteuer) bzw. 6.416,33 € (Solidaritätszuschlag).

- 4 Am 10. Mai 2004 erließ das für die KG zuständige Feststellungs-FA den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der KG, mit dem der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 35 EStG verbunden wurde. Darin wurde für den Kläger ein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag von 63.342,50 DM festgestellt. Dieser Anteil wurde im Änderungsbescheid vom 19. August 2004 auf 98.070 DM erhöht.
- 5 In Auswertung des zuletzt genannten Bescheids änderte das FA am 26. Oktober 2004 die Einkommensteuerfestsetzung, berücksichtigte eine Steuerermäßigung nach § 35 EStG in Höhe von 24.085 DM und teilte den Klägern mit, die AdV ende zum 29. November 2004. Ferner vertrat es die Auffassung, der Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid sei mit Erlass des Feststellungsbescheids unzulässig geworden.
- 6 Noch vor Erlass dieses Bescheids, am 14. Oktober 2004, hatte das Feststellungs-FA den Anteil des Klägers am Gewerbesteuermessbetrag auf 0 DM festgestellt. Hierfür berief es sich auf die Regelung des § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2001, wonach der auf Veräußerungsgewinnen i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG 2001 beruhende Teil des Gewerbesteuermessbetrags bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG nicht zu berücksichtigen ist. Die ehemaligen Gesellschafter der KG legten hiergegen Einspruch ein; das Feststellungs-FA gewährte am 4. November 2004 AdV des Grundlagenbescheids, und zwar bezogen auf den Kläger für einen Anteil am Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 98.070 DM.
- 7 Diesen Grundlagenbescheid setzte das FA im geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 24. November 2004 um, mit dem es keine Steuerermäßigung nach § 35 EStG mehr berücksichtigte. Bereits mit Verfügung vom 22. November 2004 hatte es in Bezug auf diesen Bescheid auf Antrag der Kläger aber AdV ab Fälligkeit in Höhe von 90.256,31 € (Einkommensteuer) bzw. 4.964,10 € (Solidaritätszuschlag) gewährt.
- 8 Am 26. Januar 2005 nahmen die Kläger ihren Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid zurück. Seine Vollziehung blieb aber infolge der für den Grundlagenbescheid gewährten AdV ausgesetzt.
- 9 Am 10. August 2006 setzte das FA die Einkommensteuer 2001 wegen eines Verlustrücktrags aus 2002 herab. Zugleich teilte es mit, die AdV ende zum 14. September 2006. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein und beantragten die weitere Gewährung von AdV. Das FA setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 18. September 2006 weiter herab. Die sich danach noch ergebenden offenen Beträge von 47.120,15 € (Einkommensteuer) bzw. 2.591,61 € (Solidaritätszuschlag) hatte es bereits mit Verfügung vom 14. September 2006 ab Fälligkeit von der Vollziehung ausgesetzt. Daraufhin nahmen die Kläger ihren Einspruch gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid zurück.
- 10 Im noch anhängigen Verfahren der ehemaligen Gesellschafter der KG wegen des Feststellungsbescheids nach § 35 EStG bestätigten sowohl das Hessische Finanzgericht (Urteil vom 19. Dezember 2007 2 K 1375/05, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 821) als auch der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 15. April 2010 IV R 5/08 (BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912), dass für den Veräußerungsgewinn keine Einkommensteuerermäßigung zu gewähren sei. Der BFH verwies den Rechtsstreit allerdings an die dortige Vorinstanz zurück, um aufzuklären zu lassen, in welchem Umfang der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag auf den Veräußerungsgewinn entfalle. Im zweiten Rechtsgang kamen die Beteiligten überein, dass der gesamte Gewerbesteuermessbetrag auf dem Veräußerungsgewinn beruhe. Da der Kläger in diesem Verfahren noch zusätzliche Veräußerungskosten geltend machte, setzte das Feststellungs-FA am 28. März 2011 den Veräußerungsgewinn geringfügig herab. Im Übrigen blieb der Feststellungsbescheid unverändert; der Rechtsstreit hinsichtlich dieses Bescheids wurde in der Hauptsache für erledigt erklärt.
- 11 Der Kläger hatte bereits am 25. Juni 2010 die noch offene Einkommensteuer (47.120,15 €) gezahlt. Am 27. Juli 2011 setzte das FA die Einkommensteuer 2001 in Auswertung des hinsichtlich der Veräußerungskosten geänderten Grundlagenbescheids geringfügig herab und teilte mit, die AdV ende zum 1. September 2011. In diesem Bescheid wurden zudem Nachzahlungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO) in Höhe von 1.415 € festgesetzt, wovon nach Anrechnung bereits gezahlter Beträge noch 1.138 € offen waren. Der Kläger zahlte den noch offenen Solidaritätszuschlag (2.581,12 €) am 24. August 2011.
- 12 Am 15. Juni 2012 erließ das FA den im vorliegenden Verfahren angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen. In diesem Bescheid heißt es im Abschnitt "Berechnung und Festsetzung der Zinsen" u.a.:

13

Steuerart/-abschnitt	auf 50 € abgerundeter zu verzinsender Betrag	Beginn Zinslauf	Ende Zinslauf	Zinsmonate	Zinssatz	Festgesetzte Zinsen
ESt 2001	26.400 €	26.06.03	29.11.04	17	8,5 %	2.244 €
ESt 2001	43.100 €	29.11.04	14.09.06	38	19,0 %	8.189 €
ESt 2001	47.100 €	14.09.06	25.06.10	83	41,5 %	19.546 €
SolZ 2001	1.450 €	26.06.03	29.11.04	17	8,5 %	123 €
SolZ 2001	2.400 €	29.11.04	14.09.06	38	19,0 %	456 €
SolZ 2001	2.550 €	14.09.06	24.08.11	97	48,5 %	1.236 €
abzgl. Nachzahlungszinsen		26.06.03	24.08.11			<u>./ 1.138 €</u>
Gesamtbetrag						30.656 €

- 14** Im Bescheid angegeben wurden nur die auf die einzelnen Zeitabschnitte entfallenden Zins-Teilbeträge sowie --ohne Unterscheidung nach Steuerarten und -abschnitten-- der Gesamtbetrag der Zinsfestsetzungen nach Anrechnung der Nachzahlungszinsen. Der für die einzelne Steuerart und den einzelnen Steuerabschnitt über alle Berechnungsschritte hinweg insgesamt festgesetzte Zinsbetrag wurde hingegen nicht gesondert ausgewiesen. Hinsichtlich der Anrechnung der Nachzahlungszinsen legte das FA nicht den festgesetzten Betrag (1.415 €), sondern den noch offenen Betrag (1.138 €) zugrunde.
- 15** Im anschließenden Einspruchs- und Klageverfahren machten die Kläger geltend, der Einspruch gegen diesen Bescheid sei jedenfalls insoweit "endgültig erfolglos geblieben", als das FA die AdV zum 29. November 2004 --nach Ergehen des erstmaligen Grundlagenbescheids-- zunächst beendet habe und anschließend, im Januar 2005, der Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid zurückgenommen worden sei. Damit habe gemäß § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO der Lauf der einjährigen Festsetzungsfrist für die Aussetzungszinsen begonnen. Die Festsetzungsfrist sei daher in Bezug auf die zum 29. November 2004 beendete AdV bei Erlass des Zinsbescheids im Jahr 2012 längst abgelaufen gewesen.
- 16** Das Finanzgericht (FG) setzte die Aussetzungszinsen geringfügig auf 30.379 € herab und wies die Klage im Übrigen ab. Für den Beginn des Laufs der Festsetzungsfrist sei im Streitfall der Zeitpunkt der endgültigen Erfolglosigkeit des Einspruchs- und Klageverfahrens gegen den Grundlagenbescheid maßgeblich. Dies folge zwar nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, wohl aber aus der Systematik und dem Zweck des Gesetzes.
- 17** Hinsichtlich der Höhe der Aussetzungszinsen folgte das FG der Berechnungssystematik des FA. Die teilweise Klagestattgabe beruhte darauf, dass das FG abweichend vom FA den Gesamtbetrag der festgesetzten Nachzahlungszinsen (1.415 €) auf die Aussetzungszinsen anrechnete.
- 18** Mit ihrer Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Das FG habe nicht beachtet, dass das FA des Folgebescheids frei darin sei, trotz einer AdV des Grundlagenbescheids die AdV des Folgebescheids zu versagen. So habe auch das FA im Streitfall eine eigenständige Prüfung vorgenommen und die AdV zum 14. September 2006 beendet. Dies müsse zum Beginn des Laufs der Festsetzungsfrist für die Aussetzungszinsen führen.
- 19** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit darin die Klage abgewiesen worden ist, und die Aussetzungszinsen unter Änderung des Bescheids vom 15. Juni 2012 und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 29. November 2012 in der Weise festzusetzen, dass der Berechnung nur ein Einkommensteuerbetrag von 47.120,15 € für die Zeit vom 14. September 2006 bis zum 25. Juni 2010 und ein Solidaritätszuschlagsbetrag von 2.591,61 € für die Zeit vom 14. September 2006 bis zum 24. August 2011 zugrunde gelegt wird.
- 20** Das FA beantragt, die Revision der Kläger zurückzuweisen,

sowie das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit darin der Klage stattgegeben worden ist, und die Klage in vollem Umfang abzuweisen.

21 Zur Revision der Kläger vertritt es die Auffassung, die dem zugrunde liegende Ansicht würde zu einem widersinnigen Ergebnis führen, weil die Festsetzungsfrist teilweise schon abgelaufen wäre, bevor überhaupt ein Zinsbescheid ergehen dürfe.

22 Seine eigene Revision begründet das FA damit, dass es nunmehr die von ihm selbst dem angefochtenen Zinsbescheid, der Einspruchsentscheidung und dem im Klageverfahren eingereichten Schriftsatz vom 31. Januar 2013 zugrunde gelegte Berechnungssystematik --die vom FG übernommen worden ist-- für in mehrfacher Hinsicht unzutreffend hält. So seien die Berechnungsschritte nicht an einzelnen Steuer-Teilbeträgen, sondern an den differenziert zu beurteilenden Zeitabschnitten auszurichten. Auch habe das FA nunmehr erkannt, dass nicht die einzelnen Zwischenergebnisse, sondern erst die festzusetzenden Zinsansprüche auf volle Euro gerundet werden dürften. Im Einzelnen ergibt sich nach dem Revisionsvorbringen des FA die folgende Berechnung:

Steuerart/-abschnitt	auf 50 € abgerundeter zu verzinsender Betrag	Beginn Zinslauf	Ende Zinslauf	Zinsmonate	Zinssatz	Festgesetzte Zinsen
ESt 2001	116.650 €	27.06.03	29.11.04	17	8,5 %	9.915,25 €
ESt 2001	90.250 €	30.11.04	14.09.06	21	10,5 %	9.476,25 €
ESt 2001	47.100 €	15.09.06	25.06.10	45	22,5 %	<u>10.597,50 €</u>
Summe Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 2001						29.989,00 €
SolZ 2001	6.400 €	27.06.03	29.11.04	17	8,5 %	544,00 €
SolZ 2001	4.950 €	30.11.04	14.09.06	21	10,5 %	519,75 €
SolZ 2001	2.550 €	15.09.06	24.08.11	59	29,5 %	<u>752,25 €</u>
Summe Aussetzungszinsen zum Solidaritätszuschlag 2001						1.816,00 €
Gesamtbetrag Aussetzungszinsen						31.805,00 €

24 Dieser Gesamtbetrag liegt um 11 € höher als der vom FA bisher ermittelte --und vom FG übernommene-- Gesamtbetrag der Aussetzungszinsen vor Anrechnung der Nachzahlungszinsen.

25 Ferner ist das FA nunmehr --auch insoweit entgegen seinem bisherigen Vorgehen-- der Auffassung, eine Anrechnung von Nachzahlungszinsen komme nicht in Betracht. Soweit die Nachzahlungszinsen auf die Monate April und Mai 2003 entfielen, seien sie schon nicht für denselben Zeitraum wie die Aussetzungszinsen festgesetzt worden. Aber auch soweit sich die Zeiträume decken würden, seien die Nachzahlungszinsen jedenfalls auf andere Besteuerungsgrundlagen bezogen als die Aussetzungszinsen. Zu einer Überschneidung könne es daher nicht kommen.

26 Die Kläger haben sich zur Revision des FA nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

27 II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen (dazu unten 2.). Die Revision des FA ist begründet (unten 3.). Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, soweit darin der Klage stattgegeben worden ist, und zur Abweisung der gesamten Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

- 28** 1. Im Ergebnis zu Recht haben das FG und die Beteiligten --allerdings ohne diese Frage zu problematisieren-- den angefochtenen (Sammel-)Zinsbescheid als inhaltlich noch hinreichend bestimmt und damit wirksam angesehen.
- 29** a) Allerdings könnten vorliegend im Hinblick darauf, dass dem Bescheid ein erkennbarer Tenor fehlt, Zweifel bestehen, ob er das Erfordernis der hinreichenden inhaltlichen Bestimmtheit wahr, das nach § 119 Abs. 1 AO für jeden Verwaltungsakt gilt (vgl. zur Nichtigkeit eines Sammelbescheids bei unaufgegliederter Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle BFH-Urteil vom 22. September 2004 II R 50/03, BFH/NV 2005, 993, m.w.N.).
- 30** Gemäß § 239 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO sind die für Steuern geltenden Vorschriften auf Zinsen entsprechend anzuwenden. Für einen Steuerbescheid fordert § 157 Abs. 1 Satz 2 AO die Bezeichnung der Steuer nach Art und Betrag (vgl. auch BFH-Beschluss vom 5. Juli 1978 II B 50/77, BFHE 125, 312, BStBl II 1978, 542). Diese Vorschrift ist auch auf Zinsbescheide anzuwenden (Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO--, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31. Januar 2014, BStBl I 2014, 290, zu § 239 AO Nr. 1 Satz 2). Da gemäß § 233 AO "Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis" i.S. des § 37 AO verzinst werden, bezieht sich der einzelne --rechtlich selbständige-- Zinsbescheid jeweils auf einen einzigen derartigen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Im Fall von Ansprüchen, die sich aus Steuerbescheiden ergeben, ist der einzelne "Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis" das aus dem jeweiligen Steuerbescheid folgende Ergebnis, und zwar getrennt nach Steuerarten und -abschnitten.
- 31** Im Streitfall hat das FA Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 2001 und zum Solidaritätszuschlag 2001 festsetzen wollen. Es handelt sich dabei um zwei Verwaltungsakte (Zinsbescheide), die allerdings äußerlich zu einem Sammelbescheid zusammengefasst werden dürfen, solange dies die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit der einzelnen Verwaltungsakte nicht berührt. Im vorliegenden Sammelbescheid fehlt indes die --den eigentlichen Bescheidtenor darstellende-- Angabe, in welcher Höhe jeweils Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 2001 sowie zum Solidaritätszuschlag 2001 festgesetzt worden sind. Vielmehr enthält der Sammelbescheid nur die Berechnungsgrundlagen (je Zinsbescheid drei Teilbeträge für einzelne Zeitabschnitte) und den Gesamtbetrag aller --rechtlich getrennten-- Zinsfestsetzungen.
- 32** b) Dies ist im Streitfall aber noch hinzunehmen. Der durchschnittliche Adressat des vorliegenden Sammelbescheids ist in der Lage, durch eine einfache Addition der jeweils drei angegebenen Berechnungsgrundlagen pro Zinsbescheid den Betrag der Festsetzung in noch hinreichend eindeutiger Weise selbst zu ermitteln. Dafür spricht in dem hier zu beurteilenden Einzelfall entscheidend, dass die drei Zeilen mit den Berechnungsgrundlagen jeweils mit der Bezeichnung "Einkommensteuer 2001" bzw. "Solidaritätszuschlag 2001" beginnen und daher eine eindeutige Zuordnung zum jeweiligen Zinsbescheid gegeben ist.
- 33** c) Der Umstand, dass der Sammelbescheid nicht ausdrücklich angibt, welche der beiden Zinsfestsetzungen die vorgenommene Anrechnung der Nachzahlungszinsen (§ 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 3 AO) betrifft, steht der Annahme, der Sammelbescheid sei inhaltlich noch hinreichend bestimmt, ebenfalls nicht entgegen.
- 34** aa) Allein aus dem in § 234 Abs. 3 AO verwendeten Begriff der "Anrechnung" folgt noch keine eindeutige Zuweisung dieses Aktes zum Festsetzungs- oder aber Erhebungsverfahren. Dies zeigt schon ein Vergleich der Vorschrift des § 36 Abs. 2 EStG, die nach allgemeiner Auffassung eine Anrechnung (erst) im Erhebungsverfahren betrifft, mit der des § 34c EStG, wo der identische Begriff der "Anrechnung" einen Berechnungsschritt (bereits) im Steuerfestsetzungsverfahren meint (vgl. dazu § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG; BFH-Urteil vom 19. März 1996 VIII R 15/94, BFHE 180, 146, BStBl II 1996, 312, unter II.4., m.w.N.; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 79 a.E.).
- 35** In den Fällen des § 234 Abs. 3 bzw. § 237 Abs. 4 AO ist die Anrechnung Teil der Zinsfestsetzung (ebenso --jeweils ohne Begründung-- AEAO zu § 233a AO Nr. 68 Satz 3; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 234 AO Rz 29, m.w.N.). Anders als in den Fällen des § 36 Abs. 2 EStG erschöpft sich die Anrechnung von Nachzahlungszinsen auf Aussetzungszinsen nicht in einer --dem Erhebungsverfahren überantwortbaren-- bloßen Subtraktion eines feststehenden Betrags von einem anderen feststehenden Betrag. Vielmehr sind --vergleichbar den Fällen des § 34c EStG-- weitere Überlegungen dazu erforderlich, in welcher Höhe ein bereits festgesetzter einheitlicher Betrag an Nachzahlungszinsen auf die Aussetzungszinsen anzurechnen ist. Dies zeigen nicht nur die Ausführungen unter 3. dieser Entscheidungsgründe, sondern auch die umfangreichen diesbezüglichen Erwägungen in der Revisionsbegründung des FA. Solche komplexen Entscheidungen sind aber gemeinhin bereits im Festsetzungsverfahren zu treffen.
- 36** bb) Dies vorausgesetzt, wahr, der angefochtene Bescheid --trotz der bei isolierter Betrachtung bestehenden Unklarheiten über die Anrechnung der Nachzahlungszinsen-- unter den besonderen Umständen des Streitfalls noch

die geltenden Anforderungen an seine Bestimmtheit. Denn der zusammengefasste Zinsbescheid enthielt lediglich zwei Einzelfestsetzungen (Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 2001 und Aussetzungszinsen zum Solidaritätszuschlag 2001). Schon aus dem klaren Wortlaut des § 233a Abs. 1 AO ergibt sich aber, dass Nachzahlungszinsen nur zur Einkommensteuer, nicht hingegen zum Solidaritätszuschlag festgesetzt werden können. Die Anrechnung der Nachzahlungszinsen konnte sich daher vorliegend nur auf die Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 2001 beziehen, was für einen durchschnittlichen Adressaten des Sammelbescheids noch hinreichend erkennbar war.

- 37** d) Ist damit der angefochtene Verwaltungsakt inhaltlich noch hinreichend bestimmt, gilt dies auch für den Tenor des vorinstanzlichen Urteils, der ebenfalls keine ausdrückliche Differenzierung zwischen den einzelnen Zinsbescheiden enthält.
- 38** 2. Die Revision der Kläger ist unbegründet.
- 39** a) Gemäß § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO beginnt die --lediglich einjährige-- Festsetzungsfrist für Aussetzungszinsen mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage endgültig erfolglos geblieben ist.
- 40** Wird die aufgrund eines Einspruchs gegen den Folgebescheid gewährte AdV nach Ergehen des Grundlagenbescheids zwar zunächst aufgehoben, aber nach Anfechtung des Grundlagenbescheids letztlich nahtlos als Folge-AdV (§ 361 Abs. 3 AO) fortgesetzt, beginnt die Festsetzungsfrist für den Gesamtbetrag der Aussetzungszinsen erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Einspruch oder die Anfechtungsklage gegen den Grundlagenbescheid endgültig erfolglos geblieben ist, soweit sich die Einsprüche in beiden Verfahren auf dieselben Besteuerungsgrundlagen beziehen. Es kommt in derartigen Fällen für den Beginn der Festsetzungsfrist nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige nach Ergehen und Anfechtung des Grundlagenbescheids seinen zuvor gegen den Folgebescheid gerichteten Einspruch aus verfahrensrechtlichen Gründen zurücknimmt oder nicht.
- 41** b) Der --von den Klägern in den Vordergrund ihrer Argumentation gestellte-- Wortlaut des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO spricht nur dann für ihre Auffassung, der zunächst gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 eingelegte Einspruch sei mit dessen im Jahr 2005 erklärter Rücknahme endgültig erfolglos geblieben, wenn man das gesetzliche Umfeld ausblendet, in das diese Regelung gestellt ist.
- 42** Eine solche Betrachtung würde jedoch den gesetzlichen Regelungen über Grundlagen- und Folgebescheide sowie deren AdV nicht gerecht.
- 43** aa) Feststellungsbescheide sind gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für Folgebescheide auch dann bindend, wenn sie noch nicht unanfechtbar sind. Diese Bindungswirkung setzt allerdings die Wirksamkeit des Grundlagenbescheids (§ 124 AO), insbesondere dessen Erlass und Bekanntgabe, voraus. Fehlt es noch am Erlass des an sich erforderlichen Grundlagenbescheids, kann der Folgebescheid gleichwohl ergehen (§ 155 Abs. 2 AO); in diesen Fällen können die in dem noch zu erlassenden Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen beim Erlass des Folgebescheids geschätzt werden (§ 162 Abs. 5 AO). Eine solche Schätzung kann durch einen Einspruch gegen den Folgebescheid angegriffen werden (vgl. auch Senatsurteil vom 14. Mai 2014 X R 7/12, BFHE 246, 101, BStBl II 2015, 12); die Anfechtungssperre des § 351 Abs. 2 AO greift erst ein, wenn eine "Entscheidung in einem Grundlagenbescheid" vorliegt, ein solcher also wirksam ergangen ist. Soweit der Einspruch gegen den Folgebescheid und der Einspruch gegen den nachfolgenden Grundlagenbescheid dieselbe Besteuerungsgrundlage betreffen, ist die Aufteilung in zwei Einspruchsverfahren lediglich formeller Natur.
- 44** bb) In Fortsetzung dieser rein verfahrensrechtlichen Zweiteilung kann die Finanzbehörde die AdV (§ 361 Abs. 2 AO) des vor Erlass des Grundlagenbescheids ergangenen Folgebescheids auch insoweit gewähren, als sie sich auf die geschätzten, noch gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen bezieht. Ergeht später der Grundlagenbescheid und wird auch dieser angefochten und von der Vollziehung ausgesetzt, *ist* die Vollziehung des Folgebescheids auszusetzen (§ 361 Abs. 3 AO). Folgerichtig sieht § 237 Abs. 1 AO in den Sätzen 1 und 2 Aussetzungszinsen für beide Verfahrensabschnitte vor.
- 45** cc) Systematik und Zweck des Gesetzes sprechen daher dafür, den in § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO verwendeten Begriff der "endgültigen" Erfolglosigkeit eines Rechtsbehelfs dahingehend auszulegen, dass hinsichtlich derselben Besteuerungsgrundlagen maßgebend für den Beginn des Laufs der Festsetzungsfrist erst das endgültige Erfolglosbleiben des Rechtsbehelfs gegen den später ergangenen Grundlagenbescheid ist. So handelt es sich im Streitfall für die gesamte Dauer der AdV um einen einheitlichen Anspruch auf Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 2001, auch wenn diesem Zinsanspruch verschiedene Berechnungsschritte und Zeitabschnitte

zugrunde liegen (siehe oben 1.). Die Festsetzungsfrist für einen einheitlichen Anspruch kann zwar in Bezug auf einzelne --unselbständige-- Teilbeträge dieses Anspruchs zu unterschiedlichen Zeitpunkten enden (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO: "soweit") oder in differenzierter Weise in ihrem Ablauf gehemmt sein (vgl. § 171 Abs. 2, 3, 5, 8, 10, 14 AO); sie *beginnt* jedoch stets für den gesamten Anspruch zum selben Zeitpunkt. Dies ergibt sich aus der im Streitfall anwendbaren Vorschrift des § 239 Abs. 1 Satz 2 AO, die nicht erkennen lässt, dass der Lauf der Festsetzungsfrist stufenweise in Abhängigkeit vom Umfang des jeweiligen Streitgegenstandes eintreten könnte (so bereits BFH-Urteil vom 9. Dezember 1998 XI R 24/98, BFHE 187, 400, BStBl II 1999, 201, unter II.2.). Die allgemein für den Beginn der Feststellungsfrist geltende --vorliegend durch § 239 Abs. 1 Satz 2 AO verdrängte-- Vorschrift des § 170 AO enthält ebenfalls keine Differenzierungen nach einzelnen Teilbeträgen.

- 46** c) Hinzu kommt --wie auch vom FG zutreffend ausgeführt--, dass die Ergebnisse der von den Klägern vertretenen Auffassung jedenfalls dann, wenn der Einspruch gegen den Grundlagenbescheid letztlich Erfolg hätte, widersinnig wären: Der Steuerpflichtige würde dann nämlich für den --in einer Konstellation wie im Streitfall notwendigerweise vorgelagerten-- Verfahrensabschnitt "anfänglicher Einspruch gegen den noch vor Erlass des Grundlagenbescheids ergangenen Folgebescheid" allein aufgrund der aus formalen Gründen notwendig gewordenen Einspruchsrücknahme endgültig mit Aussetzungszinsen belastet, obwohl er mit seinem Begehren materiell in vollem Umfang obsiegt hätte. Ein solches Ergebnis ist durch Vornahme einer entsprechenden Auslegung des Gesetzes zu vermeiden, zumal der Steuerpflichtige keinen Einfluss darauf hat, in welcher zeitlichen Reihenfolge die jeweils zuständigen Finanzämter den erstmaligen Folgebescheid bzw. den erstmaligen Grundlagenbescheid erlassen.
- 47** d) Dass das FA die AdV im Streitfall zwischenzeitlich mehrfach aufgehoben --und im unmittelbaren Anschluss daran erneut gewährt-- hatte, steht dem nicht entgegen. Denn der Anspruch auf Aussetzungszinsen entsteht auch dann *insgesamt* erst nach endgültiger Erfolglosigkeit des Rechtsbehelfs, wenn die Aussetzungsverfügung schon zuvor aufgehoben worden war (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Mai 2007 VIII B 205/06, BFH/NV 2007, 1634, unter 1.b, m.w.N.).
- 48** 3. Die Revision des FA ist schon deshalb begründet, weil das FG zu Unrecht auch diejenigen Nachzahlungszinsen auf die Aussetzungszinsen angerechnet hat, die für die Zeit vor dem erstmaligen Wirksamwerden der AdV festgesetzt worden sind. Da bereits die Korrektur dieses Rechtsfehlers zu einer vollen Klageabweisung führt, kann der Senat die weiteren vom FA aufgeworfenen Fragen (Berechnungsmethodik nach Zeitabschnitten oder aber nach Steuerteilbeträgen; Anwendung der Rundungsregelung nur auf den Gesamtbetrag einer Zinsfestsetzung oder auch auf Teilbeträge im Rahmen der Berechnungsgrundlagen; Absehen von der Anrechnung solcher Nachzahlungszinsen, die zwar denselben Zeitraum wie die Aussetzungszinsen betreffen, aber auf Besteuerungsgrundlagen bezogen sind, für die keine AdV gewährt war) offenlassen.
- 49** a) Gemäß § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 3 AO sind auf die Aussetzungszinsen Zinsen nach § 233a AO, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, anzurechnen. Die sich daraus ergebende Notwendigkeit einer Differenzierung hat das FG nicht beachtet, indem es --ohne nähere Begründung-- den Gesamtbetrag der Nachzahlungszinsen auf die Aussetzungszinsen angerechnet hat. Dies war jedenfalls insoweit rechtswidrig, als in dem angerechneten Betrag auch Nachzahlungszinsen für die Monate April und Mai 2003 enthalten sind. In diesen Monaten war den Klägern jedoch noch keine AdV gewährt worden; diese wurde vielmehr erst zum 26. Juni 2003 wirksam, dem Fälligkeitstag der Nachzahlung, die sich aus dem ersten für 2001 ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 23. Mai 2003 ergab.
- 50** b) Die Höhe der danach von der Anrechnung auf die Aussetzungszinsen auszunehmenden Nachzahlungszinsen für die Monate April und Mai 2003 ergibt sich aus der folgenden Berechnung:
- 51** - Im Einkommensteuerbescheid vom 23. Mai 2003 wurden ausschließlich Nachzahlungszinsen für April 2003 festgesetzt (0,5 % von 117.350 € = abgerundet 586 €).
- 52** - Mit dem Änderungsbescheid vom 26. Oktober 2004 wurden die für April 2003 festgesetzten Nachzahlungszinsen auf 579 € gemindert.
- 53** - Der Änderungsbescheid vom 24. November 2004 erhöhte die bisher festgesetzten Nachzahlungszinsen um Zinsen auf einen weiteren Nachzahlungsbetrag von 12.300 €. Auf die Monate April und Mai 2003 entfiel insoweit ein Zinsbetrag von 123 € (2 Monate x 0,5 %/Monat x 12.300 €). Der Gesamtbetrag der Nachzahlungszinsen für April und Mai 2003 belief sich damit auf 702 € (579 € + 123 €).

- 54** - Der Änderungsbescheid vom 10. August 2006 führte zwar zu einer erheblichen Minderung der festgesetzten Einkommensteuer und damit zu einer Herabsetzung der bisher insgesamt festgesetzten Nachzahlungszinsen. Da diese Herabsetzung der Einkommensteuer aber auf einem Verlustrücktrag aus 2002 beruhte, begann gemäß § 233a Abs. 2a AO der Zinslauf für die Minderung der Zinsen erst am 1. April 2004. Die --im Rahmen der vorliegenden Betrachtung allein maßgebenden-- Zinsmonate April und Mai 2003 waren von der Herabsetzung der Nachzahlungszinsen daher nicht betroffen.
- 55** - Im Änderungsbescheid vom 18. September 2006 wurde die Festsetzung der Nachzahlungszinsen nicht geändert, weil sich der Betrag der Änderung auf weniger als 10 € belaufen hätte.
- 56** - Die geänderte Zinsfestsetzung im Änderungsbescheid vom 14. Dezember 2007 beruhte wiederum auf dem Verlustrücktrag aus 2002 und berührte daher die Zinsmonate April und Mai 2003 nicht.
- 57** - Mit dem zuletzt ergangenen Änderungsbescheid vom 27. Juli 2011 wurden die für April 2003 festgesetzten Nachzahlungszinsen um 1 € gemindert. Der Gesamtbetrag der Nachzahlungszinsen für April und Mai 2003 beläuft sich damit letztlich auf 701 €.
- 58** c) Das FG hat der Klage hinsichtlich eines Teilbetrags von 277 € stattgegeben. Allein die Nachzahlungszinsen für die nicht von der AdV berührten Monate April und Mai 2003 belaufen sich aber bereits auf 701 €; jedenfalls dieser Betrag hätte daher nicht auf die Aussetzungszinsen angerechnet werden dürfen. Da das FG eine solche Anrechnung vorgenommen hat, erweist sich der im FG-Urteil festgesetzte Betrag der Aussetzungszinsen als um zumindest 701 € zu gering. Die Klage ist daher in vollem Umfang abzuweisen. Aufgrund des Verböserungsverbots, das auch im Revisionsverfahren gilt (BFH-Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 73/05, BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965, unter II.2.) und vom FA bei der Fassung seines Revisionsantrags beachtet worden ist, verbleibt es bei den Zinsfestsetzungen in dem angefochtenen Sammelbescheid.
- 59** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de