

Urteil vom 31. August 2011, X R 49/09

Keine Aussetzungszinsen für fehlerhaft ausgesetzte Beträge bei vollem Erfolg des Rechtsbehelfs - Verzinsung bei Aussetzung der Vollziehung eines Grundlagenbescheids

BFH X. Senat

AO § 237 Abs 1, AO § 233a, AO § 234, AO § 235, AO § 236

vorgehend FG Düsseldorf, 12. November 2008, Az: 12 K 2457/07 AO

Leitsätze

Hatte ein Rechtsbehelf in vollem Umfang Erfolg, können auch dann keine Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO festgesetzt werden, wenn das FA rechtsirrig einen zu hohen Betrag von der Vollziehung ausgesetzt hatte.

Tatbestand

I.

- 1 Der Revisionsbeklagte ist Erbe der während des Revisionsverfahrens verstorbenen Klägerin (E).
- 2 E war Gesellschafterin einer GbR. Während eines Rechtsbehelfsverfahrens betreffend negative Gewinnfeststellungsbescheide der GbR war die Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt worden. Infolgedessen wurde die Vollziehung der Bescheide über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag aufgehoben (künftig: ausgesetzt/Aussetzung). Diese Aussetzung erfolgte allerdings in größerem Umfang als es der Streitgegenstand hinsichtlich der Feststellungsbescheide erfordert hätte. Nach dem Vorbringen des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) im Revisionsverfahren beruhte dies darauf, dass bei der Berechnung fälschlich frühere --zwischenzeitlich geänderte-- Bescheide zugrunde gelegt worden waren.
- 3 Das Rechtsbehelfsverfahren hatte in vollem Umfang Erfolg. Wegen der überhöhten AdV hatte E gleichwohl Nachzahlungen zu leisten. Das FA setzte deswegen gegen E für Einkommensteuer 1994 und 1996 nebst Solidaritätszuschlag 1996 Aussetzungszinsen in Höhe von zuletzt insgesamt 375.774 € fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 382 veröffentlichten Urteil, das im Rubrum die Einkommensteuer 1994 und 1996, nicht aber den Solidaritätszuschlag 1996 nannte, der Klage statt. Für die Festsetzung dieser Zinsen fehle es an einer rechtlichen Grundlage. § 237 der Abgabenordnung (AO) sei nicht anwendbar, wenn, wie hier, Einspruch oder Klage in vollem Umfang Erfolg gehabt hätten. Es fehle an einer Rechtsgrundlage für die Festsetzung von Zinsen als Ausgleich für Fehler eines Finanzamts bei einer AdV.
- 5 Mit der Revision vertritt das FA weiterhin die Auffassung, die Nachzahlungsbeträge seien zu verzinsen. Im Rubrum der Revisionsbegründung nennt es, nachdem es im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren wie das FG ausdrücklich lediglich die Einkommensteuern bezeichnete, wieder den Solidaritätszuschlag 1996.
- 6 Die in § 237 Abs. 1 Satz 1 AO vorausgesetzte Erfolglosigkeit des Rechtsbehelfs beurteile sich allein danach, inwieweit nach endgültiger Erledigung der ausgesetzte Betrag geschuldet werde, unabhängig davon, aus welchem Grund dies der Fall sei. Daher sei nicht der Streitgegenstand des Einspruchsverfahrens, sondern der geschuldete und von der Vollziehung ausgesetzte Steuerbetrag für den Umfang der Verzinsung maßgebend. Im Verhältnis zwischen Grundlagen- und Folgebescheiden gelte nach § 237 Abs. 1 Satz 2 AO nichts anderes. Der Wortlaut des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO sei daher unter Berücksichtigung seines Zwecks erweiternd so auszulegen, dass ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid auch insoweit endgültig keinen Erfolg gehabt habe, als trotz Abhilfe des Einspruchs oder der Anfechtungsklage weiterhin ein Betrag geschuldet werde, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt gewesen sei.

- 7** Dieses Verständnis entspreche dem Zweck des § 237 Abs. 1 AO. Die Vorschrift wolle dem Steuerpflichtigen den ihm durch die AdV eröffneten, jedoch nach materiellem Recht nicht zustehenden Zinsvorteil nehmen. Dem werde lediglich eine Verzinsung gerecht, die unabhängig von der Rechtmäßigkeit der AdV-Entscheidung in Grund und Höhe an den tatsächlich ausgesetzten und noch verbliebenen geschuldeten Betrag anknüpfe.
- 8** Im Übrigen sei E nicht rechtsschutzlos gestellt gewesen, denn sie hätte ihre Zinszahlungspflicht durch verschiedene Maßnahmen vermeiden können, namentlich durch Einspruch gegen die AdV-Verfügungen, durch Änderungsantrag nach § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO oder auch durch Zahlung der zuviel von der Vollziehung ausgesetzten Beträge. Die AdV wäre dann gegenstandslos geworden.
- 9** Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen,
hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 10** Der Revisionsbeklagte beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11** Die Auffassung des FA stehe mit dem Gesetzeswortlaut nicht in Einklang. Danach sei Grundvoraussetzung für die Festsetzung von Aussetzungszinsen, dass ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage ganz oder teilweise ("soweit") endgültig keinen Erfolg gehabt habe. Diese Voraussetzung sei vorliegend nicht erfüllt, da der Einspruch in vollem Umfang erfolgreich gewesen sei. Zum zweiten in § 237 AO vorgesehenen Prüfungsschritt, der Festlegung der Höhe der Aussetzungszinsen, komme man danach nicht mehr.
- 12** Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH), auf die sich das FA zur Berechnung des zu verzinsenden Betrages stütze, seien jeweils zu Sachverhalten ergangen, in denen die Rechtsbehelfe zumindest teilweise nicht erfolgreich gewesen seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass für die Nachzahlungsbeträge keine Zinsen festzusetzen waren.
- 14** 1. Hinsichtlich des Streitgegenstandes stellt der Senat klar, dass der Rechtsstreit auch den Solidaritätszuschlag 1996 umfasst. Einspruch und Klage hatten den Solidaritätszuschlag zum Gegenstand. Soweit die Rubren, beginnend mit dem FG-Urteil, ihn zunächst nicht mehr enthielten, handelt es sich um offenkundige Versehen.
- 15** 2. Nach § 237 Abs. 1 Satz 1 AO ist, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid oder gegen eine Einspruchsentscheidung hiergegen endgültig keinen Erfolg gehabt hat, der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt wurde, zu verzinsen. Dies gilt entsprechend, wenn nach Einlegung eines förmlichen Rechtsbehelfs gegen einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) oder eine Rechtsbehelfsentscheidung hiergegen die Vollziehung eines Folgebescheids ausgesetzt wurde (§ 237 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 16** Die in Satz 1 dieser Vorschrift genannte Voraussetzung, dass ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage "endgültig keinen Erfolg gehabt" haben dürfe, gilt damit auch in den Fällen des Satzes 2.
- 17** An dieser Voraussetzung fehlt es im Streitfall. Die Rechtsbehelfsverfahren gegen die Grundlagenbescheide hatten in vollem Umfang Erfolg.
- 18** a) Der Wortlaut des § 237 AO ist insoweit eindeutig. Die Frage, ob ein Rechtsbehelf Erfolg hatte, bemisst sich nach dem Verfahrensgegenstand und dem konkretisierten Rechtsbehelfsbegehren und ist unabhängig von der verfahrenstechnischen Art der Erledigung. "Endgültig keinen Erfolg gehabt" hat der Rechtsbehelf insbesondere dann, wenn er durch unanfechtbare Entscheidung abgewiesen, vom Rechtsbehelfsführer zurückgenommen oder eingeschränkt worden ist, wenn mithin das FA dem Begehren, den festgesetzten Steuerbetrag herabzusetzen, im

Ergebnis nicht abhilft, gleich, aus welchem Grunde (grundlegend Senatsurteil vom 27. November 1991 X R 103/89, BFHE 166, 311, BStBl II 1992, 319, m.w.N.).

- 19** Für die Beurteilung der endgültigen Erfolglosigkeit i.S. des § 237 Abs. 1 Satz 2 AO ist dementsprechend ausschließlich auf das Ergebnis des gegen den Grundlagenbescheid gerichteten Rechtsbehelfsverfahrens abzustellen, während die sich auf der Ebene des Folgebescheids ergebende steuerliche Auswirkung unbeachtlich ist (vgl. Senatsbeschlüsse vom 27. Oktober 2003 X B 36/03 und X B 37/03, BFH/NV 2004, 158; ebenso im Anschluss an die Vorinstanz Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 237 AO Rz 18, und Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 237 AO Rz 14).
- 20** b) Soweit der BFH mehrfach entschieden hat, dass die Zinsfestsetzung nicht von der Rechtmäßigkeit der bestandskräftigen AdV-Entscheidung, sondern von dem tatsächlich ausgesetzten Betrag abhängt (vgl. Urteile in BFHE 166, 311, BStBl II 1992, 319; vom 25. März 1992 I R 159/90, BFHE 168, 13, BStBl II 1992, 997; vom 18. Juli 1994 X R 33/91, BFHE 175, 294, BStBl II 1995, 4; vom 9. November 1998 XI R 24/98, BFHE 187, 400, BStBl II 1999, 201, und vom 12. Dezember 2007 XI R 25/07, BFH/NV 2008, 339), beziehen sich diese Entscheidungen auf Konstellationen, in denen die jeweils eingelegten Rechtsbehelfe wenigstens teilweise ohne Erfolg geblieben waren. Die Tatbestandswirkung der AdV-Entscheidung (dazu eingehend Senatsurteil vom 22. Mai 2007 X R 26/05, BFH/NV 2007, 1817) bezieht sich nur auf die darauf folgende Frage, in welchem Umfang der ausgesetzte Betrag verzinst wird. Sie bezieht sich nicht, wie das FA meint, auf den fehlenden Erfolg des Rechtsbehelfs.
- 21** c) Überlegungen zu dem systematischen Zusammenhang des § 237 AO sowie zum Sinn und Zweck der Verzinsungsvorschriften vermögen keine abweichende Entscheidung zu rechtfertigen.
- 22** Nach § 233 Satz 1 AO werden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. §§ 233a bis 237 AO enthalten eine Reihe von Zinstatbeständen für bestimmte Konstellationen. Die Zinstatbestände bilden einen abschließenden Katalog. Im Fall des in vollem Umfang erfolgreichen Rechtsbehelfs fallen nach der Konzeption des Gesetzes keine Aussetzungszinsen an; entscheidend ist der Erfolg des Rechtsbehelfs; der Umfang der AdV und der Aspekt der Verzinsung sind in diesem Fall unerheblich. Eine erweiternde Auslegung des Tatbestandes des § 237 Abs. 1 AO kommt daher nach Sinn und Zweck der Norm nicht in Betracht.
- 23** d) Der Senat verkennt nicht, dass dies in anderen Fällen zu scheinbar unbilligen Ergebnissen führen kann. Der Steuerpflichtige, der mit seinem Rechtsbehelf im Wesentlichen Erfolg hatte und nur zu einem Teil unterlegen blieb, hat Aussetzungszinsen für den gesamten zuviel ausgesetzten Betrag zu zahlen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 175, 294, BStBl II 1995, 4), während derjenige Steuerpflichtige, der vollen Erfolg hatte, hinsichtlich des zuviel ausgesetzten Betrags von der Zinspflicht verschont bleibt. Gerechtfertigt ist diese Differenzierung, weil derjenige, dessen Rechtsbehelf in vollem Umfang Erfolg hat, von der Zinspflicht verschont bleiben soll; der "volle Erfolg" wird gewissermaßen durch die vollständige Entbindung von der Zinspflicht "prämiiert".
- 24** 3. Der angefochtene Zinsbescheid lässt sich auch auf keine andere Rechtsgrundlage stützen. § 233a AO erfasst Differenzen zwischen Festsetzungen. Die Nachzahlungsbeträge, um die es im Streitfall geht, beruhen nicht auf einer Änderung der Festsetzung, sondern auf dem Umfang der AdV. Eine Zinsvorschrift, die unmittelbar an Überzahlungen des Steuerpflichtigen oder der Finanzbehörde anknüpft, existiert nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de