

# Urteil vom 16. Mai 2013, II R 20/11

## Prozesszinsen bei unwirksamer Steuerfestsetzung

BFH II. Senat

AO § 236 Abs 1 S 1, AO § 37 Abs 2, AO § 124 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 08. März 2011, Az: 4 K 4502/10 AO

## Leitsätze

Ein Anspruch auf Prozesszinsen gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 AO besteht auch dann, wenn durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung eine unwirksame Steuerfestsetzung aufgehoben wird.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte mit zwei Bescheiden vom 12. November 2007 gegen die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) Schenkungsteuer in Höhe von 2.352 € für eine Schenkung ihrer Mutter und Erbschaftsteuer in Höhe von 227.225 € für den Erwerb von Todes wegen nach ihrer am 22. März 2003 verstorbenen Mutter fest. Die Zustellung der Bescheide erfolgte jeweils mit Postzustellungsurkunde. Sie wurden noch am 12. November 2007 einem privaten Zustellunternehmen übergeben, dessen Mitarbeiterin die Zustellung am 13. November 2007 durch Einlegen in den zur Wohnung der Klägerin gehörenden Briefkasten bescheinigte.
- 2** Im Januar 2008 teilte die Klägerin dem FA mit, sie habe zwar Mahnungen, aber keine Bescheide erhalten. Die daraufhin eingelegten Einsprüche verwarf das FA als unzulässig. Dagegen erhob die Klägerin Klage. Zuvor zahlte sie die festgesetzte Schenkung- und Erbschaftsteuer. Während des Klageverfahrens setzte das FA die Erbschaftsteuer mit Bescheid vom 9. Oktober 2008 auf 239.746 € herauf. Den Mehrbetrag entrichtete die Klägerin ebenfalls.
- 3** Nach Beweisaufnahme durch Ortsbesichtigung, Einvernahme von Zeugen und Beiziehung eines gegen die Zustellerin ergangenen Strafurteils wegen Sachbeschädigung und versuchten Betrugs durch Vernichtung förmlicher Zustellungen hob das Finanzgericht (FG) den Schenkungsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung und den im Klageverfahren ergangenen Erbschaftsteuerbescheid mit Urteil vom 16. Dezember 2009 auf. Die Beweisaufnahme, so die Begründung des Urteils, habe ergeben, dass die beurkundete Ersatzzustellung tatsächlich nicht stattgefunden habe.
- 4** Nach Rechtskraft des Urteils erstattete das FA die von der Klägerin gezahlte Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie entstandene Säumniszuschläge. Den Antrag auf Festsetzung von Prozesszinsen lehnte das FA mit Bescheid vom 13. April 2010 ab. Seiner Ansicht nach seien die geleisteten Zahlungen auf eine nicht existente Schuld erfolgt. Der nach § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entstandene Erstattungsanspruch löse keine Prozesszinsen aus.
- 5** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Verpflichtungsklage hatte Erfolg. Nach Auffassung des FG steht der Klägerin ein Anspruch auf Festsetzung von Prozesszinsen zu, denn die festgesetzte und gezahlte Steuer sei durch eine gerichtliche Entscheidung herabgesetzt worden. Ohne Bedeutung sei, auf welchen Gründen die Herabsetzung beruhe. Folglich sei es auch unerheblich, ob die herabgesetzte oder aufgehobene Steuerfestsetzung von vornherein unwirksam gewesen sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 941 veröffentlicht.
- 6** Dagegen richtet sich die Revision des FA. Seiner Ansicht nach besteht ein Anspruch auf Prozesszinsen nur dann, wenn eine zuvor (wirksam) festgesetzte Steuer aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung aufgehoben oder

herabgesetzt werde, nicht jedoch, wenn ein Bescheid allein aus deklaratorischen Gründen zur Beseitigung des Rechtsscheins seiner Wirksamkeit aufgehoben werde.

- 7 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG einen Anspruch der Klägerin auf Prozesszinsen bejaht und das FA zur Festsetzung der Prozesszinsen verpflichtet.
- 10 1. Das FG durfte das FA durch sog. Bescheidungsurteil zur Festsetzung der Prozesszinsen dem Grunde nach verpflichten, ohne die Höhe der Prozesszinsen zu beziffern.
- 11 a) Gemäß § 101 Satz 1 FGO spricht das Gericht die Verpflichtung der Finanzbehörde aus, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen, wenn die Sache spruchreif ist. Spruchreife bedeutet, dass nach der für den Streitfall maßgeblichen Sach- und Rechtslage der Anspruch auf den Erlass des begehrten Verwaltungsakts besteht.
- 12 b) Im Streitfall zielt das Klagebegehren nach dem Wortlaut des Klageantrags auf die Verpflichtung des FA, Prozesszinsen dem Grunde nach festzusetzen. Im Kern geht es der Klägerin darum, das FA zu verpflichten, die Zinsfestsetzung nicht mit dem Hinweis darauf zu versagen, der Erstattungsanspruch sei bereits vor Klageerhebung entstanden. Dies war auch Gegenstand des Einspruchsverfahrens, nicht die Festsetzung von Prozesszinsen in einer bestimmten Höhe.
- 13 2. Der Klägerin steht ein Anspruch auf Prozesszinsen dem Grunde nach zu.
- 14 a) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 233 Satz 1 AO). Es gibt keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass rückständige Staatsleistungen (angemessen) zu verzinsen sind (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 1997 VII R 91/96, BFHE 182, 253, BStBl II 1997, 476; vom 25. Januar 2007 III R 85/06, BFHE 216, 405, BStBl II 2007, 598; vom 29. August 2012 II R 49/11, BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104).
- 15 b) Gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 AO entsteht ein Anspruch auf Zahlung von Prozesszinsen, wenn durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder auf Grund einer solchen Entscheidung eine festgesetzte Steuer herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt wird. Dies gilt entsprechend, wenn sich der Rechtsstreit durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts oder durch Erlass des beantragten Verwaltungsakts erledigt hat (§ 236 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der Zweck des § 236 AO besteht darin, dem Gläubiger eines Erstattungsanspruchs für die Vorenthaltung des Kapitals und der damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten zumindest für die Zeit ab Rechtshängigkeit eine Entschädigung zu gewähren (vgl. BFH-Urteile vom 16. November 2000 XI R 31/00, BFHE 196, 1, BStBl II 2002, 119, und in BFHE 216, 405, BStBl II 2007, 598).
- 16 c) Der Anspruch auf Prozesszinsen setzt nur voraus, dass eine festgesetzte Steuer im gerichtlichen Verfahren herabgesetzt wird. Der Grund, der zur Herabsetzung der festgesetzten Steuer geführt hat, ist für den Anspruch auf Prozesszinsen ohne Bedeutung (Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 236 Rz 12; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 236 AO Rz 15; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 236 AO Rz 9; Anwendungserlass zur Abgaben-ordnung § 236 AO Nr. 1 Abs. 2 Satz 1).
- 17 d) Der Anspruch auf Prozesszinsen besteht daher auch dann, wenn die festgesetzte Steuer im gerichtlichen Verfahren deshalb herabgesetzt oder der Steuerbescheid deshalb aufgehoben wird, weil eine Steuerschuld mangels wirksamer Bekanntgabe des Bescheids nicht bestand (vgl. Loose in Tipke/Kruse, a.a.O.; Heuermann in HHSp § 236 AO Rz 15). Lediglich auf Überzahlung von Steuern beruhende Erstattungsansprüche, die nicht auf der Änderung oder Aufhebung einer Steuerfestsetzung, sondern z.B. auf einem erfolgreichen Rechtsstreit gegen einen Abrechnungsbescheid oder auf Billigkeitsmaßnahmen beruhen, werden nach § 236 AO nicht verzinst (BFH-Urteil vom 12. Mai 1987 VII R 203/83, BFHE 150, 298, BStBl II 1987, 702).

- 18** Die Auffassung des FA, wonach § 236 Abs. 1 Satz 1 AO eine wirksame Steuerfestsetzung voraussetzt, findet im Wortlaut des Gesetzes keinen Anhaltspunkt, denn dort ist lediglich von der "festgesetzten", nicht aber von der "wirksam festgesetzten" Steuer die Rede. Eine den Wortlaut des Gesetzes einschränkende Auslegung stünde auch mit dem Zweck der Norm im Widerspruch. § 236 AO begründet eine Entschädigung für das vorenthaltene Kapital. Dabei ist unbeachtlich, ob die Steuer aufgrund einer rechtswidrigen oder unwirksamen Steuerfestsetzung gezahlt wurde.
- 19** e) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat die Klägerin einen Anspruch auf Festsetzung von Prozesszinsen gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 AO ab dem Zeitpunkt der Rechtshängigkeit der ursprünglich erhobenen Klage.
- 20** Der Schenkungsteuerbescheid und der im Klageverfahren ergangene Erbschaftsteuerbescheid vom 9. Oktober 2008 wurden durch eine gerichtliche Entscheidung aufgehoben. Die bereits gezahlte Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde der Klägerin erstattet. Der unwirksame Erbschaftsteuerbescheid vom 12. November 2007 hat seinen Rechtsschein mit der Ersetzung (vgl. § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO) durch den im Klageverfahren wirksam ergangenen, wenngleich rechtswidrigen Bescheid vom 9. Oktober 2008 verloren; dieser Rechtsschein ist mit der Aufhebung des Erbschaftsteuerbescheids vom 9. Oktober 2008 nicht wieder aufgelebt. Einer ausdrücklichen Aufhebung des unwirksamen Bescheids vom 12. November 2007 bedurfte es daher nicht.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)