

Urteil vom 25. September 2013, VIII R 17/11

**Entscheidung durch Prozessurteil als Verfahrensmangel - Rechtsschutzgewährende Auslegung des Klageantrags -
Unschädlichkeit eines fehlenden Vorverfahrens in Fällen des § 68 FGO - Sachlicher Anwendungsbereich von § 233a AO**

BFH VIII. Senat

BGB § 133, GG Art 19 Abs 4, FGO § 44 Abs 1, FGO § 68, GG Art 103 Abs 1, AO § 233 S 1, AO § 233a, AO § 233ff, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG Münster, 03. August 2010, Az: 14 K 1415/07

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für die Streitjahre 1998 und 1999 jeweils zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In den Streitjahren erzielte der Kläger u.a. gewerbliche Einkünfte aus einer Beteiligung an einer GbR, die Klägerin u.a. Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberaterin.
- 2** 1. Nachdem das FA die Kläger zunächst ihren Einkommensteuererklärungen entsprechend veranlagt hatte, setzte es die Einkommensteuer für die Streitjahre aufgrund einer Außenprüfung bei der Klägerin mit Änderungsbescheiden vom 10. Februar 2004 höher fest. Zugleich setzte es Nachzahlungszinsen gegen die Kläger fest.
- 3** Mit ihren Einsprüchen gegen die Änderungsbescheide wandten sich die Kläger nur gegen die Änderungen der bisherigen Einkommensteuerfestsetzungen, nicht aber gegen die Zinsfestsetzungen. Zugleich beantragten sie, die Vollziehung der angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre in Höhe von 7.442 DM (1998) sowie in Höhe von 7.384 DM (1999) auszusetzen. Dementsprechend setzte das FA die Vollziehung der Einkommensteueränderungsbescheide mit Bescheid vom 17. Februar 2004 aus.
- 4** Während des Einspruchsverfahrens setzte das FA die Einkommensteuer für beide Streitjahre mit Änderungsbescheiden vom 24. März 2004 herab. Grund dafür waren Mitteilungen über die geänderte (niedrigere) Feststellung des Gewinns des Klägers aus der GbR. Zugleich änderte das FA die bisherigen Zinsfestsetzungen und setzte für beide Streitjahre an Stelle der bislang festgesetzten Nachzahlungszinsen nunmehr Erstattungszinsen zugunsten der Kläger fest.
- 5** Gegen die Bescheide machten die Kläger mit Schreiben vom 27. März 2004 geltend, dass bei der Abrechnung die mit Bescheid vom 17. Februar 2004 gewährte Aussetzung der Vollziehung (AdV) nicht berücksichtigt worden sei und das FA die geänderten Bescheide im Umfang ihrer Anfechtung ohne Rücksicht auf diese Aussetzung vollzogen habe. Zugleich beantragten sie, die Vollziehung der angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen für beide Streitjahre in Höhe von jeweils 3.775 € wieder aufzuheben.
- 6** Diesem Antrag entsprach das FA mit Bescheid vom 3. Mai 2004, nachdem es zuvor die zugunsten der Kläger festgesetzten Erstattungszinsen mit Bescheiden vom 15. April 2004 heraufgesetzt hatte.
- 7** Aufgrund erneuter Änderung der Einkommensteuerbescheide änderte das FA auch die Zinsfestsetzungen für die Streitjahre mit Bescheiden jeweils vom 13. Dezember 2005 und setzte die Erstattungszinsen niedriger fest.
- 8** Mit dem dagegen eingelegten Einspruch vom 15. Dezember 2005 machten die Kläger geltend, für die Bescheide fehle eine Rechtsgrundlage. Zugleich baten sie um Berichtigung der Zinsfestsetzungen unter Ansatz der in den Bescheiden vom 15. April 2004 unberücksichtigt gebliebenen Steuerzahlungen, die das FA aufgrund der Verfügung vom 3. Mai 2004 an die Kläger zurückgezahlt habe.
- 9** Während des Einspruchsverfahrens änderte das FA aufgrund neuer Mitteilungen über die Höhe der aus der Beteiligung an der GbR erzielten Einkünfte mit Bescheiden jeweils vom 16. Januar 2006 sowohl die Einkommensteuer- als auch die Zinsfestsetzungen (statt Erstattungszinsen nunmehr Nachzahlungszinsen).

- 10** Daraufhin hob das FA "die angefochtenen Zinsbescheide vom 13.12.2005" mit Bescheid vom 4. Oktober 2006 auf und erklärte den Einspruch für erledigt.
- 11** 2. Mit Schreiben vom 9. Oktober 2006 forderten die Kläger das FA auf, über ihren bislang noch nicht beschiedenen Antrag vom 15. Dezember 2005, die Zinsbescheide vom 15. April 2004 unter Berücksichtigung der Steuererstattungen im Zusammenhang mit der Aufhebung der Vollziehung zu berichtigen, zu entscheiden.
- 12** Daraufhin lehnte das FA mit Bescheid vom 16. November 2006 den "Antrag vom 15.12.2005 auf Berichtigung der Zinsfestsetzungen für die Jahre 1998 und 1999 (Bescheide jeweils vom 15.04.2004)" unter Hinweis auf die Bestandskraft der Bescheide ab.
- 13** Hiergegen erhoben die Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit Schriftsatz vom 3. April 2007 Klage und beantragten,
- die Zinsbescheide vom 15. April 2004 für 1998 und 1999 jeweils in der Weise zu ändern, dass der Betrag von 3.775 €, der den Klägern am 18. Mai 2004 aus der Aufhebung der Vollziehung der Einkommensteuerbescheide jeweils für 1998 und 1999 gutgeschrieben wurde, zugunsten der Kläger bei der Zinsberechnung berücksichtigt wird.
- 14** Nachdem das FA mit (Einkommensteuer-)Änderungsbescheiden
- vom 4. Februar 2008 aufgrund geänderter Gewinnfeststellungen für die GbR die Einkommensteuer der Kläger hinsichtlich beider Streitjahre niedriger festgesetzt und zugleich anstelle der zuletzt festgesetzten Nachzahlungszinsen Erstattungszinsen zugunsten der Kläger festgesetzt sowie
 - mit weiteren (Einkommensteuer-)Änderungsbescheiden vom 27. November 2008 die Einkommensteuer für die Streitjahre --erneut-- niedriger festgesetzt und die mit Bescheid vom 4. Februar 2008 für 1998 festgesetzten Erstattungszinsen erhöht, aber die für 1999 erfolgte Festsetzung von Erstattungszinsen unverändert gelassen hatte,
- beantragten die Kläger in Ergänzung ihres Klageantrags mit Schriftsatz vom 10. Mai 2010 hilfsweise,
- das FA zu verpflichten, sowohl die mit Bescheid vom 27. November 2008 für das Streitjahr 1998 vorgenommene Zinsfestsetzung als auch die mit Bescheid vom 4. Februar 2008 für das Streitjahr 1999 vorgenommene Zinsfestsetzung jeweils zu ändern und für das Streitjahr 1998 zusätzliche Erstattungszinsen in Höhe von 918,75 € und für das Streitjahr 1999 zusätzliche Erstattungszinsen in Höhe von 693,75 € jeweils zu ihren Gunsten zu berücksichtigen.
- 15** 3. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1996 veröffentlichten Urteil als unzulässig ab.
- 16** Für die Klage auf Änderung der Zinsbescheide vom 15. April 2004 fehle das erforderliche Rechtsschutzbedürfnis, weil die Zinsfestsetzungen dieser Bescheide nicht nur durch die später wieder aufgehobenen Bescheide vom 13. Dezember 2004, sondern auch durch spätere Änderungsbescheide geändert worden seien und diese späteren --wirksamen-- Änderungsbescheide die Zinsbescheide vom 15. April 2004 in ihren Rechtswirkungen (weiterhin) suspendierten.
- 17** Das erst mit Schriftsatz vom 10. Mai 2010 geltend gemachte Hilfsbegehren, das FA zu verpflichten, die jeweils aktuellen Zinsfestsetzungen für die Streitjahre zu ändern, sei wegen fehlenden Vorverfahrens gegen diese Zinsfestsetzungen sowie wegen Ablaufs der Klagefrist vor Eingang des Schriftsatzes unzulässig.
- 18** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung des Verfahrensrechts sowie des materiellen Rechts.
- 19** Das FG habe die Klage zu Unrecht als unzulässig abgewiesen. Ziel der erhobenen Verpflichtungsklage sei der Erlass eines Bescheids auf Festsetzung von Erstattungszinsen für einen bestimmten Steuererstattungsanspruch sowie einen bestimmten Zinszeitraum. Für eine solche Klage bedürfe es keiner Anknüpfung an einen bestimmten Zinsbescheid, dessen Änderung aufgrund der Verpflichtungsklage erreicht werden solle.
- 20** Ihr Hilfsbegehren, die früher ergangenen Zinsbescheide zu ändern, sei entgegen der Auffassung des FG weder

wegen fehlenden Vorverfahrens noch wegen Nichteinhaltung der Klagefrist für die Klageänderung unzulässig. Insbesondere hätten sie nicht die Zinsbescheide vom 15. April 2004 anfechten können oder müssen, weil diese rechtmäßig gewesen seien. Denn die Zahlungen des FA aufgrund Aufhebung der Vollziehung gehörten nicht zu den in diesen Zinsbescheiden berücksichtigten Erstattungen und seien im Übrigen erst nach Bestandskraft dieser Bescheide geleistet worden. Nur deshalb knüpfe das Klagebegehren an die aktuellen Zinsbescheide an, ohne damit aus der Verpflichtungsklage eine Anfechtungsklage zu machen.

- 21 Die Erwägung des FG, das Klagebegehren hätte bereits im Einspruchsverfahren gegen die Zinsbescheide vom 13. Dezember 2005 verfolgt werden müssen, könne die Zulässigkeit der Klage schon deshalb nicht berühren, weil diese Bescheide durch Bescheid vom 4. Oktober 2006 aufgehoben worden seien.
- 22 Die Klage sei begründet. Denn das FA habe in den Änderungsbescheiden vom 24. März 2004 für beide Streitjahre jeweils eine Steuerzahlung von 3.775 € unberücksichtigt gelassen, die nicht durch die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung durch diese Bescheide, sondern durch die AdV für einen in den Bescheiden nicht berücksichtigten Sachverhalt --im Zusammenhang mit einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung-- veranlasst gewesen sei.
- 23 Diese AdV habe das FA außer Acht gelassen und erst auf den Hinweis der Kläger --durch Erstattung der geleisteten Zahlungen-- nachträglich umgesetzt.
- 24 Diese Zahlungen habe das FA indessen in den Zinsbescheiden vom 15. April 2004 nicht berücksichtigt, obwohl sie ihrer Art nach vom Tatbestandsmerkmal "zu erstattender Betrag" in § 233a Abs. 3 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) erfasst würden.
- 25 Zwar seien solche Zahlungen im Zusammenhang mit einer Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur zu verzinsen, wenn die Steuer in einem nachfolgenden Änderungsbescheid tatsächlich herabgesetzt werde. Diese Voraussetzung sei aber ausweislich der ergangenen Änderungsbescheide vom 27. November 2008 für die Streitjahre gegeben. Für 1998 habe sich eine Erstattung sowie für 1999 weder eine Erstattung noch eine Nachzahlung ergeben; die Einkommensteuer sei für 1998 um einen Betrag herabgesetzt worden, der den Betrag aus der Vollziehungsaufhebung überschritten habe, während die Herabsetzung für 1999 genau dem Betrag entsprochen habe, in dessen Höhe die Vollziehung zuvor aufgehoben worden sei.
- 26 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben sowie das FA unter Aufhebung des Bescheids vom 16. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. März 2007 zu verpflichten, die für die Streitjahre 1998 und 1999 ergangenen Zinsbescheide vom 15. April 2004 --hilfsweise die Bescheide vom 4. Februar 2008 und 27. November 2008-- durch Ansatz weiterer Erstattungszinsen in Höhe von 918,75 € für 1998 sowie in Höhe von 693,75 € für 1999 zu ändern.
- 27 Das FA beantragt, im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Gründe des angefochtenen Urteils sowie der Einspruchsentscheidung, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 28 II. Die Revision ist nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen, weil die Entscheidungsgründe des angefochtenen Urteils zwar eine Rechtsverletzung aufweisen, das Urteil sich aber aus anderen Gründen als richtig darstellt.
- 29 1. Zu Recht rügen die Kläger, das FG habe ihre Klage rechtsfehlerhaft als unzulässig abgewiesen.
- 30 a) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH stellt es einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dar, wenn über eine zulässige Klage nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden wird. In einem solchen Fall wird zugleich der Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör verletzt (vgl. u.a. BFH-Beschlüsse vom 8. April 2004 VII B 181/03, BFH/NV 2004, 1284; vom 8. Juni 2004 XI B 46/02, BFH/NV 2004, 1417, m.w.N.; vom 16. April 2007 VII B 98/04, BFH/NV 2007, 1345; vom 23. April 2009 X B 43/08, BFH/NV 2009, 1443).

31

b) Eine solche Rechtsverletzung liegt im Streitfall vor, indem das FG die Unzulässigkeit des als Verpflichtungsklage ausgelegten Begehrens auf Festsetzung von (weiteren) Erstattungszinsen zur Einkommensteuerveranlagung für 1998 und 1999 damit begründet hat, dass

- für eine Änderung der Zinsbescheide vom 15. April 2004 kein Rechtsschutzbedürfnis bestehe, weil sie durch in der Folgezeit ergangene und bestandskräftige Bescheide in ihrer Wirkung suspendiert seien und
- für das hilfsweise Begehren vom 10. Mai 2010 auf Änderung der jeweils aktuellen Zinsbescheide das erforderliche Vorverfahren fehle und dieser Hilfsantrag unzulässigerweise erst nach Ablauf der Klagefrist gestellt worden sei.

- 32** c) Im Ausgangspunkt geht das FG zwar zu Recht davon aus, dass die Kläger mit ihrem Begehren die Verpflichtung des FA anstreben, höhere Erstattungszinsen für die Streitjahre 1998 und 1999 zu erhalten, als bislang vom FA festgesetzt worden sind.
- 33** Ebenfalls zu Recht geht das FG davon aus, dass dieses Begehren nur mittels Änderung der bereits für den Streitzeitraum ergangenen und nicht aufgehobenen Zinsbescheide --durch das FA oder das Gericht-- umzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 2002 III R 30/99, BFHE 198, 184, BStBl II 2002, 547, m.w.N.; Dumke in Schwarz, FGO § 40 Rz 24a).
- 34** d) Die dafür erforderlichen Zulässigkeitsvoraussetzungen sind indessen entgegen der Auffassung des FG gegeben.
- 35** aa) Das Rechtsschutzbedürfnis für das Begehren der Kläger,

die Zinsbescheide vom 15. April 2004 für 1998 und 1999 jeweils in der Weise zu ändern, dass der Betrag von 3.775 €, der den Klägern am 18. Mai 2004 aus der Aufhebung der Vollziehung der Einkommensteuerbescheide jeweils für 1998 und 1999 gutgeschrieben wurde, zugunsten der Kläger bei der Zinsberechnung berücksichtigt wird,

kann nämlich nicht mit der Begründung des FG verneint werden, diese Bescheide seien durch zwischenzeitlich ergangene Änderungsbescheide in ihrer Rechtswirkung suspendiert.

- 36** Nach dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung hätte das FG den Klageantrag vor dem maßgeblichen Hintergrund des gesamten Verfahrens (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 1443) objektiv nicht als Begehren auf isolierte Aufhebung der Zinsbescheide vom 15. April 2004, sondern als Begehren auf Erhöhung der festgesetzten Erstattungszinsen nach einer um 3.775 € erhöhten Bemessungsgrundlage unter Aufhebung der (aktuellen) entgegenstehenden niedrigeren Festsetzungen auslegen müssen.
- 37** (1) Prozessklärungen sind wie sonstige Willenserklärungen auslegungsfähig. Ziel der Auslegung ist es, den wirklichen Willen des Erklärenden zu erforschen (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Auf die Wortwahl und die Bezeichnung kommt es nicht entscheidend an, sondern auf den gesamten Inhalt der Willenserklärung (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 7. November 2007 I B 104/07, BFH/NV 2008, 799). Dabei können auch außerhalb der Erklärung liegende weitere Umstände berücksichtigt werden (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1345). Nur eine solche Auslegung trägt dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) Rechnung (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. Januar 2002 VI B 114/01, BFHE 198, 1, BStBl II 2002, 306, und in BFH/NV 2004, 1417).
- 38** (2) Nach diesen Maßstäben kann das Klagebegehren entgegen der Ansicht des FG nicht als Begehren auf isolierte Aufhebung der Zinsbescheide vom 15. April 2004 ausgelegt werden.
- 39** Schon die vorinstanzliche Annahme eines Verpflichtungsbegehrens auf Festsetzung höherer Zinsen hätte Anlass geben müssen, die Änderung entgegenstehender Zinsfestsetzungen auf die jeweils aktuellen Zinsfestsetzungen zu beziehen.
- 40** Die Annahme einer ausschließlichen Fixierung des Klageantrags auf eine Änderung der Bescheide vom 15. April 2004 hätte ersichtlich das Rechtsschutzziel objektiv verfehlt und konnte den Klägern auch nach ihrem Verhalten im Verwaltungsverfahren nicht unterstellt werden.

- 41** So haben die Kläger dieses Erhöhungsbegehren schon im Verwaltungsverfahren vor Erhebung der Klage nicht ausschließlich im Zusammenhang mit ihren Einwendungen gegen die Bescheide vom 15. April 2004, sondern auch mit ihren Einwendungen gegen die Zinsänderungsbescheide vom 13. Dezember 2005 sowie nach deren Aufhebung mit gesondertem Schreiben vom 9. Oktober 2006 --nach Ergehen weiterer Zinsänderungsbescheide vom 16. Januar 2006-- geltend gemacht.
- 42** Dementsprechend haben sie die während des Klageverfahrens ergangenen weiteren Zinsänderungsbescheide in ihren Antrag einbezogen und damit zum Ausdruck gebracht, dass es ihnen auf den Erlass von Zinsänderungsbescheiden unter Berücksichtigung einer geänderten Bemessungsgrundlage ankam, nicht aber ausschließlich auf die Änderung der Bescheide vom 15. April 2004.
- 43** bb) Die Klage ist schließlich entgegen der Ansicht des FG nicht wegen fehlenden Vorverfahrens gegen die Zinsänderungsbescheide vom 4. Februar und 27. November 2008 unzulässig.
- 44** Zum einen ist für das erhobene Änderungsbegehren das nach § 44 Abs. 1 FGO erforderliche Vorverfahren mit den Anträgen vom 15. Dezember 2005 sowie vom 9. Oktober 2006, ihrer Ablehnung durch Bescheid vom 16. November 2006 sowie der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung durchgeführt worden.
- 45** Zum anderen bedurfte es für die während des Klageverfahrens ergangenen Zinsänderungsbescheide vom 4. Februar und vom 27. November 2008 keines weiteren Vorverfahrens, weil diese nach § 68 FGO Gegenstand des Vorverfahrens geworden sind und der Bescheid vom 16. Januar 2006 nicht bestandskräftig wurde.
- 46** Wird nämlich wie im Streitfall vor Gericht die Änderung von Bescheiden begehrt, so treten an deren Stelle die während des Gerichtsverfahrens ergehenden Änderungsbescheide (wie hier die Zinsbescheide vom 4. Februar und 27. November 2008) und werden damit nach § 68 Abs. 1 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens (zur Maßgeblichkeit des insoweit ergangenen letzten Änderungsbescheids BFH-Beschluss vom 2. Dezember 1999 II B 78/99, BFH/NV 2000, 680; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231); § 68 Abs. 1 Satz 2 FGO schließt für solche Bescheide ausdrücklich ein Einspruchsverfahren aus.
- 47** 2. Trotz dieses Verfahrensmangels scheidet die Aufhebung des angefochtenen Urteils nach Maßgabe des § 126 Abs. 4 FGO aus, weil in der Sache keine andere Entscheidung ergehen kann.
- 48** a) Nach § 126 Abs. 4 FGO kann der BFH auch dann in der Sache selbst entscheiden, wenn das FG eine Klage zu Unrecht als unzulässig abgewiesen hat, die Klage aber nach den vom FG getroffenen Feststellungen zweifelsfrei unbegründet ist.
- 49** b) Diese Voraussetzung ist im Streitfall gegeben. Die Kläger haben keinen Anspruch auf den Ansatz weiterer Erstattungszinsen in Höhe von 918,75 € für das Streitjahr 1998 und in Höhe von 693,75 € für das Streitjahr 1999.
- 50** Nach § 233 Satz 1 AO werden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Die §§ 233a bis 237 AO enthalten insoweit einen abschließenden Katalog von Zinstatbeständen für bestimmte Konstellationen, zu denen die Zahlungen der Kläger im Rahmen des AdV-Verfahrens nicht gehören.
- 51** Denn § 233a AO erfasst ausschließlich Unterschiedsbeträge zwischen Steuerfestsetzungen. Die Erstattungsbeträge, um die es im Streitfall geht, beruhen indessen nicht auf Änderungen der Festsetzungen, sondern auf dem Umfang der AdV. Eine Zinsvorschrift, die unmittelbar an Überzahlungen des Steuerpflichtigen oder der Finanzbehörde im Zusammenhang mit Aussetzungsverfahren anknüpft, existiert nicht (BFH-Urteil vom 31. August 2011 X R 49/09, BFHE 235, 107, BStBl II 2012, 219).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de