

Urteil vom 16. Januar 2019, X R 30/17

Keine Anwendung von § 171 Abs. 10 AO auf das Verhältnis von Steuerbescheid und Zinsbescheid

ECLI:DE:BFH:2019:U.160119.XR30.17.0

BFH X. Senat

AO § 169, AO § 171 Abs 10 S 1, AO § 239 Abs 1 S 1, AO § 239 Abs 1 S 2, AO § 239 Abs 1 S 3, AO § 233a, AO § 235

vorgehend FG Düsseldorf, 06. Juni 2017, Az: 10 K 2219/14 AO

Leitsätze

1. Die für Folgebescheide geltende Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO wird im Verhältnis vom Einkommensteuerbescheid zum Zinsbescheid gemäß § 233a AO durch die speziellen Regelungen in § 239 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 AO verdrängt .
2. Ergeht hingegen ein Zinsbescheid als Folgebescheid eines Zins-Grundlagenbescheids, endet die Festsetzungsfrist für den Zinsbescheid nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Zins-Grundlagenbescheids .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 7. Juni 2017 10 K 2219/14 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) zu 1. und seine während des Einspruchsverfahrens verstorbene Ehefrau (A) --im Folgenden auch: "die Eheleute"-- wurden in den Streitjahren (1995, 1996, 1997 und 1999) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ gegenüber den Eheleuten am 19. Juli 2010 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA am 6. Juni 2011 zurück.

3

Das FA setzte aufgrund der Steuerfestsetzungen für die Streitjahre Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer durch Bescheide vom 10. Februar 2012 wie folgt fest:

1995:	16.428,00 €
1996:	200.920,00 €
1997:	3.500,25 €
1999:	7.835,25 €

- 4 Die Eheleute legten gegen die Zinsbescheide Einspruch ein. Sie machten geltend, dass noch nicht abschließend geklärt sei, in welcher Höhe sie für die Streitjahre Einkommensteuerzahlungen geleistet hätten und ob diese zutreffend verbucht worden seien. Dem folgte das FA nicht und wies den Einspruch zurück.
- 5 Die Klage hatte hinsichtlich der Streitjahre Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1059 veröffentlichtem Urteil, das FA habe die Zinsen für die Streitjahre erst nach Ablauf der einjährigen Festsetzungsfrist gemäß § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) festgesetzt. Der Ablauf der Frist für die Festsetzung der Zinsen zur Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1999 sei auch nicht nach § 171 Abs. 10 Satz 1 i.V.m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO über den Ablauf des Jahres 2011 hinaus bis zur Bekanntgabe der für diese Streitjahre erlassenen Zinsbescheide vom 10. Februar 2012 gehemmt gewesen.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 7 Die Regelungen in § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und § 239 Abs. 1 Satz 3 AO seien im Verhältnis zu § 171 Abs. 10 AO nicht als verdrängende Spezialvorschriften anzusehen. Nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO seien auf Zinsen die für die Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Darunter falle auch die Vorschrift des § 171 AO. Die Steuer- und Zinsfestsetzung stünden nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in einem Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid zueinander. Der Wortlaut des § 239 Abs. 1 Satz 3 AO enthalte keinen Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber mit dieser Regelung die Anwendung des § 171 Abs. 10 AO habe ausschließen wollen. Hätte der Gesetzgeber eine kürzere als die in § 171 Abs. 10 AO vorgesehene Ablaufhemmung gewollt, hätte er dies im Rahmen des § 239 Abs. 1 Satz 1 AO einschränkend normieren müssen. § 171 Abs. 10 AO bezwecke, die Anpassung von Folgebescheiden an Grundlagenbescheide sicherzustellen. Im Verhältnis zwischen Zins- und Steuerbescheid bestehe dasselbe Interesse.
- 8 In der Praxis könnten Steuer- und Zinsfestsetzung nach § 233a AO aus technischen Gründen auseinander fallen. Dies sei im Streitfall darauf zurückzuführen, dass mehrfach ein Wechsel zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung durchgeführt worden sei. In diesem Fall müssten die Zinsen manuell in einem aufwändigen Verfahren berechnet werden.
- 9 Der BFH habe zudem mit Urteil vom 13. Juli 1994 XI R 21/93 (BFHE 175, 13, BStBl II 1994, 885) die Vorschrift des § 171 Abs. 10 AO im Bereich der Hinterziehungszinsen angewendet. Auch habe der BFH mit Urteil vom 19. März 2009 IV R 20/08 (BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528) entschieden, dass die Feststellungsfrist für den Ergänzungsbescheid im Hinblick auf die Grundlagen zur Festsetzung der Zinsen nach § 233a Abs. 2a AO ein Jahr betrage. Ohne Anwendung des § 171 Abs. 10 AO bliebe kein ausreichender Zeitraum für die Auswertung des Ergänzungsbescheids. Die Vorschrift des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO unterscheide nicht zwischen (allgemeinen) Grundlagenbescheiden und Zins-Grundlagenbescheiden. Letztere Fallgruppe finde weder eine Stütze im Gesetz noch in der bisherigen Rechtsprechung oder Literatur.
- 10 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Bescheide über die Festsetzung von Zinsen vom 10. Februar 2012 rechtswidrig waren, da die Festsetzungsfrist für die Zinsen nach § 239 Abs. 1 AO bereits mit Ablauf des Jahres 2011 geendet hatte.
- 13 1. Nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO sind auf die Festsetzung der Zinsen die für die Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Die Festsetzungsfrist beträgt ein Jahr. Die Festsetzungsfrist beginnt in den Fällen des § 233a AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer festgesetzt, aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt worden ist (§ 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO).
- 14 Danach begann die Frist für die Festsetzung der Zinsen nach § 233a AO im Streitfall mit Ablauf des 31. Dezember

2010, da die Einkommensteuer für die Streitjahre mit Bescheiden vom 19. Juli 2010 gegenüber den Eheleuten zuletzt festgesetzt wurde. Die einjährige Festsetzungsfrist endete mit Ablauf des 31. Dezember 2011 und damit vor Bekanntgabe der angefochtenen Bescheide.

- 15** 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Frist für die Festsetzung der Zinsen zur Einkommensteuer für die Streitjahre nicht nach § 171 Abs. 10 Satz 1 i.V.m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO über den Ablauf des Jahres 2011 hinaus bis zum Ergehen der angefochtenen Zinsbescheide vom 10. Februar 2012 gehemmt war. Die für Folgebescheide geltende Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO wird bei der Festsetzung von Steuernachforderungs- und Steuererstattungszinsen nach § 233a AO grundsätzlich durch die spezielleren Regelungen in § 239 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2, § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und § 239 Abs. 1 Satz 3 AO verdrängt.
- 16** a) Der Wortlaut des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO ist nicht auf die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen nach § 233a AO zugeschnitten. Zwar sind Zinsbescheide Folgebescheide der Einkommensteuerbescheide (s. § 233a Abs. 3 und 5 AO; vgl. BFH-Beschlüsse vom 31. März 1998 I S 8/97, BFH/NV 1998, 1318, unter II.5.; vom 23. Dezember 2002 IV B 13/02, BFH/NV 2003, 737, unter 1., und vom 14. Juli 2008 VIII B 176/07, BFHE 222, 36, BStBl II 2009, 117, unter II.1.c bb; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 233a AO Rz 66; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 91). Im Unterschied zu den typischen Fällen des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO besteht die Besonderheit bei der Zinsfestsetzung darin, dass es zu einer lediglich punktuellen Ablaufhemmung --"soweit" (vgl. § 171 Abs. 10 Satz 1 AO)-- für die Zinsfestsetzung nicht kommen kann. Denn die Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids in seiner Funktion als Grundlagenbescheid betrifft nicht einzelne Besteuerungsgrundlagen des Zinsbescheids (Folgebescheids), sondern sämtliche. Weil der Zinsbescheid in diesem Sinne vollständig von den Feststellungen im Steuerbescheid abhängt, kann keine Teilverjährung der Zinsen eintreten, *solange* die Steuerfestsetzung noch zulässigerweise geändert werden kann (vgl. § 239 Abs. 1 Satz 3 AO; BFH-Beschluss in BFHE 222, 36, BStBl II 2009, 117, unter II.1.c bb).
- 17** b) Auch die Auslegung anhand der Gesetzessystematik spricht dafür, dass die in § 239 Abs. 1 Satz 1, § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und § 239 Abs. 1 Satz 3 AO getroffenen Regelungen die Norm des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO im Wege der Spezialität verdrängen.
- 18** aa) § 233a Abs. 5 AO trägt verfahrensrechtlich der Abhängigkeit der Zinsen als steuerlicher Nebenleistung von der Steuer als der ihnen zugrunde liegenden Hauptforderung Rechnung und regelt --als *lex specialis* zu den §§ 172 ff. AO-- abschließend die Folgen einer Änderung der Steuerfestsetzung für die Zinsfestsetzung (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 2005 VIII R 100/02, BFHE 210, 1, BStBl II 2005, 735, unter II.2., m.w.N.; Klein/ Rüsken, AO, 13. Aufl., § 233a Rz 41). Die in § 239 AO enthaltenen Verjährungsregelungen dienen --vergleichbar dem Regelungskonzept der § 171 Abs. 10 AO, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO-- dazu, einen ausreichenden Zeitraum für die Umsetzung der Korrekturvorschrift des § 233a Abs. 5 AO zu gewährleisten (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 222, 36, BStBl II 2009, 117, unter II.1.b).
- 19** bb) Zwar sind auf Zinsen die für die Steuern geltenden Vorschriften grundsätzlich entsprechend anzuwenden (§ 239 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO). § 239 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 2 und 3 AO enthalten jedoch für Nachforderungs- bzw. Erstattungszinsen im Verhältnis zu den §§ 169, 170, 171 AO spezielle Regelungen zu Beginn, Dauer und Ablauf der Festsetzungsfrist. Abweichend von § 169 Abs. 2 Satz 1 AO beträgt die Festsetzungsfrist ein Jahr. Diese kurze Frist gilt für sämtliche Zinsarten, und damit selbst in den Fällen der Verzinsung von hinterzogenen Steuern. § 239 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt einen gegenüber § 170 AO speziellen Beginn des Fristenlaufs, der je nach Zinsgrund differiert. Die Festsetzungsfrist beginnt in den Fällen des § 233a AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer festgesetzt, aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt worden ist. Für die Fälle des § 233a AO ist in § 239 Abs. 1 Satz 3 AO eine besondere Ablaufhemmung normiert (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2001 VI R 42/94, BFHE 196, 26, BStBl II 2001, 782, unter II.; Heuermann in HHSp, § 239 AO Rz 9).
- 20** cc) Der Gesetzgeber hat mit den Regelungen in § 239 AO für die streitgegenständlichen Nachzahlungszinsen ein abgestimmtes, in sich geschlossenes System geschaffen, welches leer liefe, wenn die generellere Norm des § 171 Abs. 10 AO zur Anwendung käme. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, hätte die Anwendung des § 171 Abs. 10 AO bei der Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO zur Folge, dass die kurze einjährige Festsetzungsfrist des § 239 Abs. 1 Satz 1 AO praktisch keinen Geltungsbereich mehr hätte, sondern stets auf mindestens zwei Jahre ausgedehnt würde. Bei einer Steuerfestsetzung gegen Ende eines Jahres hätte die Anwendung des § 171 Abs. 10 AO --verglichen mit dem sich nach § 239 Abs. 1 Satz 1, § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO ergebenden Ende der Festsetzungsfrist-- sogar die Verlängerung der Festsetzungsfrist um nahezu ein Jahr zur Folge. Eine Norm darf aber

in der Regel nicht dahingehend ausgelegt werden, dass sie keinen relevanten Anwendungsbereich mehr hat (Senatsbeschluss vom 1. Februar 2006 X B 166/05, BFHE 212, 242, BStBl II 2006, 420, unter II.5.b bb).

- 21** c) Die Motive des Gesetzgebers für die längere Auswertungsfrist des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO lassen sich nicht auf das Verhältnis zwischen einem Steuerbescheid und einem darauf bezogenen Zinsbescheid übertragen.
- 22** aa) § 171 Abs. 10 Satz 1 AO sah ursprünglich vor, dass die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids endete. Durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049, 2075) wurde die Festsetzungsfrist auf zwei Jahre verlängert. Nach dem Zweiten Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf eines JStG 1997 (BTDrucks 13/5952) sei die einjährige Frist nur bei einfach gelagerten Fällen ausreichend gewesen, um den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid anzupassen. Wenn in einem Folgebescheid eine Vielzahl von Grundlagenbescheiden zu berücksichtigen sei und diese wiederum mehrfach geändert würden, sei es bisher erforderlich gewesen, den Folgebescheid jeweils zeitnah und damit mehrfach in kurzen zeitlichen Abständen zu korrigieren. Besondere Probleme hätten sich insbesondere ergeben, wenn der Steuerpflichtige an mehreren Personengesellschaften beteiligt gewesen und bei ihm eine Außenprüfung durchgeführt worden sei. Die Verlängerung der Anpassungsfrist auf zwei Jahre sollte es ermöglichen, die notwendigen Anpassungen des Folgebescheids zu bündeln (BTDrucks 13/5952, S. 55 f.).
- 23** bb) Hinsichtlich des Verhältnisses von Steuer- und Zinsfestsetzung gemäß § 233a AO besteht weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht eine vergleichbare Interessenlage. Nach § 233a Abs. 4 AO soll die Festsetzung der Zinsen mit der Steuerfestsetzung verbunden werden; eine entsprechende gesetzliche Anordnung fehlt für die Umsetzung von Grundlagenbescheiden. Auch bedarf es bei der Berechnung und Festsetzung von Zinsen gemäß § 233a AO einer gesonderten personellen Anpassung, wie sie bei der Auswertung von Grundlagenbescheiden regelmäßig erforderlich ist, zumeist nicht. Vielmehr wird die Festsetzung der Nachforderungs- bzw. Erstattungs-zinsen in aller Regel maschinell vorgenommen und mit dem Erlass des Steuerbescheids verknüpft. Zudem ist die Bündelung einer Vielzahl von Grundlagenbescheiden in einem Folgebescheid bei der Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO eher nicht erforderlich. Selbst wenn in Einzelfällen die Festsetzung von Zinsen aufgrund der technischen Gegebenheiten der Finanzverwaltung durch einen Bearbeiter vorgenommen werden muss, ist dies kein zwingendes Argument dafür, die einjährige Festsetzungsfrist des § 239 Abs. 1 Satz 1 AO durch die Anwendung von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO für sämtliche Zinsbescheide des § 233a AO auf mindestens zwei Jahre zu verlängern. Das praktische Bedürfnis hierfür dürfte zudem deswegen nicht gegeben sein, weil die auf zwei Jahre erweiterte Auswertungsfrist des § 171 Abs. 10 AO auch dem Umstand Rechnung trägt, dass für den Erlass von Grundlagen- und Folgebescheid oftmals zwei unterschiedliche Behörden zuständig sind. Eine solche Konstellation ist bei der Festsetzung der Nachforderungs- bzw. Erstattungs-zinsen gemäß § 233a AO nicht gegeben.
- 24** cc) Aus dem vom FA in seiner Revisionsbegründung angeführten Urteil des BFH in BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528 folgt kein anderes Ergebnis. In dieser Entscheidung hat der BFH ausgeführt, dass die Frist für einen Ergänzungsbescheid (§ 179 Abs. 3 AO) zur Feststellung von Grundlagen zur Festsetzung der Zinsen nach § 233a Abs. 2a AO gemäß § 239 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO ein Jahr betrage (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528, unter II.2.c).
- 25** Das FA hat insoweit vorgetragen, ein für den Zinslauf entscheidungserheblicher Ergänzungsbescheid (§ 179 Abs. 3 AO) könnte nicht ausgewertet werden, sofern nicht § 171 Abs. 10 Satz 1 AO zur Anwendung käme. Es verkennt dabei jedoch, dass in dem der BFH-Entscheidung in BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528 zugrunde liegenden Sachverhalt mit dem Ergänzungsbescheid Grundlagen zur Festsetzung von Zinsen nach § 233a Abs. 2a AO festgestellt wurden. In diesem Fall wäre für den Zinsbescheid als Folgebescheid (des Ergänzungsbescheids als Zins-Grundlagenbescheid) über § 239 Abs. 1 Satz 1 AO die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO anzuwenden. Im vorliegenden Fall wurden dagegen keine Zins-Grundlagenbescheide erlassen.
- 26** d) Aus denselben Gründen weicht der Senat ferner nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 175, 13, BStBl II 1994, 885 ab. In dieser Entscheidung hat der BFH ausgeführt, die Frage, ob und in welchem Umfang Steuernachforderungen gegen die Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Hinterziehungshandlungen beruhen, sei im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu klären. In diesen Fällen ende die Festsetzungsfrist für den Bescheid über Hinterziehungszinsen nach § 171 Abs. 10 AO nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids.
- 27** Der Sachverhalt dieser BFH-Entscheidung ist mit demjenigen des vorliegenden Falles nicht vergleichbar, da dem Bescheid über Hinterziehungszinsen --anders als im Streitfall-- eine einheitliche und gesonderte Feststellung der hinterziehungsbefangenen Verlustkürzungen voranging (vgl. § 239 Abs. 3 AO in der aktuell geltenden Fassung). In

diesen Fällen greift einer der Regelungszwecke des § 171 Abs. 10 AO ein, wonach in Fällen, in denen Betriebsstätten- und Veranlagungsfinanzamt auseinanderfallen, das für den Erlass des Folgebescheids (Zinsbescheids) zuständige FA hinreichend Zeit zur Auswertung des Grundlagenbescheids haben soll. Sofern ein Zinsbescheid als Folgebescheid eines Zins-Grundlagenbescheids ergeht, ist die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO deshalb anzuwenden.

- 28** e) Die Ansicht des FA, für eine differenzierende Betrachtung bei der Anwendung des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO hinsichtlich der Zins-Grundlagenbescheide fehle es an einer gesetzlichen Regelung, kann der Senat nicht teilen. Er weist insoweit auf den durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (Steuermodernisierungsgesetz) vom 18. Juli 2016 (BGBl I 2016, 1679) geschaffenen § 239 Abs. 3 AO hin, der ausdrücklich in bestimmten Fällen die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei Zinsfestsetzungen regelt. Zwar galt § 239 Abs. 3 AO bei Erlass der streitgegenständlichen Zinsfestsetzungen im Jahr 2012 noch nicht, da diese Vorschrift erst seit dem 1. Januar 2017 anzuwenden ist. Der Gesetzesbegründung zum Steuermodernisierungsgesetz ist aber zu entnehmen, dass durch § 239 Abs. 3 AO keine neue Rechtslage geschaffen, sondern vielmehr die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gesetzlich abgesichert werden sollte (BTDrucks 18/7457, S. 90).
- 29** 3. Die Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide führten ebenfalls nicht zu einer Ablaufhemmung. Das FA hat die Einsprüche gegen die Steuerfestsetzungen für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1999 vom 19. Juli 2010 mit Einspruchsentscheidung vom 6. Juni 2011 zurückgewiesen. Die durch die Einsprüche zunächst bewirkte Ablaufhemmung nach § 239 Abs. 1 Satz 3 AO entfaltete im Ergebnis keine rechtliche Wirkung, da die Ablaufhemmung bereits geendet hatte, bevor die reguläre Festsetzungsfrist des § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ablief (vgl. Banniza in HHSp, § 171 AO Rz 3).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de