

Beschluss vom 17. Juli 2019, X B 21/19

Keine Anfechtung eines ausschließlich begünstigenden geänderten Zinsbescheids; Verhältnis zwischen Steuer- und Zinsbescheid

ECLI:DE:BFH:2019:BA.170719.XB21.19.0

BFH X. Senat

AO § 351 Abs 1, AO § 361 Abs 3 S 1, AO § 233a Abs 5 S 1

vorgehend FG Münster, 18. Dezember 2018, Az: 14 V 3399/18 AO

Leitsätze

1. NV: Ein Zinsbescheid, der einen unanfechtbar gewordenen und nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Zinsbescheid in der Weise ändert, dass die bisher festgesetzten Nachzahlungszinsen herabgesetzt werden, kann nicht mit Aussicht auf Erfolg angefochten werden.
2. NV: Ein Einspruchsschreiben, dessen Rubrum die "Einkommensteuer und Folgesteuern" bezeichnet, das sich inhaltlich aber nur mit der Einkommensteuer befasst, kann nicht zugleich als Einspruch gegen die --mit dem Einkommensteuerbescheid äußerlich verbundene-- Zinsfestsetzung angesehen werden.
3. NV: § 361 Abs. 3 Satz 1 AO, wonach die Vollziehung eines Folgebescheids auszusetzen ist, soweit die Vollziehung eines Grundlagenbescheids ausgesetzt wird, gilt auch für das Verhältnis zwischen einem Steuerbescheid und dem darauf beruhenden Zinsbescheid.

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragsgegners wird der Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 19.12.2018 - 14 V 3399/18 AO aufgehoben.

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung wird abgelehnt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2009 bis 2011 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden.
- 2 Im Anschluss an eine Außenprüfung, die zu erheblichen Hinzuschätzungen bei den gewerblichen Einkünften des Antragstellers führte, erließ der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) am 21. November 2016 für die Streitjahre geänderte Bescheide "über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer", mit denen höhere Steuern und zusätzlich erstmals Nachzahlungszinsen festgesetzt wurden. In diesen Bescheiden hieß es jeweils: "Der Bescheid ist nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO teilweise vorläufig. Er ist nach § 164 Abs. 2 AO geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung wird aufgehoben." Die Antragsteller legten gegen "die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011, alle vom 21. November 2016" am 23. November 2016 Einspruch ein; im Rubrum des Einspruchsschreibens heißt es "Einkommensteuer und Folgesteuern für die Jahre 2009 bis 2011". Zur Begründung führten die Antragsteller aus, der Prüfungsbericht sei fehlerhaft.
- 3 Für 2009 und 2010 wies das FA den Einspruch zurück; für 2011 gab es ihm teilweise statt und setzte die

Einkommensteuer in der Einspruchsentscheidung vom 14. August 2017 entsprechend herab. Am selben Tage erließ es einen gesonderten Zinsbescheid, mit dem auch die Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2011 herabgesetzt wurden.

- 4 Die anschließende Klage wurde "wegen Einkommensteuer, ev. Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag für die Jahre 2009 bis 2011" erhoben; später hieß es in den Schriftsätzen der Antragsteller nur noch "wegen Einkommensteuer 2009 bis 2011".
- 5 Während des Klageverfahrens bestellte das Insolvenzgericht am 10. April 2018 einen vorläufigen Insolvenzverwalter über das Vermögen des Antragstellers, legte dem Antragsteller aber kein allgemeines Verfügungsverbot auf. Dieser Beschluss wurde am 26. April 2018 aufgrund der Rücknahme des Insolvenzantrags wieder aufgehoben.
- 6 Am 20. April 2018 kam es im Klageverfahren zu einer tatsächlichen Verständigung zwischen den Beteiligten, die eine deutliche Reduzierung der Hinzuschätzungen vorsah. Zur Umsetzung der Verständigung erließ das FA am 10. August 2018 für die Jahre 2009 bis 2011 erneut geänderte Bescheide "über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer", aber zunächst noch keine geänderten Zinsbescheide. Diese wurden am 28. September 2018 personell erlassen; das FA gab als verfahrensrechtliche Grundlage "§ 172 Abs. 1 Nr. 2 AO" an.
- 7 Gegen die geänderten Zinsbescheide legten die Antragsteller am 5. Oktober 2018 Einspruch ein und beantragten zugleich die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Zur Begründung führten sie an, es bestünden ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des in § 238 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) vorgesehenen Zinssatzes. Das FA hat über den Einspruch bisher nicht entschieden; AdV gewährte es nur für Zinszahlungszeiträume ab dem 1. April 2015.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gewährte auf den bei ihm gestellten Antrag in vollem Umfang AdV. Es hielt die Verfassungsmäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes aufgrund mehrerer AdV-Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) sowie einiger beim Bundesverfassungsgericht anhängiger Verfassungsbeschwerden für ernstlich zweifelhaft.
- 9 Mit seiner vom FG zugelassenen Beschwerde bringt das FA vor, § 238 Abs. 1 AO sei verfassungsgemäß. Selbst wenn man hieran Zweifel haben wollte, seien die Voraussetzungen für eine AdV-Gewährung nicht erfüllt, da das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung die Interessen der Antragsteller überwiege.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, den angefochtenen Beschluss aufzuheben und den AdV-Antrag abzulehnen.
- 11 Die Antragsteller haben keinen Antrag gestellt, treten der Beschwerde aber entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Beschwerde ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses und zur Ablehnung des AdV-Antrags.
- 13 1. AdV kann schon deshalb nicht gewährt werden, weil § 351 Abs. 1 AO einer Anfechtung der streitgegenständlichen geänderten Zinsbescheide, mit denen die Zinsen jeweils herabgesetzt worden sind, entgegensteht. Die Einsprüche gegen die Zinsbescheide können daher bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen keinen Erfolg haben, ohne dass es noch auf materiell-rechtliche Fragen --wie die Verfassungsmäßigkeit des § 238 Abs. 1 AO-- ankäme.
- 14 Nach § 351 Abs. 1 AO können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht, es sei denn, dass sich aus den Vorschriften über die Aufhebung oder Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt. Diese Regelung ist auch auf Zinsbescheide anwendbar (dazu unten a). Die mit den Einsprüchen angegriffenen Zinsbescheide haben unanfechtbare Zinsbescheide geändert (unten b). Aus den Vorschriften über die Aufhebung oder Änderung von Verwaltungsakten ergibt sich vorliegend keine erweiterte Änderungsmöglichkeit (unten c). Da die angefochtenen Änderungsbescheide ausschließlich begünstigende Wirkung haben, verbleibt verfahrensrechtlich kein Raum für eine zugunsten der Antragsteller wirkenden Korrektur.
- 15 a) Schon nach seinem klaren Wortlaut gilt § 351 Abs. 1 AO nicht allein für Steuerbescheide, sondern für sämtliche

(änderbare) Verwaltungsakte und damit auch für Zinsbescheide (so auch Steinhilff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 FGO Rz 50d; von Beckerath in Gosch, FGO § 42 Rz 27). Eines Rückgriffs auf § 239 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO bedarf es daher insoweit nicht.

- 16 b) Die Zinsbescheide zur Einkommensteuer 2009 und 2010 vom 21. November 2016 und zur Einkommensteuer 2011 vom 14. August 2017, die durch die angefochtenen Zinsbescheide vom 28. September 2018 geändert worden sind, waren unanfechtbar geworden.
- 17 Das Einspruchsschreiben der Antragsteller vom 23. November 2016 bezog sich sowohl inhaltlich als auch nach dem Einleitungssatz der Begründung nur auf die Einkommensteuerbescheide für 2009 bis 2011. Zwar war im Rubrum des Einspruchsschreibens weitergehend von "Einkommensteuer und Folgesteuern" die Rede. Für die Auslegung eines Einspruchsschreibens ist im Zweifel aber das materiell-rechtliche Begehren maßgeblich (Senatsurteil vom 19. August 2013 - X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, Rz 24 ff.), das hier ausschließlich auf die Rückgängigmachung der durch die Außenprüfung vorgenommenen Änderungen gerichtet war, aber keine selbständigen Einwendungen gegen die Zinsfestsetzungen erkennen ließ.
- 18 Auch zur Erlangung der --von den Antragstellern schon damals beantragten-- AdV der Zinsfestsetzungen bedurfte es keine Erstreckung des gegen die Einkommensteuerbescheide gerichteten Einspruchs auf die Zinsbescheide. Die Regelung des § 361 Abs. 3 Satz 1 AO, wonach die Vollziehung eines Folgebescheids auszusetzen ist, soweit die Vollziehung eines Grundlagenbescheids ausgesetzt wird, gilt auch für das Verhältnis zwischen einem Steuerbescheid und dem darauf beruhenden Zinsbescheid (vgl. BFH-Beschluss vom 16. März 1995 - VIII B 158/94, BFH/NV 1995, 680, unter 2.). Vor diesem Hintergrund ist eine Anfechtung des Zinsbescheids nur dann erforderlich, wenn der Steuerpflichtige Fehler vorbringen will, die dem FA nicht bereits bei der Steuerfestsetzung --deren Korrektur sich über § 233a Abs. 5 Satz 1 AO stets auch auf die Zinsfestsetzung auswirken würde--, sondern nur bei der Zinsfestsetzung unterlaufen sind. Darum ging es den Antragstellern ausweislich ihres Einspruchsschreibens vom 23. November 2016 aber nicht.
- 19 Die Zinsbescheide vom 21. November 2016 und 14. August 2017, die im Übrigen mit einer gesonderten Rechtsbehelfsbelehrung versehen waren ("Die Festsetzung der Zinsen kann mit dem Rechtsbehelf des Einspruchs angefochten werden"), sind daher mit Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist unanfechtbar geworden.
- 20 c) Die Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 1 AO wird im Streitfall auch nicht durch die Vorschriften über die Aufhebung oder Änderung von Verwaltungsakten verdrängt. Weder aus § 233a Abs. 5 Satz 1 AO (dazu unten aa) noch aus § 164 Abs. 2 AO (unten bb) ergeben sich für die Zinsbescheide verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten, die zu Zinsfestsetzungen noch unterhalb der bereits herabgesetzten Beträge führen könnten.
- 21 aa) Nach § 233a Abs. 5 Satz 1 AO ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern, wenn die Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt wird. Diese Vorschrift trägt verfahrensrechtlich der Abhängigkeit der Zinsen (als steuerlicher Nebenleistung) von der Steuer (als der den Zinsen zugrunde liegenden Hauptforderung) Rechnung und regelt --als lex specialis zu den §§ 172 ff. AO-- abschließend die Folgen, die eine Änderung der Steuerfestsetzung für die Zinsfestsetzung hat (BFH-Urteile vom 18. Mai 2005 - VIII R 100/02, BFHE 210, 1, BStBl II 2005, 735, unter II.2., und vom 16. Januar 2019 - X R 30/17, BFHE 263, 310, BStBl II 2019, 362, Rz 18). Sie ist insoweit dem § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nachgebildet.
- 22 Vorliegend hat das FA die Herabsetzung der Zinsfestsetzungen in den angegriffenen Änderungsbescheiden angesichts der gleichzeitigen Herabsetzung der Einkommensteuerfestsetzungen der Sache nach auf § 233a Abs. 5 Satz 1 AO gestützt, auch wenn es in den Bescheiden nicht diese Vorschrift, sondern diejenige des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO erwähnt hat. § 233a Abs. 5 Satz 1 AO ermöglicht im Streitfall aber keine weitere Herabsetzung der Zinsfestsetzungen.
- 23 bb) Eine weitergehende Herabsetzung der Zinsfestsetzungen kann hier verfahrensrechtlich auch nicht auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden.
- 24 Der BFH hat sich bisher nicht dazu geäußert, ob die Korrekturvorschrift des § 164 Abs. 2 AO auf Zinsbescheide neben § 233a Abs. 5 Satz 1 AO überhaupt anwendbar sein könnte. Auch im Streitfall kann der Senat diese Frage offenlassen, weil bereits die erstmaligen Zinsbescheide vom 21. November 2016 nicht dahingehend ausgelegt werden können, dass die Zinsfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen sollte. Vielmehr wurden

dort die früheren Vorbehalte der Nachprüfung --die sich allein auf die Steuerfestsetzung bezogen hatten-- ausdrücklich aufgehoben.

- 25** 2. Das zwischenzeitlich anhängig gewesene Insolvenzeröffnungsverfahren hat keine Auswirkungen auf das vorliegende Verfahren. Grundsätzlich kommt es erst durch die *Eröffnung* eines Insolvenzverfahrens zur Unterbrechung anhängiger Einspruchs- und Klageverfahren (§ 240 Satz 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--) sowie zum Verlust der Befugnis des FA, neue Steuerbescheide zu erlassen. § 240 Satz 2 ZPO dehnt diese Rechtsfolge nur dann auf das Insolvenzeröffnungsverfahren aus, wenn die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners auf einen vorläufigen Insolvenzverwalter übergeht ("vorläufiger starker Insolvenzverwalter"). Dies setzt voraus, dass dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt wird (§ 22 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung), was vorliegend nicht der Fall war.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de