

Urteil vom 31. März 2010, II R 2/09

Verzicht auf Aussetzungszinsen - Kein Anspruch auf Zinsverzicht bei nachträglicher Heilung eines ursprünglich rechtswidrigen Bescheids - Aussetzung eines Klageverfahrens bei fehlendem Grundlagenbescheid - Kein Erlass von Aussetzungszinsen wegen überlanger Verfahrensdauer

BFH II. Senat

AO § 163, AO § 227, AO § 234 Abs 2, AO § 237 Abs 1 S 1, AO § 237 Abs 4, FGO § 74, FGO § 102, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2
vorgehend FG Münster, 22. Oktober 2008, Az: 3 K 2274/06 AO

Leitsätze

NV: Ein Verzicht auf Aussetzungszinsen ist nicht schon deshalb geboten, weil die Steuerfestsetzung gegenüber dem Steuerpflichtigen für eine gewisse Zeit, nämlich bis zur Nachholung einer erforderlichen Verfahrenshandlung rechtswidrig war.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhielt 1997 von seiner Mutter (M) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich einen Teilkommanditanteil an der A-GmbH & Co. KG sowie einen Teil ihres Stammkapitalanteils an der A-GmbH übertragen. Zum Betriebsvermögen der A-GmbH & Co. KG gehörten zwei Grundstücke in R-Stadt.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte ausgehend von der Steuererklärung des Klägers zunächst gegen diesen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung Schenkungsteuer in Höhe von 3.493 DM fest. Bereits zuvor hatte er aufgrund der Annahme, dass wegen des Übergangs der vorgenannten Grundstücke im Zusammenhang mit der Übertragung eines Anteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft die Grundbesitzwerte nicht nach § 138 Abs. 5 Satz 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) gesondert festgestellt werden müssten, beim Finanzamt I (FA I) eine Anfrage wegen der Höhe der für die vorgenannten Grundstücke anzusetzenden Grundbesitzwerte gestellt und insoweit um "Feststellung im Wege der Amtshilfe" gebeten. Das FA I teilte dem FA am 20. August 1998 jeweils durch "Bescheid im Wege der Amtshilfe über die gesonderte Feststellung des Grundstückswerts zum 2. Juli 1997" die Grundstückswerte für beide Grundstücke in R-Stadt mit. Das FA erließ daraufhin am 9. November 1999 einen geänderten Bescheid über Schenkungsteuer in Höhe von 141.555 DM.
- 3 Der Kläger legte gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein und beantragte zugleich, die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts "zinslos auszusetzen". Da eine Betriebsaufspaltung vorliege, seien die streitbefangenen Grundstücke nicht nach § 146 Abs. 3 BewG, sondern nach § 147 BewG zu bewerten.
- 4 Das FA setzte mit Bescheid vom 7. Dezember 1999 die Vollziehung in Höhe von 138.062 DM aus, ohne aber dem Antrag auf zinslose Aussetzung stattzugeben.
- 5 Nach Durchführung einer Betriebsprüfung bei der A-GmbH & Co. KG durch das FA I änderte das FA den Schenkungsteuerbescheid am 12. Mai 2000 erneut und setzte die Schenkungsteuer auf 100.815 DM fest.
- 6 Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) durch Beschluss vom 2. Dezember 2003 II B 76/03 (BFHE 203, 507, BStBl II 2004, 204) entschieden hatte, dass die Rechtmäßigkeit eines Erbschaftsteuerbescheids ernstlich zweifelhaft sei, wenn ein Anteil an einer gewerblich tätigen oder geprägten Personengesellschaft mit Grundbesitz übertragen werde und die Grundbesitzwerte für die Gesellschaftsgrundstücke wegen R 124 Abs. 6 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 1999/2003 nicht gemäß § 138 Abs. 5 Satz 1 BewG gesondert festgestellt, sondern von den Lage-Finanzämtern im Wege der Amtshilfe lediglich formlos ermittelt würden, forderte das FA das FA I am 1. Juni 2005 auf, die Grundbesitzwerte nach § 138 Abs. 5 BewG gesondert festzustellen.

- 7 Der Kläger bezahlte daraufhin zwar die in der Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2002 auf 80.950 DM festgesetzte Schenkungsteuer. Er erkannte aber die Höhe der Festsetzung nicht an und stellte den Antrag, auf die "Festsetzung von Stundungszinsen" zu verzichten.
- 8 Das FA beendete mit Verfügung vom 2. August 2005 die Aussetzung der Vollziehung des Schenkungsteuerbescheids und lehnte den Antrag des Klägers auf Verzicht auf angefallene Aussetzungszinsen ab, weil eine rechtswidrige Heranziehung zur Schenkungsteuer bis zum Erlass des Grundlagenbescheids nicht erfolgt sei. Zwar sei man zunächst davon ausgegangen, dass keine gesonderte Feststellung nach § 138 Abs. 5 Satz 1 BewG erfolgen müsse. Diese Auffassung habe man aber nach dem Ergehen des BFH-Beschlusses in BFHE 203, 507, BStBl II 2004, 204 aufgegeben und eine gesonderte Feststellung durch das FA I erbeten. Der ursprünglich vorliegende Verfahrensfehler sei dadurch nach § 126 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geheilt worden.
- 9 Einspruch und Klage des Klägers blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 635 veröffentlichten Urteil die Auffassung, die Steuerfestsetzung des FA sei zwar zunächst nach § 155 Abs. 2 AO rechtswidrig gewesen, weil es irrtümlich davon ausgegangen sei, dass ein Grundlagenbescheid nicht nötig sei. Der entsprechende Verfahrensfehler sei aber durch die Anforderung eines Grundlagenbescheids nach § 126 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 5 AO mit Rückwirkung geheilt worden.
- 10 Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung des § 237 AO sowie der §§ 126 und 127 AO.
- 11 Der Kläger beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie des Bescheids des FA über die Ablehnung des Verzichts auf die Erhebung von Aussetzungszinsen vom 2. August 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2006 das FA zu verpflichten, auf die Festsetzung von Aussetzungszinsen für Schenkungsteuer bis zum 31. Mai 2005 bzw. 8. Juni 2005 zu verzichten.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Entscheidung des FA, keinen Verzicht auf die Festsetzung von Aussetzungszinsen bis zum 31. Mai 2005 zu gewähren, zu Recht als nicht ermessensfehlerhaft i.S. des § 102 FGO angesehen.
- 14 1. Nach § 237 Abs. 1 Satz 1 AO ist, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid oder gegen eine Einspruchsentscheidung über einen solchen Bescheid endgültig keinen Erfolg gehabt hat, der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt wurde, zu verzinsen. Nach § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO kann allerdings auf Zinsen ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Dabei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde, die gerichtlich nur in den Grenzen des § 102 FGO überprüft werden kann (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf den Verzicht auf Aussetzungszinsen kann sich deshalb nur ergeben, wenn das der Finanzbehörde in § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO eingeräumte Ermessen derart reduziert ist, dass alleine der Zinsverzicht als rechtmäßig erscheint (Ermessensreduzierung auf Null). Die Voraussetzungen, unter denen ein Zinsverzicht in Betracht kommt, entsprechen denjenigen nach §§ 163, 227 AO (BFH-Urteile vom 20. November 1987 VI R 140/84, BFHE 152, 310, BStBl II 1988, 402; vom 18. April 1996 V R 55/95, BFHE 180, 516, BStBl II 1996, 561). Ein Verzicht auf die Zinsfestsetzung aus Gründen der sachlichen Unbilligkeit kommt danach nur in Betracht, wenn die Erhebung der Zinsen im Einzelfall mit Rücksicht auf den § 237 AO zugrunde liegenden Zweck nicht mehr zu rechtfertigen ist bzw. den gesetzlichen Wertungen zuwiderläuft (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1987 X R 29/81, BFH/NV 1988, 546; vom 29. August 1991 V R 78/86, BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906; vom 21. Juli 1993 X R 104/91, BFH/NV 1994, 597; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 237 AO Rz 34).
- 15 a) Sinn und Zweck der in § 237 AO enthaltenen gesetzlichen Regelung der Verzinsungspflicht ist es, den Nutzungsvorteil wenigstens zum Teil abzuschöpfen, den der Steuerpflichtige dadurch erhält, dass er während der Dauer der Aussetzung über eine Geldsumme verfügen kann, die nach dem im angefochtenen Steuerbescheid konkretisierten materiellen Recht "an sich" dem Steuergläubiger zusteht (vgl. BFH-Urteile vom 24. Juli 1979 VII R 67/76, BFHE 128, 331, BStBl II 1979, 712; vom 20. September 1995 X R 86/94, BFHE 178, 555, BStBl II 1996, 53). Zu § 251a der Reichsabgabenordnung (RAO), auf den § 237 AO zurückgeht (vgl. dazu Urteil des

Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen --OVG NRW-- vom 23. November 2001 3 A 1928/98, Zeitschrift für Miet- und Raumrecht --ZMR-- 2002, 477), ist im Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1961 (BTDrucks III/2573 S. 37) ausgeführt, die Norm sei das Gegenstück zu § 155 RAO. Wenn danach von Beginn der Rechtshängigkeit Überzahlungen verzinst würden, müsse das Gleiche auch für Nachzahlungen gelten, zumal durch die Einführung von Zinsen für die Aussetzung der Vollziehung erreicht werde, dass unnötige Steuerprozesse vermieden würden. Wenn in der Gesetzesbegründung die Aussetzungszinsen als "Gegenstück" zu den Prozesszinsen bezeichnet werden, so soll damit gesagt werden, dass das Gesetz auf einen gerechten Ausgleich zwischen den Zinsvorteilen des Steuerpflichtigen und dem Zinsverlust des Steuergläubigers abzielt und die Aussetzungszinsen den Zweck haben, dem Steuergläubiger den Nutzungsvorteil zuzuwenden, der ihm für einen nach dem materiellen Steuergesetz geschuldeten Betrag gebührt.

- 16** b) Zur Verfolgung dieses Zwecks hat der Gesetzgeber nicht etwa den Weg gewählt, den Finanzbehörden und Gerichten eine selbständige rechtliche Beurteilung aufzugeben, ob die Zahlung von Prozesszinsen bzw. die Erhebung von Aussetzungszinsen mit Blick auf das materielle Steuerrecht gerechtfertigt ist. Vielmehr hat er im Interesse der Verfahrensentlastung generell an den endgültigen Ausgang eines gegen die Steuerfestsetzung selbst geführten Verfahrens angeknüpft. Bei der im Rahmen der Anwendung der §§ 237 Abs. 4, 234 Abs. 2 AO gebotenen Abwägung ist deshalb zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber den Ausgang des außergerichtlichen bzw. gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens typischerweise als das beste verfügbare Mittel zur Erkenntnis der materiellen Steuerrechtslage ansieht. Unter dem Gesichtspunkt eines gerechten Ausgleichs zwischen den Geldnutzungsinteressen des Steuergläubigers und denen des Steuerpflichtigen ist es daher für den Regelfall angemessen, die Entscheidung über die Festsetzung von Aussetzungszinsen als automatische Folge des Verfahrensausgangs über die Steuerfestsetzung auszugestalten. Nur wenn die im Einzelfall maßgebliche materielle Steuerrechtslage ausnahmsweise so beschaffen ist, dass der Ausgang des Rechtsbehelfsverfahrens nicht mehr als Abbild der materiellen Rechtslage aufgefasst werden kann, ist der vom Gesetz gedeckte Regelfall nicht mehr gegeben und eine Einzelfallkorrektur geboten (vgl. Heuermann in HHSp, § 237 AO Rz 35).
- 17** 2. Der Ausgang des Rechtsbehelfs- bzw. Klageverfahrens weicht im Streitfall nicht derart von der materiellen Rechtslage ab, dass ausnahmsweise eine Korrektur durch Zinsverzicht geboten wäre. Der Kläger hat aufgrund der ihm gewährten Aussetzung der Vollziehung den materiellen Vorteil erlangt, zunächst Schenkungsteuer in Höhe von 138.062 DM nicht zahlen zu müssen. Dieser Vorteil bestand für den Kläger unabhängig von dem Verfahrensfehler des FA, welcher darin lag, einen Folgebescheid, hier in Gestalt des Schenkungsteuerbescheids, zu erlassen, obwohl der Erlass des erforderlichen Grundlagenbescheids nicht beabsichtigt war (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFHE 203, 507, BStBl II 2004, 204).
- 18** a) Ein Verzicht auf Aussetzungszinsen ist nicht schon deshalb geboten, weil die Steuerfestsetzung gegenüber dem Steuerpflichtigen für eine gewisse Zeit, nämlich bis zur Nachholung einer erforderlichen Verfahrenshandlung, rechtswidrig war. Ein Steuerpflichtiger, der von der ihm gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch macht, eine Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, muss damit rechnen, dass die Finanzbehörde ihrerseits alle nach der geltenden Rechtsordnung zulässigen Möglichkeiten ausschöpft, einen ursprünglich fehlerhaften Bescheid im Rechtsmittelverfahren zu heilen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 9. März 1984 8 C 45/82, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 1984, 435). Die Herbeiführung dieser Heilungswirkung gehört zu den den jeweils Betroffenen als vorhersehbar anzulastenden Risiken, weshalb ein etwaiges Vertrauen darauf, die Finanzbehörde werde von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch machen, grundsätzlich nicht schutzwürdig ist (vgl. BVerwG-Urteil in NVwZ 1984, 435).
- 19** b) Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass ein Verfahrensfehler, der einen verspäteten Erlass eines erforderlichen Feststellungsbescheids zur Folge hatte, Einfluss auf die Dauer der Aussetzung und damit auf die Höhe der Aussetzungszinsen hat. Das ändert aber nichts daran, dass der Steuerpflichtige im Ergebnis für die Zeit der Aussetzung einen ihm nach der materiellen Rechtslage nicht zustehenden wirtschaftlichen Vorteil erlangt, der mit Blick auf die Festsetzung von Aussetzungszinsen den erforderlichen Belastungsgrund darstellt. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass eine wegen eines fehlenden Grundlagenbescheids geführte Klage des Steuerpflichtigen gegen den Folgebescheid nicht etwa zu einer Aufhebung des Folgebescheids führen würde; vielmehr wäre der Finanzbehörde durch Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO Gelegenheit zu geben, den fehlenden Grundlagenbescheid nachzuholen (vgl. BFH-Urteile vom 26. Juli 1984 IV R 13/84, BFHE 142, 96, BStBl II 1985, 3; vom 12. November 1985 IX R 85/82, BFHE 145, 308, BStBl II 1986, 239). Da selbst eine überlange Verfahrensdauer keinen Grund für einen vollständigen oder teilweisen Erlass von Aussetzungszinsen darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 21. Februar 1991 V R 105/84, BFHE 163, 313, BStBl II 1991, 498), ist es im Übrigen nicht ermessensfehlerhaft, wenn

das FA in seiner Einspruchsentscheidung keine Erwägungen dazu angestellt hat, ob der Verfahrensfehler Einfluss auf die Dauer der Aussetzung und die Höhe der Aussetzungszinsen hatte.

- 20** c) Entgegen der Auffassung des Klägers ergibt sich nichts anderes aus dem Urteil des OVG-NRW in ZMR 2002, 477. Dort ist ein Sachverhalt betroffen, in welchem die Erhebung von Aussetzungszinsen deshalb als sachlich unbillig angesehen wurde, weil Zinsen für einen Zeitraum entstanden waren, in dem nach materiellem Recht ein Abgabentatbestand noch nicht vollständig erfüllt und deshalb auch noch kein Abgabeananspruch des Gläubigers entstanden war. Demgegenüber war die Schenkungsteuer im Streitfall bereits mit der Ausführung der Zuwendung im Jahr 1997 entstanden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de