Urteil vom 10. Oktober 2012, VIII R 56/10

Keine Aussetzungszinsen zu Lasten des Beigeladenen im Klageverfahren gegen einen Grundlagenbescheid - Rechte eines zum Klageverfahren wegen einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung notwendig Beigeladenen

BFH VIII. Senat

AO § 237, FGO § 60 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 07. Juli 2010, Az: 10 K 123/09

Leitsätze

Die Festsetzung von Aussetzungszinsen kommt nicht in Betracht, solange ein Klageverfahren gegen einen Grundlagenbescheid nicht endgültig abgeschlossen ist, auch wenn der Steuerpflichtige selbst nicht Kläger, sondern Beigeladener ist.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligen streiten um die Rechtmäßigkeit eines Bescheids über die Festsetzung von Aussetzungszinsen.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute. Der Kläger war langjähriges Mitglied einer GbR. Weitere Gesellschafter waren A, B, C sowie der inzwischen ausgeschiedene D. Die GbR wird beim Finanzamt X unter der Steuernummer ... geführt. Der Kläger war zudem Mitglied der GbR Ausland, die beim Finanzamt X unter der Steuernummer ... geführt wird. 1993 schied der Kläger aus beiden GbR aus.

3 Gegen die einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheide 1986 bis 1989 für die GbR hatten sowohl der Kläger als auch die GbR Einspruch eingelegt. Nachdem das Finanzamt X im Rahmen des Einspruchsverfahrens die Vollziehung der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide ausgesetzt hatte, setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheiden vom 16. Juni 1997, 3. Juli 1997, 31. August 2004, 18. Mai 2005 und 17. Juni 2005 die Vollziehung der Bescheide über Einkommensteuer 1985, 1988 und 1989 gegenüber dem Kläger aus. Die Aussetzung der Vollziehung (AdV) erfolgte "wegen der Aussetzung des Grundlagenbescheids durch das Finanzamt X; Bezeichnung des Grundlagenbescheids: Feststellungsbescheide für GbR ... + ...". Auf den Aussetzungsbescheiden ist jeweils vermerkt, dass für 1986 und 1987 die festzusetzende Steuer bereits 0 DM betrage und ein veränderter Verlustrücktrag aus 1987 nach 1985 für AdV-Zwecke berücksichtigt worden sei.

4 Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2007 entschied das Finanzamt X über den Einspruch gegen die Feststellungsbescheide 1986 bis 1989, wobei dem Einspruchsbegehren teilweise stattgegeben wurde. Die Einspruchsentscheidung wurde der GbR und zusätzlich den ausgeschiedenen Gesellschaftern, dem Kläger und D, im Wege der Einzelbekanntgabe bekannt gegeben. Die Gesellschafter A, B und C erhoben dagegen Klage, die beim Niedersächsischen Finanzgericht (FG) unter dem Aktenzeichen 12 K 61/07 als Klage der GbR geführt wird. Der Kläger und der weitere ausgeschiedene Gesellschafter D wurden zu diesem Verfahren gemäß § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beigeladen.

5 Nach der Einspruchsentscheidung vertrat das FA die Auffassung, hinsichtlich der Feststellungsbescheide gegenüber der GbR als Grundlagenbescheide für die Einkommensteuerbescheide der Kläger sei zu deren Lasten mit Ablauf der Klagefrist im Februar 2007 Bestandskraft eingetreten. Demgemäß setzte das FA mit Bescheid vom 31. Juli 2007 --in der Höhe nicht umstrittene-- Aussetzungszinsen gemäß § 237 der Abgabenordnung (AO) für die ausgesetzten Einkommensteuerbeträge 1985, 1988 und 1989 fest.

6 Der dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1765 veröffentlichten Urteil vom 8. Juli 2010 10 K 123/09 statt.

7 Mit der dagegen eingelegten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 237 AO). Der Kläger habe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide keine Klage erhoben, damit seien die Voraussetzungen zur Festsetzung von Aussetzungszinsen gegeben. Dass der Kläger zum finanzgerichtlichen Verfahren der übrigen Gesellschafter später notwendig beigeladen worden sei, ändere daran nichts.

8 Das FA beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 8. Juli 2010 10 K 123/09 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Auffassung des FG, das FA habe gegenüber den Klägern noch keine Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO festsetzen dürfen, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand.

11 1. Gemäß § 237 Abs. 1 Satz 1 AO entstehen Aussetzungszinsen, wenn der förmliche außergerichtliche Rechtsbehelf oder die Anfechtungsklage, deretwegen der angefochtene Bescheid ausgesetzt ist, endgültig keinen Erfolg gehabt hat. Der Wortlaut des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO setzt voraus, dass ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid, eine Steueranmeldung oder einen Verwaltungsakt, der einen Steuervergütungsbescheid aufhebt oder ändert, oder gegen eine Einspruchsentscheidung über einen dieser Verwaltungsakte endgültig keinen Erfolg gehabt hat. Dies gilt entsprechend, wenn --wie im Streitfall-- nach Einlegung eines förmlichen Rechtsbehelfs gegen einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) oder eine Rechtsbehelfsentscheidung über einen Grundlagenbescheid die Vollziehung eines Folgebescheids ausgesetzt wurde (§ 237 Abs. 1 Satz 2 AO).

12 Ob ein Rechtsbehelf Erfolg hatte oder nicht, bemisst sich nach dem Verfahrensgegenstand und dem konkretisierten Rechtsbehelfsbegehren und ist unabhängig von der verfahrenstechnischen Art der Erledigung. "Endgültig keinen Erfolg gehabt" hat der Rechtsbehelf insbesondere dann, wenn er durch unanfechtbare Entscheidung abgewiesen, vom Rechtsbehelfsführer zurückgenommen oder eingeschränkt worden ist, wenn mithin das FA dem Begehren, den festgesetzten Steuerbetrag herabzusetzen, im Ergebnis nicht abhilft, gleich, aus welchem Grunde (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. August 2011 X R 49/09, BFHE 235, 107, BStBl II 2012, 219, m.w.N.).

13 2. An dieser Voraussetzung fehlt es im Streitfall, wobei die Beteiligten zutreffend davon ausgehen, dass, soweit Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen sind, sich die Bindung des Folgeverfahrens an die Ergebnisse des Feststellungsverfahrens (Grundlagenverfahrens) auch auf den Bereich der AdV erstreckt (BFH-Urteil vom 18. Juli 1994 X R 33/91, BFHE 175, 294, BStBl II 1995, 4, m.w.N.). Dies entspricht der Regelung des § 351 Abs. 2 AO, wonach Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden dürfen.

14 Hier sind die Feststellungsbescheide gegenüber der GbR Grundlagenbescheide für die Einkommensteuerbescheide der Kläger, denn nur aufgrund der AdV der Feststellungsbescheide gegenüber der GbR hat das FA auch die Einkommensteuerbescheide für die Kläger als Folgebescheide ausgesetzt. Demgemäß durfte das FA einen auf § 237 Abs. 1 AO gestützten Zinsbescheid nur erlassen, wenn ein Rechtsbehelf gegen die Feststellungsbescheide als Grundlagenbescheide endgültig ohne Erfolg geblieben ist. Diese Voraussetzung ist indes nicht gegeben. Zwar hat der Kläger gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamts X von 22. Januar 2007 betreffend die Feststellungsbescheide für die GbR keine Klage erhoben, sondern die Entscheidung bestandskräftig werden lassen. Die verbliebenen Gesellschafter A, B und C der GbR haben gegen die Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2007 jedoch Klage erhoben. Zu dieser unter dem Aktenzeichen 12 K 61/07 geführten Klage der GbR ist der Kläger (und ein weiterer ausgeschiedener Gesellschafter) notwendig beigeladen worden. Zutreffend geht das FG deshalb davon aus, dass noch ein Klageverfahren gegen die hier maßgeblichen Grundlagenbescheide anhängig und damit noch keine endgültige Erfolglosigkeit i.S. des § 237 Abs. 1 AO eingetreten ist.

15 a) Dies gilt auch für den Kläger, auch wenn dieser selbst gegen die Einspruchsentscheidung betreffend die Grundlagenbescheide keine Klage eingelegt hat. Die Auffassung des FG, bei der Anfechtung eines

Grundlagenbescheids sei es ausreichend, dass überhaupt ein (zulässiger) Rechtsbehelf gegen den Grundlagenbescheid geführt werde, sofern der Kläger im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung über den Zinsbescheid notwendig zum Verfahren gegen den Grundlagenbescheid beigeladen worden ist, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

16 b) Zum einen zwingt der Wortlaut des § 237 Abs. 1 AO nicht zu dem Schluss, die Vorschrift erfordere, dass gerade der Einspruch oder die Anfechtungsklage desjenigen Steuerpflichtigen, dem AdV bewilligt worden ist, endgültig keinen Erfolg gehabt hat. Die Regelung setzt lediglich voraus, dass überhaupt ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage endgültig keinen Erfolg gehabt hat.

17 Zum andern sprechen für eine solche Auslegung des § 237 AO sowohl der Zweck der Norm als auch die Besonderheit der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung.

18 aa) Nach herrschender Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum bildet § 237 AO das Gegenstück zu § 236 AO und soll verhindern, dass außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren und Steuerprozesse ohne ernsthafte Erfolgschancen geführt werden, nur um die Fälligkeit hinauszuschieben (vgl. statt aller Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 237 AO Rz 6, m.w.N.). Dem Steuerpflichtigen sollen die Zinsvorteile aus der unberechtigt in Anspruch genommenen Aussetzung genommen werden. Für die Regelung des § 236 AO hat der BFH bereits entschieden, dass Prozesszinsen auch der Feststellungsbeteiligte erhält, dessen Einkommensteuerfestsetzung aufgrund der gerichtlichen Anfechtung eines Grundlagenbescheids durch einen früheren Mitgesellschafter einer Kommanditgesellschaft geändert wird, selbst wenn er nicht Beteiligter im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid war (BFH-Urteil vom 17. Januar 2007 X R 19/06, BFHE 216, 396, BStBl II 2007, 506). Begründet hat der BFH diese Auffassung damit, die verfahrensrechtliche Symmetrie ("Waffengleichheit") gebiete es, Feststellungsbeteiligten Prozesszinsen zuzuerkennen, die von der gerichtlichen Anfechtung eines Grundlagenbescheids durch einen früheren Mitgesellschafter profitieren. Die AdV eines Grundlagenbescheids hemme dessen Vollziehbarkeit insgesamt. Bleibe ein gegen einen Grundlagenbescheid gerichtetes Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren endgültig erfolglos, seien Aussetzungszinsen somit auch von den Steuerpflichtigen zu erheben, die den Grundlagenbescheid nicht angefochten hätten.

19 Überträgt man diesen Gedanken auf den hier zu beurteilenden Fall, so kommt die Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht in Betracht, solange ein Rechtsbehelfsverfahren gegen den Grundlagenbescheid --auch wenn ein solches nicht vom Kläger selbst betrieben wird-- nicht endgültig abgeschlossen ist. Denn erst danach kann beurteilt werden, ob der Rechtsbehelf endgültig erfolglos geblieben ist.

20 bb) Diese Auslegung gebietet auch der Zweck der gesonderten und einheitlichen Feststellung. Nach ständiger Rechtsprechung enthält der einheitliche Feststellungsbescheid lediglich *einen* Verwaltungsakt, nicht aber --wie zusammengefasste Steuerbescheide-- ein Bündel von Bescheiden; es handelt sich daher um eine notwendig einheitliche Feststellung gegenüber *allen* Feststellungsbeteiligten (Senatsurteil vom 27. April 1993 VIII R 27/92, BFHE 171, 392, BStBl II 1994, 3, m.w.N.). Über die Rechtmäßigkeit des Bescheids kann deshalb nur einheitlich und gleichzeitig entschieden werden, weshalb klagebefugte, jedoch nicht selbst klagende Feststellungsbeteiligte --wie hier der Kläger-- notwendig zu einem Rechtsbehelfsverfahren hinzuzuziehen oder im Klageverfahren beizuladen sind (Senatsurteil in BFHE 171, 392, BStBl II 1994, 3). Dieses Gebot der Einheitlichkeit (§ 179 Abs. 2 AO) hat zur Folge, dass sich das Ergebnis eines derartigen Klageverfahrens auch auf Feststellungsbeteiligte auswirken muss, die das Klageverfahren selbst nicht betrieben haben. Für den Streitfall weist das FG daher zutreffend darauf hin, dass der Kläger aufgrund seiner Stellung als notwendig Beigeladener unmittelbar profitieren würde, sollte das Klageverfahren der GbR Erfolg haben. Die wegen der Änderung der Feststellungsbescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO vorzunehmende Korrektur der für die Kläger ergangenen Einkommensteuerbescheide wäre insoweit ein unmittelbarer Ausfluss des Klageverfahrens und steht einer Anwendung des § 237 Abs. 1 AO entgegen.

21 c) Die Stellung des Klägers als notwendig Beigeladener zu dem von den verbliebenen Gesellschaftern der GbR betriebenen Verfahren widerstreitet dem nicht. Zwar kann der Kläger als notwendig Beigeladener über den Streitgegenstand selbst nicht verfügen und demgemäß weder eine Rücknahme der Klage noch eine Erledigung der Hauptsache verhindern (vgl. Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 60 Rz 143, m.w.N.; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 60 FGO Rz 100 ff., m.w.N.). Jedoch hat der (einfach oder notwendig) Beigeladene im Übrigen alle Rechte eines Verfahrensbeteiligten und kann innerhalb der Anträge der Beteiligten selbständig Angriffs- und Verteidigungsmittel geltend machen, wobei der notwendig Beigeladene sogar abweichende Sachanträge stellen kann (vgl. Gräber/Levedag, a.a.O., § 60 Rz 141 f.). Entscheidend ist aber, dass das

rechtskräftige Urteil gegenüber dem notwendig Beigeladenen unmittelbare Wirkung entfaltet (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 60 FGO Rz 106 f.).

22 3. Nach alledem ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Frage, ob der Rechtsbehelf gegen die maßgeblichen Grundlagenbescheide, d.h. die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1986 bis 1989 für die GbR in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2007, endgültig erfolglos geblieben ist, abschließend erst nach rechtskräftiger Erledigung des beim Niedersächsischen FG anhängigen Verfahrens 12 K 61/07 und der daraufhin ggf. vorzunehmenden Korrektur der Einkommensteuerfestsetzungen für die Kläger zu beantworten ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de