

Urteil vom 23. Januar 2013, X R 32/08

Beendigung der Verfahrensrufe im Einspruchsverfahren durch Vorläufigkeitsvermerk - Rechtsschutz - Voraussetzungen für Eintritt und Beendigung der Zwangsrufe gemäß § 363 Abs. 2 AO - Unterlassene Anhörung des Steuerpflichtigen nach Wegfall des Ruhensgrundes - Verfassungskonforme Auslegung einer Steuerrechtsnorm - Änderung von Steuerbescheiden durch Aufnahme von Vorläufigkeitsvermerken als Teilabhilfe im Einspruchsverfahren - Umfang von Vorläufigkeitsvermerken - Abzug von Beiträgen zur Arbeitslosenversicherung

BFH X. Senat

GG Art 19 Abs 4, AO § 155, AO § 165, AO § 363, AO § 367 Abs 2, FGO § 74, AO § 126 Abs 1 Nr 3, AO § 126 Abs 2, AO § 361 Abs 2, AEAO § 363 Ziff 3 S 1, AO § 5, GG Art 3 Abs 1, EStG § 10 Abs 3, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 26. Mai 2008, Az: 4 K 340/06

Leitsätze

Die Finanzbehörde kann die durch Berufung auf ein vorgreifliches Verfahren bewirkte Verfahrensrufe im Einspruchsverfahren durch einen Vorläufigkeitsvermerk derselben Reichweite beenden .

Der Vorläufigkeitsvermerk bietet einen der Verfahrensrufe gleichwertigen Rechtsschutz .

Tatbestand

A. Die zusammenveranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielten in den Streitjahren 2000 und 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 erklärte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hinsichtlich "der beschränkten Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 EStG)" nach § 165 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung in der in den Streitjahren gültigen Fassung (AO) für vorläufig. Gegen beide Einkommensteuerbescheide legten die Kläger Einspruch ein. Das hierfür von ihrem Prozessbevollmächtigten jeweils verwendete Formblatt (Kopiervorlage) enthielt eine Begründung folgenden Wortlauts:

- 2 "In einem neu anhängigen Verfahren ... vor dem BFH ist die Rechtsfrage anhängig, ob Rentenversicherungsbeiträge voll als Werbungskosten abziehbar sein müssen (BFH; Az.: X R 65/01 und 66/01). Meine Mandanten waren im Jahre [handschriftlich eingesetzt: "2000" bzw. "2001"] rentenversicherungspflichtig. Diese Rechtsfrage betrifft in erster Linie § 9 I S. 1 EStG und ist somit nicht vom Vorläufigkeitsvermerk bezüglich der beschränkten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 III EStG) abgedeckt. Da das Verfahren auf den Besteuerungsfall meiner Mandanten zutrifft, ruht das Verfahren gem. § 363 II S. 2 AO kraft Gesetzes, es sei denn das Finanzamt erweitert den Vorläufigkeitsvermerk auf diese Rechtsfrage."
- 3 Außerdem habe das Bundessozialgericht mit Urteil vom 29. Juni 2000 (es handelt sich vermutlich um das Verfahren B 4 RA 57/98 R, BSGE 86, 262) entschieden, die Kürzung des Vorwegabzugs bei Arbeitnehmern sei rechtswidrig. Es werde um Mitteilung gebeten, ob der bestehende Vorläufigkeitsvermerk diese Rechtsfrage einschlieÙe, ansonsten ruhe auch hier das Verfahren.
- 4 Die vor dem Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Verfahren X R 65/01 und X R 66/01 wurden, nachdem sie zwischenzeitlich die Aktenzeichen XI R 56/01 und XI R 57/01 erhalten hatten, am 21. Juli 2004 vom erkennenden Senat unter den Aktenzeichen X R 72/01 und X R 73/01 entschieden (BFH/NV 2005, 513 bzw. Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2005, 93). Am 20. Januar 2005 teilte das FA den Klägern mit, Rentenversicherungsbeiträge seien nicht als Werbungskosten abziehbar. Dies sei nunmehr höchstrichterlich entschieden worden. Die Kläger würden daher gebeten, ihre Einsprüche zurückzunehmen.
- 5 Mit Schreiben vom 24. Januar 2005 erweiterten die Kläger ihre Einsprüche. Vor dem BFH sei derzeit ein Verfahren anhängig, in dem es um die Rechtsfrage gehe, ob nicht jedem Steuerpflichtigen die den Abgeordneten steuerfrei zustehende Kostenpauschale gemäß Art. 3 des Grundgesetzes (GG) gewährt werden müsse. Dieses Verfahren sei

auch für ihren Besteuerungsfall von Bedeutung. Im Hinblick auf diese beim BFH anhängige Rechtsfrage ruhe das Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO weiterhin kraft Gesetzes.

- 6** Mit Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 erklärte das FA die Einkommensteuerfestsetzungen hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zu Rentenversicherungen als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (EStG) sowie hinsichtlich der Nichtberücksichtigung pauschaler Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe der steuerfreien Aufwandsentschädigung nach § 12 des Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages (AbgG) für vorläufig und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück. Dazu führte es aus, durch die Vorläufigkeitserklärung hinsichtlich der nicht als Werbungskosten berücksichtigten Rentenversicherungsbeiträge sei dem Antrag der Kläger entsprochen worden. Der Vorwegabzug gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG sei gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG um 16 % der Arbeitslöhne beider Kläger zu kürzen, so dass letztendlich kein Vorwegabzug verbleibe. Auch in den übrigen strittigen Punkten sei dem Rechtsschutzbedürfnis der Kläger durch die Vorläufigkeitsvermerke ausreichend Rechnung getragen worden. Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. Juni 2005 IV A 7 - S 0338- 54/05 (BStBl I 2005, 794) sehe vor, dass ein Ruhen des Verfahrens nicht gewährt werden könne, wenn die Steuerfestsetzung bezüglich der betreffenden Punkte vorläufig ergangen sei. An diese Anweisung sei das FA im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung und der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen gebunden.
- 7** Mit Schreiben vom 2. Januar 2006 lehnte das FA die am 19. Dezember 2005 unter Hinweis auf § 172 Abs. 1 Satz 2 AO beantragte und in zwei Telefonaten zwischen ihm und dem Prozessbevollmächtigten der Kläger am 28. und 29. November 2005 bereits diskutierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung mit einer ausführlichen Begründung ab, legte den Antrag im Einvernehmen mit den Klägern als Klage aus und leitete ihn an das Finanzgericht (FG) weiter.
- 8** Das FG wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1352 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.
- 9** Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Die Einspruchsentscheidung sei verfahrensfehlerhaft ergangen und daher isoliert aufzuheben. Die Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO habe sowohl hinsichtlich der Behandlung der Rentenversicherungsbeiträge als auch hinsichtlich der entsprechenden Anwendung der steuerfreien Kostenpauschale für Abgeordnete fortgedauert. Ihre Einspruchsbegründung in Bezug auf die Rentenversicherungsbeiträge habe sich neben den Verfahren X R 65/01 und X R 66/01 auch auf das Verfahren X R 45/02 gestützt. Wie dem Senatsurteil vom 26. September 2006 X R 39/05 (BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222) zu entnehmen sei, umfasse § 363 Abs. 2 Satz 2 AO auch Parallelverfahren. Daher habe die Zwangsruhe erst am 8. November 2006 mit dem BFH-Urteil X R 45/02 (BFHE 216, 47, BStBl II 2007, 574) geendet. Die Fortsetzungsmitteilung vom 20. Januar 2005 sei rechtswidrig, da das FA dies verkannt und daher keine Ermessenserwägungen angestellt habe.
- 10** Unabhängig davon habe die Einspruchserweiterung vom 24. Januar 2005 zur weiteren gesetzlichen Zwangsruhe geführt, die erst mit dem Urteil des BFH vom 11. September 2008 VI R 63/04 (BFH/NV 2008, 2018) geendet habe. Das FA habe die eingetretene Verfahrensruhe nicht lediglich mit einem in der Einspruchsentscheidung angebrachten Vorläufigkeitsvermerk ohne Fortsetzungsmitteilung nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO beenden können. Sie, die Kläger, hätten als Einspruchsführer aufgrund des Ruhens des Verfahrens durch das Fehlen des Vorläufigkeitsvermerks eine Rechtsposition innegehabt, die das FA durch den Vorläufigkeitsvermerk habe verändern wollen. Um der "Klarheit der Spielregeln" willen sei in einem solchen Fall eine vorherige Fortsetzungsmitteilung notwendig. Sei der Einspruchsführer nach dem Grundsatz der Verfahrensklarheit gehalten, die Bezugsverfahren gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO exakt zu bezeichnen, verlangten dieser Grundsatz sowie der Grundsatz eines fairen Verfahrens auf der anderen Seite vom FA, die Änderung der Verfahrenslage sowie der Verfahrensposition, die der Einspruchsführer durch die verfahrensgestaltende Einspruchsbegründung erlangt habe, durch eine Fortsetzungsmitteilung gemäß § 363 Abs. 2 Satz 4 AO anzukündigen.
- 11** Die Finanzverwaltung gehe aufgrund des im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung geltenden BMF-Schreibens in BStBl I 2005, 794 offensichtlich selbst davon aus, dass Einspruchsverfahren nach einer Aufforderung -die nichts anderes sei als eine Fortsetzungsmitteilung- weiterhin ruhen könnten, wenn sich der Einspruchsführer auf andere Verfahren stütze. Da die vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO eine Ermessensentscheidung sei, stelle das BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 794 eine Ermessensrichtlinie dar, die zur Selbstbindung der Verwaltung führe. Ein Abweichen hiervon laufe dem sich aus dem Rechtsstaatsprinzip

ergebenden Vertrauensgrundsatz zuwider. Für die Notwendigkeit einer Anhörung des Steuerpflichtigen spreche auch der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO), der ausdrücklich regelt, dass die Finanzbehörde, wenn sie nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO die Fortsetzung des bisher ruhenden Einspruchsverfahrens mitteile, vor Erlass der Einspruchsentscheidung den Beteiligten die Gelegenheit geben solle, sich erneut zu äußern.

- 12** Beide Vorläufigkeitsvermerke bewirkten außerdem nicht denselben umfangreichen Rechtsschutz wie eine Zwangsrufe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO; sie verschlechterten nicht nur die verfahrenstaktische, sondern vielmehr auch die verfahrensrechtliche Position der Kläger. Die Einspruchsentscheidung mit der Aufnahme der Vorläufigkeitsvermerke sei eine Verböserung i.S. von § 367 Abs. 2 Satz 2 AO. Sie, die Kläger, hätten daher vor deren Erlass nach § 365 Abs. 1, § 91 Abs. 1 AO i.V.m. Art. 103 und Art. 20 Abs. 3 GG angehört werden müssen. So bezögen sich die Vorläufigkeitsvermerke nicht auf einfachgesetzliche Rechtsfragen, mit denen in beiden Streitpunkten dem Begehren der Kläger, ggf. im Wege verfassungskonformer Auslegung, hätte Rechnung getragen werden können. Dies wäre hinsichtlich der Rentenversicherungsbeiträge durch Bejahung des Vorrangs des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gegenüber § 10 Abs. 3 EStG, hinsichtlich der Kostenpauschale der Abgeordneten durch die analoge Anwendung von § 3 Nr. 12 EStG auf alle Steuerpflichtigen möglich gewesen. Auch nähmen die Vorläufigkeitsvermerke den Klägern die Möglichkeit, nach § 361 Abs. 2 Satz 2 AO die Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu beantragen. Falls eine Aussetzung der Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 1 Satz 4 AO) mit einer AdV vergleichbar sein sollte, stelle sich die Frage, ob eine Aussetzung der Steuerfestsetzung --wie eine Aufhebung der Vollziehung-- auch rückwirkend ausgesprochen werden könne. Zudem erfassten die Vorläufigkeitsvermerke nur Verfahren, die zum Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe bereits anhängig gewesen seien, so dass eine Änderung des Bescheids nach § 165 Abs. 2 AO nicht mehr auf später anhängig werdende Verfahren gestützt werden könne. Ferner erlaubten sie nicht, bei erfolglosem Abschluss des Musterverfahrens oder etwa anderweitiger Erledigung (Hauptsacheerledigung durch Abhilfe etc.) selbst vor Gericht zu gehen.
- 13** Schließlich habe der Erlass der Einspruchsentscheidung ohne vorherige Anhörung den Klägern die Möglichkeit abgeschnitten, ihren Einspruch auf weitere für ihren Fall präjudizielle Musterverfahren vor dem BFH und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zu stützen. Demgegenüber gehe der Große Senat des BFH davon aus, dass ein bereits anhängiges Rechtsmittel erweitert werden könne (Beschluss vom 23. Oktober 1989 GrS 2/87, BFHE 159, 4, BStBl II 1990, 327). Eine zielgerichtete Einspruchserweiterung sei kein Missbrauch der gesetzlichen Zwangsrufe als Mittel zum bloßen Offenhalten eines Steuerbescheids. Lägen die Voraussetzungen der Zwangsrufe vor, gehe es um effektiven, individuellen Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG, den in Anspruch zu nehmen niemals missbräuchlich sei.
- 14** Stelle die Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerks hingegen keine Verböserung dar und entfalle damit die Beschwerde der Kläger im ursprünglich gerügten Punkt, der die Verfahrensrufe ausgelöst habe, könne die damit verbundene Änderung der Steuerfestsetzung nur eine Vollabhilfe sein. In diesem Falle dürfe eine Einspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2 Satz 3 AO nicht ergehen.
- 15** Sehe der angerufene Senat in § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO einen adäquaten Ersatz zur gesetzlichen Verfahrensrufe, komme es entscheidend darauf an, dass diese Vorschrift nicht ihrerseits verfassungswidrig sei. Insofern sei das Revisionsverfahren im Hinblick auf die unter dem Aktenzeichen 1 BvR 1359/11 anhängige Verfassungsbeschwerde, in der die Verfassungswidrigkeit dieser Vorschrift gerügt und deren Begründung ausdrücklich zum Gegenstand dieses Revisionsverfahrens gemacht werde, zum Ruhen zu bringen oder nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen. Falls das Verfahren nicht ausgesetzt werde, werde angeregt, dem BVerfG gemäß Art. 100 GG die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorzulegen. Ebenso sei eine Vorlage wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit der einkommensteuerlichen Behandlung der Beiträge zur Arbeitslosenversicherung angezeigt. Hier sei bereits eine Verfassungsbeschwerde unter dem Aktenzeichen 2 BvR 598/12 anhängig, die sich gegen das Senatsurteil vom 16. November 2011 X R 15/09 (BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325) richte. Es werde insoweit auf die beigelegte Begründung dieser Verfassungsbeschwerde, deren Argumentation man sich zu eigen mache, Bezug genommen.
- 16** Die Kläger begehren ferner, die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 jeweils mit einem Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich des Grundfreibetrages zu versehen. Die Vertreterin des FA hat daraufhin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat zu Protokoll erklärt: "Die Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 hinsichtlich der Höhe des Grundfreibetrages für vorläufig erklärt werden."
- 17** Die Kläger beantragen,

die Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 sowie das Urteil des FG aufzuheben und den Rechtsstreit an das FA zur Weiterführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zurückzuverweisen, hilfsweise, unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom 23. Januar 2013 die Einkommensteuer in der Weise festzusetzen, dass die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung in voller Höhe, ggf. auch im Wege des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

- 18** Das FA lehnt ein Ruhen des Verfahrens ab und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. I. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da die am 23. Januar 2013 während des Revisionsverfahrens zu Protokoll gegebene Erklärung des FA die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom 15. November 2002 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 geändert hat. Damit liegen dem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. dazu Senatsurteil vom 18. April 2012 X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, m.w.N.).

- 20** Die Änderungsbescheide vom 23. Januar 2013 wurden nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da sich durch die Änderungsbescheide der bisherige Streitstoff nicht verändert hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 127 Rz 2). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).

II.

- 21** Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Der Hauptantrag der Kläger ist zulässig (unten 1.), jedoch unbegründet. Das FA durfte die Einkommensteuerfestsetzungen 2000 und 2001 hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zur Rentenversicherung als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG sowie bezüglich der Nichtberücksichtigung pauschaler Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe der steuerfreien Aufwandsentschädigung nach § 12 AbgG vorläufig festsetzen und die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurückweisen (unten 2.). Der Hilfsantrag der Kläger ist unbegründet, da die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung weder in voller Höhe noch im Wege des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen waren (unten 3.).
- 22** 1. Bei den Klägern ist das erforderliche besondere Rechtsschutzinteresse an der isolierten Aufhebung der Einspruchsentscheidung (zu diesem Erfordernis vgl. BFH-Urteile vom 19. August 1982 IV R 185/80, BFHE 136, 445, BStBl II 1983, 21, und vom 19. Dezember 1995 III R 100/90, NJW 1996, 1560) gegeben. Die Rechtswidrigkeit des Widerrufs eines Ruhens des Verfahrens kann gemäß § 363 Abs. 3 AO nur durch Klage gegen die Einspruchsentscheidung geltend gemacht werden. Der Zulässigkeit einer solchen Klage steht nicht entgegen, dass die Kläger --hilfsweise-- die steuerliche Berücksichtigung der von ihnen geleisteten Beiträge zur Arbeitslosenversicherung beantragt haben. Dieses Begehren haben sie ausdrücklich nur für den Fall der Abweisung ihres Antrags auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung geltend gemacht (siehe dazu Senatsurteil in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222, m.w.N.).
- 23** 2. Der Hauptantrag ist nicht begründet. Das FA konnte im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 die Einkommensteuer 2000 und 2001 in den beiden o.g. Punkten vorläufig festsetzen und die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurückweisen.
- 24** a) Die durch die Einsprüche vom 18. Dezember 2002 nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bewirkte Verfahrensruhe war mit Ablauf des 21. Juli 2004 beendet.
- 25** aa) § 363 Abs. 2 Satz 2 AO in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung lautete:
- 26** "Ist wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm oder wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren bei dem Europäischen Gerichtshof, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht anhängig und wird

der Einspruch hierauf gestützt, ruht das Einspruchsverfahren insoweit; dies gilt nicht, soweit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 [in der seit dem 1. Januar 2009 geltenden Fassung auch Nr. 4] die Steuer vorläufig festgesetzt wurde."

- 27** Die Verfahrensruhe beginnt und endet mit Eintritt und Fortfall ihrer Voraussetzungen automatisch (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222). Die Voraussetzungen sind u.a. dann entfallen, wenn das oder die Verfahren, um dessen oder deren Willen das Einspruchsverfahren ruhte (im Folgenden: Bezugsverfahren), nicht mehr anhängig ist oder sind.
- 28** bb) Auf welches oder welche Verfahren ein Einspruch im Sinne dieser Vorschrift "gestützt" wird, ist eine Frage der Auslegung. Die Auslegung außerprozessualer Willenserklärungen, zu denen auch der Einspruch gehört, ist Gegenstand der dem FG obliegenden tatrichterlichen Würdigung (vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 FGO Rz 205, 195). Sie bindet gemäß § 118 Abs. 2 FGO den BFH, sofern sie den Auslegungsgrundsätzen entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 19. Juli 2011 X R 26/10, BFHE 234, 239, BStBl II 2012, 856, m.w.N.).
- 29** Das FG hat die Einsprüche dahin ausgelegt, dass sie sich lediglich auf die zum damaligen Zeitpunkt unter den beiden Aktenzeichen X R 65/01 und X R 66/01 vor dem BFH anhängigen Verfahren bezogen. Dieses Auslegungsergebnis entspricht dem Grundsatz der Verfahrensklarheit. Wenn ein beratener Steuerpflichtiger sich ausdrücklich unter Nennung der Aktenzeichen auf bestimmte Verfahren stützt, ruht das Einspruchsverfahren nur im Hinblick auf diese Verfahren. Im Übrigen haben die Kläger dies zu dem Zeitpunkt, als das FA sie über das Ende der Verfahrensruhe informierte, noch ebenso beurteilt. Andernfalls hätten sie mit ihrem Schreiben vom 24. Januar 2005 nicht nur den Einspruch auf ein anderes Bezugsverfahren erweitert, sondern ebenfalls auf die Fortdauer des Ruhens hingewiesen.
- 30** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Senatsurteil in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222. Der Senat hat dort sinngemäß ausgeführt, § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bezwecke zwar in erster Linie, das Einspruchsverfahren bis zur Klärung der Rechtsfrage in einem Musterverfahren ruhen zu lassen; es reiche aber nach dem --maßgebenden-- Wortlaut der Vorschrift aus, wenn sich ein Einspruchsführer auf ein zu einer solchen Rechtsfrage noch anhängiges Parallelverfahren berufe. Es genügt hingegen gerade nicht, dass ein solches Parallelverfahren lediglich existiert.
- 31** Die Verfahren X R 65/01 und X R 66/01 (zwischenzeitlich unter XI R 56/01 und XI R 57/01 geführt) wurden am 21. Juli 2004 unter X R 72/01 (BFH/NV 2005, 513) und X R 73/01 (NJW 2005, 93) durch Urteile abgeschlossen. Die sich anschließende Verfassungsbeschwerde (2 BvR 2299/04) war als außerordentlicher Rechtsbehelf ein anderes Verfahren (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 29. Mai 2007 X B 66/06, BFH/NV 2007, 1693) und verlängerte die Verfahrensruhe nicht automatisch. Mit Ablauf des 21. Juli 2004 war die Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 AO daher beendet, ohne dass es einer gesonderten Fortsetzungsmitteilung nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO bedurft hätte. Überlegungen zur Ermessensausübung stellen sich daher nicht.
- 32** b) Durch die Erweiterung des Einspruchs vom 24. Januar 2005 trat erneut eine Verfahrensruhe ein. Diese endete jedoch durch die Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005.
- 33** Die Einspruchsentscheidung enthielt nicht nur die Entscheidung über den Einspruch (unten cc), sondern auch die konkludente Fortsetzungsmitteilung des FA gemäß § 363 Abs. 2 Satz 4 AO (unten aa) und die Bekanntgabe der entsprechenden vorläufigen Festsetzungen (unten bb).
- 34** aa) Die Fortsetzungsmitteilung ist im Ergebnis rechtmäßig.
- 35** (1) Dadurch, dass das FA über den Einspruch der Kläger entscheiden wollte, hat es unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass es das Ruhen des Verfahrens beenden wollte. In der Einspruchsentscheidung des FA ist damit die konkludente Mitteilung zu sehen, gemäß § 363 Abs. 2 Satz 4 AO das Einspruchsverfahren fortführen zu wollen. Einer ausdrücklichen Mitteilung bedarf es insoweit nicht.
- 36** (2) Die Mitteilung der Finanzbehörde über die Fortsetzung eines noch von der gesetzlichen Zwangsruhe betroffenen Einspruchsverfahrens ist ein rechtsgestaltender Verwaltungsakt, durch den die gesetzliche Zwangsruhe beendet wird. Die Fortsetzungsmitteilung ist eine Ermessensentscheidung; der Einspruchsführer hat zwar kein subjektives Recht darauf, dass die Finanzbehörde von einer Fortsetzung des Einspruchsverfahrens vor Beendigung der gesetzlichen Zwangsruhe absieht, er hat aber einen Anspruch auf rechtmäßige Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens (so Senatsurteil in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222, m.w.N.).
- 37** Die Entscheidung des FA, das Einspruchsverfahren fortsetzen zu wollen, war ermessensgerecht; insbesondere hatte

das FA zum Ausdruck gebracht, weshalb es im konkreten Einzelfall die gesetzliche Zwangsrufe beendet hat (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222, unter II.4.).

- 38** In der Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 hatte das FA zunächst zu Recht darauf hingewiesen, dass mit der Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks in Bezug auf die nicht als Werbungskosten abziehbaren Rentenversicherungsbeiträge dem Antrag der Kläger entsprochen werde. Dass die Kläger nunmehr in ihrer Revisionsbegründung vom 15. Januar 2009 unter IV.6. die Auffassung vertreten, sie hätten eine adäquate Rechtsschutzgewährung und nicht aber eine vorläufige Steuerfestsetzung gefordert, kann der erkennende Senat angesichts des klaren Wortlauts ihrer Einspruchsbegründung vom 18. Dezember 2002 nicht nachvollziehen.
- 39** In Bezug auf den pauschalen Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug in Höhe der steuerfreien Abgeordnetenpauschale hat das FA ausgeführt, ein Ruhen des Verfahrens könne aus Gründen der Gleichbehandlung nicht gewährt werden, wenn die Steuerfestsetzung hinsichtlich des betreffenden Punktes vorläufig ergangen sei. Mit dem Schreiben vom 2. Januar 2006 konnte das FA diese Erwägungen zulässigerweise präzisieren, da eine Finanzbehörde gemäß § 102 Satz 2 FGO ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich eines Verwaltungsakts bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen kann (vgl. statt vieler Senatsurteil in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222).
- 40** Die Erläuterungen des FA reichen aus, um die ordnungsgemäße Ausübung des Ermessens zu belegen. So hat das FA darauf hingewiesen, es dürfe für die Frage des Ruhens des Verfahrens im Lichte des Art. 3 GG keinen Unterschied machen, ob die Steuerfestsetzung bereits vorläufig ergangen sei und dann der Steuerpflichtige mangels Rechtsschutzbedürfnis keinen erfolgreichen Antrag auf Ruhen des Verfahrens mehr stellen könne oder ob sie zur Wahrung einer gleichmäßigen Besteuerung erst im Einspruchsverfahren für vorläufig erklärt werde. Es könne unter Beachtung des § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 und § 363 Abs. 2 Satz 4 AO nicht Sinn und Zweck des ersten Halbsatzes des § 363 Abs. 2 Satz 2 AO sein, dem Finanzamt nach dem Erlass eines Steuerbescheids die Möglichkeit eines verfahrensabschließenden Vorläufigkeitsvermerks zu nehmen. Im Übrigen sei nicht davon auszugehen, dass das BVerfG jedem Steuerpflichtigen eine steuerfreie Kostenpauschale zubilligen werde; vielmehr sei in den bisherigen Entscheidungen des BVerfG dem Gesetzgeber sowohl eine Frist zum Erlass einer Neuregelung eingeräumt als auch die Entscheidung überlassen worden, wie die Ungleichbehandlung zu beseitigen sei.
- 41** (3) Das FA hat jedoch das in dem BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 794 vorgesehene Verfahren nicht eingehalten. Danach können Einspruchsverfahren weiter ruhen, wenn vom Einspruchsführer nach Aufforderung durch das Finanzamt andere Gründe, die eine Verfahrensrufe rechtfertigen, angeführt werden.
- 42** (a) Das BMF-Schreiben ist für das FA bindend, da es sich um eine Verwaltungsvorschrift handelt, die die Ausübung des behördlichen Ermessens bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung im Hinblick auf anhängige Musterverfahren regelt. Ist eine Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO). Vorgesetzte Dienststellen können dazu ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften erlassen, die unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und damit der Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes von Bedeutung sein können; das gilt aber nur, wenn sich die in ihnen getroffenen Regelungen --woran im Streitfall keine Zweifel bestehen-- innerhalb der Grenzen halten, die das Grundgesetz und die Gesetze der Ausübung des Ermessens setzen (vgl. dazu BFH-Entscheidungen vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201, m.w.N., und vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005; siehe auch Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 93; Klein/Gersch, AO, 11. Aufl., § 4 Rz 12; Pahlke/Koenig/Pahlke, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 4 Rz 55, § 5 Rz 29 ff.).
- 43** (b) Damit musste das FA die Kläger auffordern, andere Gründe anzuführen, die eine Verfahrensrufe rechtfertigen könnten. Diese Aufforderung ist vor dem Erlass der Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 jedoch nicht erfolgt.
- 44** (c) Die im BMF-Schreiben genannte "Aufforderung" umschreibt --wie die Kläger zu Recht meinen-- die Pflicht, den betroffenen Steuerpflichtigen anzuhören. Diese Anhörung konnte das FA gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO nachholen und die Nichtbeachtung der Anforderungen des BMF-Schreibens in BStBl I 2005, 794 heilen.
- 45** Vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des rechtlichen Gehörs kann eine Heilung des Verfahrensmangels allerdings nur dann möglich sein, wenn der Sinn und Zweck der Anhörung --das Überdenken der Entscheidung anhand der Stellungnahme des Beteiligten-- überhaupt noch erreicht werden kann. Das bedeutet, dass auf der einen Seite dem Steuerpflichtigen ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt werden

muss und dass auf der anderen Seite die Finanzbehörde die Ergebnisse der nachgeholt Anhöring nicht lediglich zur Kenntnis nehmen darf, sondern auch bereit sein muss, die bisherige Entscheidung kritisch zu überdenken (so zu Recht Rozek in HHSp, § 126 AO Rz 41 f.; ebenso Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 126 AO Rz 7). Nach § 126 Abs. 2 AO kann die Anhörung bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden.

- 46** Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist im Streitfall eine ausreichende nachträgliche Anhörung darin zu sehen, dass die Kläger ihre Einwendungen gegen die Einspruchsentscheidung in ihrem Antrag auf Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 19. Dezember 2005 geltend machen konnten und sie zudem die Möglichkeit hatten, ihren Standpunkt am 28. und 29. November 2005 in zwei Telefonaten ihres Prozessbevollmächtigten mit dem FA zu verdeutlichen. Die ausführliche Stellungnahme des FA vom 2. Januar 2006 zeigt, dass es sich noch vor Beginn des finanzgerichtlichen Verfahrens mit den Argumenten der Kläger gegen die Fortführung des Verfahrens inhaltlich intensiv auseinandergesetzt und dies den Klägern mitgeteilt hat – wenn auch nicht mit dem von den Klägern angestrebten Ergebnis.
- 47** bb) Die in der Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 enthaltene vorläufige Steuerfestsetzung hinsichtlich des pauschalen Werbungskostenabzugs in Höhe der steuerfreien Abgeordnetenpauschale war rechtmäßig und führte zum Ende der Verfahrensrufe.
- 48** (1) Die Vorläufigkeit konnte gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO angeordnet werden. Eine solche Anordnung steht im Ermessen der Finanzbehörde (BFH-Urteile vom 26. Oktober 1988 I R 189/84, BFHE 155, 8, BStBl II 1989, 130, und vom 7. Februar 1992 III R 61/91, BFHE 167, 279, BStBl II 1992, 592). Ermessensausübungsfehler sind nicht erkennbar.
- 49** (2) Die Anordnung der Vorläufigkeit stand im Einklang mit § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.
- 50** (a) Zwar enthält § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 AO die Formulierung "wurde". Dies bedeutet jedoch nicht, dass die vorläufige Festsetzung dem Einspruch vorangegangen sein muss. Auch untersagt die bis dahin bestehende Verfahrensrufe nicht den Erlass eines durch Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks geänderten Bescheids, da § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 AO zum Ausdruck bringt, dass der Vorläufigkeitsvermerk die Verfahrensrufe ersetzen kann.
- 51** (b) Die durch vorläufige Festsetzung geänderten Bescheide entsprachen auch den tatbestandlichen Anforderungen des § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 AO. Sie reichten so weit wie die Verfahrensrufe. Sie betrafen dieselbe Rechtsfrage wie das Bezugsverfahren und eröffneten insoweit dieselben Änderungsmöglichkeiten wie die Verfahrensrufe, hielten die Steuerbescheide also hinsichtlich dieser Frage in demselben Umfang offen.
- 52** Zwar erfasst ein Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO lediglich die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht, nicht aber einfachgesetzliche Rechtsfragen. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO ist erst seit dem 1. Januar 2009 in Kraft, so dass trotz Vorläufigkeitsvermerks eine auf Fragen einfachen Rechts gestützte Verfahrensrufe fortgedauert hätte (Birkenfeld in HHSp, § 363 AO Rz 213). Dies spielt im Streitfall jedoch keine Rolle, da die von den Klägern für geboten erachtete verfassungskonforme Auslegung eine Frage der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht ist (so BFH-Urteil vom 30. September 2010 III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11, unter B.II.2.a).
- 53** (3) Die Änderung der Steuerbescheide durch Aufnahme der Vorläufigkeitsvermerke war verfahrensrechtlich als Teilabhilfe im Einspruchsverfahren nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO zulässig.
- 54** (a) Zu einer Vollabhilfe konnte es im Einspruchsverfahren --im Gegensatz zu den Überlegungen der Kläger-- nicht kommen, da das FA in der Einspruchsentscheidung u.a. die Auffassung der Kläger, die Kürzung des Vorwegabzugs gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG sei bei Arbeitnehmern rechtswidrig, zurückgewiesen hat.
- 55** (b) Einer vorherigen Anhörung der Kläger gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO bedurfte es nicht. Zwar unterläuft dem FA ein wesentlicher Verfahrensmangel, wenn es eine verbösernde Einspruchsentscheidung ohne Hinweis auf die Verböserungsmöglichkeit erlässt (BFH-Urteile vom 4. September 1959 III 286/57 U, BFHE 69, 569, BStBl III 1959, 472; vom 1. Dezember 1961 VI 264/61 U, BFHE 74, 371, BStBl III 1962, 140). Die Gerichte haben den Betroffenen dann so zu stellen, dass er durch das unrechtmäßige Verhalten keinen Schaden erleidet (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 14. Juli 2004 IX B 102/03, BFH/NV 2004, 1514, m.w.N.). Die Aufnahme der Vorläufigkeitsvermerke stellte jedoch keine Verböserung dar. Im Gegensatz zur Auffassung der Kläger werden ihre Rechtsposition und ihre Rechtsschutzmöglichkeiten nicht beeinträchtigt.

- 56** (aa) Bei isolierter Betrachtung führten die Vorläufigkeitsvermerke lediglich zu den Änderungsmöglichkeiten nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO, die sich unter den konkreten Umständen nur zu Gunsten der Kläger auswirken konnten. Allerdings kann auch die Verschlechterung der verfahrensrechtlichen Stellung des Steuerpflichtigen eine Verböserung i.S. von § 367 Abs. 2 Satz 2 AO darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 II R 39/07, BFH/NV 2010, 821, unter II.2.b, m.w.N.). Die vorläufigen Festsetzungen beendeten gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 AO die durch das Bezugsverfahren VI R 63/04 begründete Verfahrenruhe. Damit verschlechterte sich aber nur die "verfahrenstaktische", nicht jedoch die verfahrensrechtliche Position der Kläger.
- 57** (bb) Die vorläufige Festsetzung führt zwar zur Beendigung der Verfahrenruhe und erlaubt es der Finanzverwaltung, das Einspruchsverfahren abzuschließen, so dass die Möglichkeit, gemäß § 361 Abs. 2 AO AdV zu beantragen, entfällt.
- 58** Dies stellt jedoch keinen verfahrensrechtlichen Nachteil dar, da dem Steuerpflichtigen ein vergleichbarer Rechtsschutz in Gestalt der Aussetzung der Festsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO zur Verfügung steht. Nach dieser Vorschrift kann unter den Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 die Steuerfestsetzung auch gegen oder ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt werden. Damit ist die vorläufige Freistellung von der Steuer nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO, mithin die vorläufige Nichtfestsetzung der Steuer gemeint (Schuster in HHSp, § 155 AO Rz 26; Heuermann in HHSp, § 165 AO Rz 20 ff.; Pahlke/Koenig/Cöster, a.a.O., § 165 Rz 39; dem Grunde nach wohl ebenso Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 165 AO Rz 23). Sie stellt den Steuerpflichtigen formell und materiell nicht schlechter als die AdV – unabhängig davon, ob es sich bei der AdV um eine Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung handelt.
- 59** Die Aussetzung der Festsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ist eine Ermessensentscheidung des FA. Sie kann sich grundsätzlich auf alle Vorläufigkeitsgründe des § 165 Abs. 1 AO beziehen, wie sich aus § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ergibt. Bei einer Aussetzung der Festsetzung in den Fällen des § 165 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 AO ist jedoch --ebenso wie bei der AdV (siehe dazu auch BFH-Beschluss vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558, m.w.N.)-- zu beachten, dass sie nur bei Vorliegen eines (besonderen) berechtigten Aussetzungsinteresses des Steuerpflichtigen zu gewähren ist. Wie die AdV kann die vorläufige Aussetzung der Festsetzung den Steueranspruch ganz oder teilweise umfassen und damit ebenso differenziert nach Streitpunkten ausgesprochen werden. Dies ergibt sich aus § 155 Abs. 1 Satz 3 AO, wonach eine Freistellung ausdrücklich ganz oder teilweise erfolgen kann.
- 60** Nachteilige Zinsfolgen der Aussetzung der Festsetzung gegenüber der AdV sind ebenfalls nicht erkennbar. Eine etwaige Verzinsung nach § 233a AO übersteigt die Verzinsung nach § 237 AO nicht. Schließlich spricht nichts dagegen, ebenso wie bei der AdV eine Aussetzung der Festsetzung nachträglich auszusprechen.
- 61** (cc) Die Annahme der Kläger, ein Vorläufigkeitsvermerk beziehe sich nicht auf neu anhängig werdende Verfahren zu derselben Rechtsfrage, trifft nicht zu. Er bezieht sich vielmehr, wenn es nicht ausdrücklich anders formuliert ist, auch auf später anhängig werdende Verfahren und geht insoweit über die Reichweite der Verfahrenruhe noch hinaus. Der Senat nimmt zur weiteren Begründung Bezug auf das BFH-Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 (unter B.II.1.b) und schließt sich den dortigen Ausführungen einschließlich der Abgrenzung zu dem Senatsurteil vom 31. Mai 2006 X R 9/05 (BFHE 213, 199, BStBl II 2006, 858) an.
- 62** (dd) Die Kläger sind ebenfalls nicht gehindert, ihren Rechtsstreit selbst zu Ende zu führen. Endet ein Bezugsverfahren nicht im Sinne des Steuerpflichtigen oder ohne Sachentscheidung, so dass die Vorläufigkeit ins Leere geht, so kann er anschließend den Streit in der Sache selbst fortsetzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11, unter B.II.2.d, m.w.N.).
- 63** (ee) Soweit die Kläger schließlich meinen, der Nachteil liege darin, dass sie ihren Einspruch nicht mehr um weitere Gründe ergänzen könnten, liegt darin keine Verböserung i.S. des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO. Gegen diese Änderung der Verfahrenslage besitzen sie kein Abwehrrecht, weil sie nicht in ihren subjektiven Rechten verletzt werden. Art. 19 Abs. 4 GG verpflichtet nicht dazu, Einspruchsverfahren möglichst lange offenhalten zu können, damit der Steuerpflichtige an künftigen Änderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu derzeit nicht streitigen Rechtsfragen teilhaben kann (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Urteile vom 6. Oktober 1995 III R 52/90, BFHE 178, 559, BStBl II 1996, 20; in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222, unter II.6.; Beschluss vom 6. Juli 1999 IV B 14/99, BFH/NV 1999, 1587). Auch § 363 Abs. 2 Satz 2 AO dient nicht diesem Zweck (vgl. Senatsurteil in BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222, unter II.4.).
- 64** Der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 159, 4, BStBl II 1990, 327 steht dem nicht entgegen, da sich der Große Senat in dieser Entscheidung nicht zu der streitrelevanten Frage des möglichen Offenhaltens eines Einspruchsverfahrens geäußert, sondern vielmehr erläutert hat, dass es zulässig sei, eine Anfechtungsklage nach

Ablauf der Klagefrist zu erweitern, sofern nicht bereits eine --im Einkommensteuerrecht regelmäßig nicht anzunehmende-- Teilbestandskraft eingetreten sei.

- 65** (4) Aus den vorstehend dargestellten Gründen bestehen nach Auffassung des erkennenden Senats die von den Klägern durch die Übernahme der Begründung der Verfassungsbeschwerde 1 BvR 1359/11 gerügten Rechtsschutzlücken nicht. Eine Richtervorlage gemäß Art. 100 GG kommt nicht in Betracht.
- 66** cc) Durch die Einspruchsentscheidung vom 24. November 2005 selbst werden die Kläger ebenfalls nicht in ihren Rechten verletzt.
- 67** (1) Wird die Bekanntgabe der vorläufigen Festsetzung mit der Bekanntgabe der die vorherige Beendigung der Verfahrensrufe voraussetzenden Einspruchsentscheidung verbunden, so genügt es zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, wenn erstere der Einspruchsentscheidung unmittelbar vorangeht. Für eine längere Zwischenfrist besteht keine Notwendigkeit.
- 68** (2) Erforderlich ist jedoch, dass die Finanzbehörde, wenn sie dem Steuerpflichtigen die Fortsetzung eines ruhenden Einspruchsverfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO mitteilt, den Beteiligten vor Erlass einer Einspruchsentscheidung Gelegenheit gibt, sich erneut zu äußern (Ziffer 3 Satz 1 AEAO zu § 363 AO, AO-Kartei NW § 363 AO Karte 1). Dieses hat das FA im Streitfall unterlassen.
- 69** Die unterbliebene Anhörung konnte aber --ebenso wie die durch das BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 794 geforderte und ebenfalls unterbliebene Aufforderung-- gemäß § 126 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 AO rechtzeitig vor Abschluss des Verwaltungsverfahrens nachgeholt werden. Die Gelegenheit zur Äußerung im Rahmen des Antrags der Kläger auf Aufhebung der Einspruchsentscheidung gemäß § 172 Abs. 1 Satz 2 AO vom 19. Dezember 2005, die beiden Telefonate des Prozessvertreters der Kläger mit dem FA im November 2005 sowie die ausführliche Stellungnahme des FA vom 2. Januar 2006 haben den Verfahrensfehler geheilt (vgl. dazu oben B.II.2.b.aa(3)(c)).
- 70** 3. Der Hilfsantrag, die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung in voller Höhe, ggf. auch im Wege des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, ist unbegründet.
- 71** Der erkennende Senat hat in seinem Urteil in BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325 entschieden, der Gesetzgeber sei verfassungsrechtlich nicht verpflichtet gewesen, Beiträge an die Bundesanstalt für Arbeit (heute: Beiträge zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit) einkommensteuerlich in vollem Umfang und nicht nur in dem durch § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. Abs. 3 EStG vorgegebenen Rahmen zum Abzug zuzulassen. Dabei hat sich der Senat auf die Rechtsprechung des BVerfG gestützt, in der eine verfassungsrechtliche Pflicht, unter dem Gesichtspunkt der "Zwangsläufigkeit" Ausgaben bis zur Höhe der Pflichtsozialversicherungsbeiträge zum Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zuzulassen, ausdrücklich verneint wird, da das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums dem Steuerpflichtigen lediglich den Schutz des Lebensstandards auf Sozialhilfeniveau gewährleistet, nicht aber auf dem Niveau, das durch die Leistungen der gesetzlichen Sozialversicherung erreicht werden kann. Auch eine steuerliche Berücksichtigung der Beiträge an die Bundesanstalt für Arbeit im Wege des negativen Progressionsvorbehalts gemäß § 32b EStG wurde vom Senat abgelehnt, da in § 32b Abs. 1 Nrn. 2 und 3 EStG (heute § 32b Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 bis 5 EStG) ausdrücklich der Begriff der "Einkünfte" verwendet wird, auf deren Höhe sich Sonderausgaben gemäß § 2 Abs. 4 EStG nicht auswirken. Die Beiträge an die Bundesanstalt für Arbeit stellen nach Auffassung des erkennenden Senats keine Werbungskosten dar, da der Gesetzgeber die Vorsorgeaufwendungen mit konstitutiver Wirkung --und Vorrang gegenüber der allgemeinen Regelung des Einleitungssatzes des § 10 Abs. 1 EStG-- den Sonderausgaben zugewiesen und ihren Abzug nur in den Grenzen der in § 10 Abs. 3 EStG bestimmten Höchstbeträge zugelassen hat.
- 72** In der Verfassungsbeschwerde 2 BvR 598/12 wird zwar die Auffassung vertreten, der gebotene verfassungsrechtlich abgesicherte Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung der Beiträge zur Bundesanstalt für Arbeit als pflichtbestimmter, indisonibler Aufwand folge aus der verfassungskonformen Beachtung und Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Nettoprinzips. Hilfsweise seien die Beiträge bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen, was der folgerichtigen und gebotenen Umsetzung der Systematik der Einkommensteuer entspreche.
- 73** Mit sämtlichen Argumenten hat sich der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325 auseinandergesetzt, die Verfassungsmäßigkeit der nur eingeschränkten steuerlichen Berücksichtigung der Beiträge indes bejaht (vgl. dazu auch FG Hamburg, Urteil vom 21. September 2012 3 K 144/11, EFG 2013, 26 zu § 10 Abs. 4

EStG in der Fassung des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung). Insofern wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Urteilsbegründung in BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325 (unter II.2.a und b) verwiesen.

- 74** Eine --behauptete-- Verletzung des durch Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG verfassungsrechtlich garantierten Rechts auf den gesetzlichen Richter ist ebenfalls nicht erkennbar; auch insoweit wird auf die Begründung des Senatsurteils in BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325 (unter II.2.a cc) Bezug genommen.

III.

- 75** Trotz der beim BVerfG anhängigen Verfassungsbeschwerden 1 BvR 1359/11 sowie 2 BvR 598/12 war der erkennende Senat nicht verpflichtet, das Verfahren in analoger Anwendung des § 74 FGO auszusetzen.
- 76** 1. Nach § 74 FGO kann das Gericht die Aussetzung des Verfahrens u.a. dann anordnen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet. Die Entscheidung über die Aussetzung des Verfahrens ist eine Ermessensentscheidung des Gerichts, bei der insbesondere prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten abzuwägen sind (ständige Rechtsprechung des BFH, siehe u.a. Beschluss vom 4. April 2003 V B 199/02, BFH/NV 2003, 1081, m.w.N.). Eine Aussetzung des Verfahrens entsprechend § 74 FGO kann dann geboten sein, wenn vor dem BVerfG bereits ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist, zahlreiche Parallelverfahren vorliegen und keiner der Verfahrensbeteiligten ein besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen gesetzlichen Regelung trotz des beim BVerfG anhängigen Verfahrens hat (ständige Rechtsprechung des BFH, u.a. Beschlüsse vom 9. Juni 2010 II B 154/09, BFH/NV 2010, 1652, und vom 1. August 2012 IV R 55/11, BFH/NV 2012, 1826, m.w.N.). Sind die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, ist im Regelfall das Ermessen auf Null reduziert und das Verfahren auszusetzen. Dennoch bleibt die Aussetzung bei einem anhängigen Musterverfahren eine einzelfallbezogene Ermessensentscheidung (so zu Recht Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 74 FGO Rz 14).
- 77** 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist es ermessensgerecht, das Verfahren nicht auszusetzen.
- 78** a) Der erkennende Senat teilt ausdrücklich nicht die Auffassung der Kläger, ein Revisionskläger könne ohne jegliche Einschränkungen bestimmen, ob er sein Verfahren selbst fortführen oder den Ausgang eines vorgreiflichen Verfahrens abwarten will. Zwar hat der BFH entschieden, es gehöre zum Recht individueller Prozessführung eines Bürgers, dass sein Verfahren zum vorübergehenden Stillstand gebracht werde, wenn bereits Prozesse anhängig seien; dies gelte jedenfalls dann, wenn das Begehren auf Ruhen oder Aussetzung des Verfahrens nicht von sachwidrigen Motiven getragen sei (Urteil vom 29. April 2003 VI R 140/90, BFHE 202, 49, BStBl II 2003, 719, und Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 1693). Diese Erwägungen sind jedoch im Rahmen von Kostenentscheidungen ergangen und können nicht dergestalt verallgemeinert werden, dass ein Kläger jederzeit Anspruch auf vorübergehenden Stillstand seines Verfahrens hat. Sie stünden ansonsten im Widerspruch zu den Vorschriften zum Ruhen des Verfahrens, das von der Zustimmung beider Parteien abhängig ist (vgl. § 251 der Zivilprozessordnung), zur Klage- oder Revisionsrücknahme, die nach einer mündlichen Verhandlung oder dem Ergehen eines Gerichtsbescheids nur mit Einwilligung des Prozessgegners möglich ist (§ 72 Abs. 1 Satz 2 FGO, § 125 Abs. 1 Satz 2 FGO) sowie in Bezug auf die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO, die grundsätzlich im Ermessen des Gerichts steht.
- 79** b) Bei der Abwägung der jeweiligen Interessenlagen ist nicht zu verkennen, dass die Kläger ein begründetes Interesse an der Aussetzung des Verfahrens haben. Sollte nämlich das BVerfG in der Verfassungsbeschwerde 1 BvR 1359/11 zum Ergebnis kommen, der BFH habe in seinem Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 mit § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO eine verfassungswidrige Vorschrift angewandt bzw. sie sei von ihm nicht verfassungskonform ausgelegt worden, wäre dies auch im Streitfall zu berücksichtigen.
- 80** Dem steht aber das Interesse des FA gegenüber, das Verfahren zügig zu beenden und Rechtssicherheit u.a. in Bezug auf die Rechtsfrage zu erhalten, ob das FA die durch die Berufung auf ein präjudizielles Verfahren bewirkte Verfahrenruhe im Einspruchsverfahren durch einen Vorläufigkeitsvermerk derselben Reichweite beenden kann.
- 81** Eine Aussetzung des Verfahrens ist indes bereits deswegen nicht zwingend, weil für den Senat nicht erkennbar ist, dass zahlreiche Parallelfälle existieren. Bislang sind lediglich die beiden oben genannten Verfahren vor dem BVerfG anhängig. Zusätzlich sind vor dem BFH Revisionsverfahren eines Ehepaares anhängig, die u.a. die Verfassungsmäßigkeit sowohl des Zusammenwirkens der Vorschriften der gesetzlichen Zwangsrufe gemäß § 363

Abs. 2 Satz 2 AO mit der vorläufigen Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO als auch der eingeschränkten steuerlichen Berücksichtigung der Beiträge zur Bundesanstalt für Arbeit zum Gegenstand haben. Diese Verfahren wurden jedoch mit Zustimmung aller Beteiligten zum Ruhen gebracht.

- 82** c) Hinzu kommt ein weiterer Aspekt, der gegen die Aussetzung des Verfahrens spricht: Das mit der Verfassungsbeschwerde angegriffene BFH-Urteil in BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 bezieht sich vor allem auf die Verfassungsmäßigkeit eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO. Im Streitfall sind hingegen die Voraussetzungen für den Eintritt sowie die Beendigung der Zwangsrufe gemäß § 363 Abs. 2 AO durch eine vorläufige Steuerfestsetzung sowie die Rechtmäßigkeit der durch den Vorläufigkeitsvermerk eingetretenen Änderung der Steuerbescheide streitig. Es ist daher sinnvoll, das Verfahren nicht auszusetzen, sondern erneut --diesmal schwerpunktmäßig zu einem anderen Teilbereich-- zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de