

Urteil vom 14. Juni 2017, I R 38/15

Aussetzungsinsen bei übereinstimmender Erledigungserklärung - Unbeachtlichkeit einer nachträglichen Änderung des angefochtenen Bescheids

ECLI:DE:BFH:2017:U.140617.IR38.15.0

BFH I. Senat

AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 237 Abs 1 S 1, AO § 237 Abs 2, AO § 238 Abs 1 S 1, AO § 238 Abs 1 S 2, AO § 239 Abs 1 S 1, AO § 239 Abs 1 S 2 Nr 5, FGO § 138 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 27. November 2014, Az: 7 K 168/13

Leitsätze

Eine Anfechtungsklage ist im Falle der übereinstimmenden Erledigungserklärung auch dann mit Eingang der zweiten Erledigungserklärung oder mit Eintritt der Fiktion des § 138 Abs. 3 FGO endgültig i.S. des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO erfolglos, wenn der angefochtene Bescheid später auf Grundlage einer tatsächlichen Verständigung geändert wird.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. November 2014 7 K 168/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 4. November 2013 sowie der Bescheid des Beklagten über die Festsetzung von Aussetzungsinsen vom 15. Juli 2013 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist Rechtsnachfolgerin der ... GmbH (GmbH).
- 2** Im Anschluss an eine Steuerfahndungs- und Außenprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der GmbH geänderte Steuerbescheide für die Jahre 1988 bis 2000. Dagegen legte die GmbH Einspruch ein und beantragte gleichzeitig die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Mit Bescheid vom 17. Januar 2007 setzte das FA die Vollziehung der sich aus den Bescheiden ergebenden Steuern und Nebenleistungen unter der Bedingung der Sicherheitsleistung durch die GmbH bis zur Entscheidung über die Einsprüche aus.
- 3** Mit Bescheid vom 27. Dezember 2007 wies das FA die Einsprüche gegen die geänderten Steuerbescheide als unbegründet zurück. Während des Klageverfahrens setzte das FA mit Bescheid vom 18. Februar 2008 die Vollziehung der geänderten Steuerbescheide längstens bis zur Entscheidung über die Klage aus.
- 4** Am 15. Dezember 2009 kamen die GmbH und das FA im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung über die Höhe und Behandlung nicht verbuchter, dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossener Betriebseinnahmen als Lohn und als verdeckte Gewinnausschüttung sowie die Höhe einer Tätigkeitsvergütung überein. In der Folge gaben die GmbH und das FA unter dem 21. Dezember bzw. dem 22. Dezember 2009 gegenüber dem Finanzgericht (FG) Erledigungserklärungen ab. Mit Beschluss vom 28. Dezember 2009 hob das FG die Kosten des Verfahrens gegeneinander auf.
- 5** Unter dem 23. Dezember 2010 erließ das FA --neben weiteren Bescheiden-- geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 1994 bis 1997. Die dagegen gerichteten Einsprüche der GmbH wurden mit Einspruchsentscheidung vom 16. April 2013 als unzulässig verworfen.

- 6 Mit Bescheid vom 15. Juli 2013 setzte das FA Aussetzungszinsen zur Körperschaftsteuer und zum Solidaritätszuschlag 1994 bis 1997 für die Zeit vom 21. Dezember 2006 bis zum 21. Dezember 2009 in Höhe von insgesamt ... € fest.
- 7 Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Niedersächsische FG wies sie mit Urteil vom 28. November 2014 7 K 168/13 als unbegründet ab.
- 8 Hiergegen richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte --vom FG zugelassene-- Revision der Klägerin.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 4. November 2013 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen zur Körperschaftsteuer und zum Solidaritätszuschlag 1994 bis 1997 vom 15. Juli 2013 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung vom 4. November 2013 sowie der Festsetzung von Aussetzungszinsen zur Körperschaftsteuer und zum Solidaritätszuschlag 1994 bis 1997 durch Bescheid vom 15. Juli 2013 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass für den Beginn der Festsetzungsfrist i.S. des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 der Abgabenordnung (AO) nicht der Eingang der zweiten Erledigungserklärung maßgeblich war und damit die Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO unzulässig war.
- 12 1. Nach § 237 Abs. 1 Satz 1 AO ist, soweit 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, der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt wurde, zu verzinsen. Für den Zinslauf bestimmt § 237 Abs. 2 AO, dass Zinsen vom Tag des Eingangs des außergerichtlichen Rechtsbehelfs bei der Behörde, deren Verwaltungsakt angefochten wird, oder vom Tag der Rechtshängigkeit beim Gericht an bis zum Tag, an dem die AdV endet, erhoben werden. Ist die Vollziehung erst nach dem Eingang des außergerichtlichen Rechtsbehelfs oder erst nach der Rechtshängigkeit ausgesetzt worden, so beginnt die Verzinsung mit dem Tag, an dem die Wirkung der AdV beginnt. Die Zinsen betragen für jeden Monat einhalb Prozent (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie sind von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 13 2. Gemäß § 239 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt die Frist zur Festsetzung von Zinsen ein Jahr. Sie beginnt in den Fällen des § 237 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage endgültig erfolglos geblieben ist (§ 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO).
- 14 a) Dabei kann offen bleiben, ob jede Art der Erledigung eines Rechtsbehelfs --etwa auch im Fall einer während der laufenden Einspruchsfrist erfolgten Einspruchsrücknahme (s. dazu FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. Oktober 1995 12 K 90/95, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1996, 350; FG Berlin, Urteil vom 16. Dezember 1997 2353/97, EFG 1998, 860)-- zu dessen endgültiger Erfolglosigkeit führt (so Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Januar 1988 III B 134/86, BFHE 152, 212, BStBl II 1988, 484; BFH-Urteile vom 18. Juli 1994 X R 33/91, BFHE 175, 294, BStBl II 1995, 4; vom 11. Dezember 1996 X R 123/95, BFH/NV 1997, 275). In jedem Fall ist eine Anfechtungsklage nicht nur dann endgültig erfolglos, wenn sie durch unanfechtbare gerichtliche Entscheidung abgewiesen worden ist, sondern auch in Fällen, in denen die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklären (BFH-Urteile in BFH/NV 1997, 275; vom 9. Dezember 1998 XI R 24/98, BFHE 187, 400, BStBl II 1999, 201; BFH-Beschlüsse in BFHE 152, 212, BStBl II 1988, 484; vom 27. Oktober 2003 X B 36/03, BFH/NV 2004, 158).
- 15 b) Anders als vom FG angenommen, gilt dies auch, sofern der angefochtene Bescheid im Anschluss an eine übereinstimmende Erledigungserklärung auf Grundlage einer tatsächlichen Verständigung geändert wird; eine

endgültige Erfolglosigkeit i.S. des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO liegt nicht erst dann vor, wenn die geänderte Steuerfestsetzung bestandskräftig geworden ist.

- 16 aa) § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO setzt --ebenso wie § 237 Abs. 1 Satz 1 AO-- seinem Wortlaut nach die Erfolglosigkeit des Einspruchs oder der Anfechtungsklage voraus. Gegenstand dieser Rechtsbehelfe ist jedoch allein der angefochtene Bescheid (vgl. BFH-Urteil in BFHE 187, 400, BStBl II 1999, 201; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 239 Rz 8; vgl. für die Unbeachtlichkeit des Folgebescheids bei Rechtsbehelfen gegen Grundlagenbescheide BFH-Urteil vom 31. August 2011 X R 49/09, BFHE 235, 107, BStBl II 2012, 219; BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 158), der mit der übereinstimmenden Erledigungserklärung in Bestandskraft erwächst.
- 17 Mit dem Eingang der Erledigungserklärungen der Beteiligten bei Gericht findet das Klageverfahren in der Hauptsache sein Ende. Die Erledigungserklärungen sind konstitutiv, d.h. sie führen unmittelbar zur Beendigung des Rechtsstreits; ein gerichtlicher Ausspruch hierüber ist nicht erforderlich. Das Gericht darf nicht prüfen, ob die Hauptsache tatsächlich erledigt ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 29. Oktober 1987 X R 1/80, BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121, m.w.N.). Es hat nur noch durch Beschluss über die Kosten des Verfahrens zu entscheiden. Daraus folgt, dass die angefochtene Steuerfestsetzung --ebenso wie bei einer Entscheidung durch Urteil-- im Zeitpunkt der Abgabe der zweiten Erledigungserklärung oder dem Eintritt der Fiktion des § 138 Abs. 3 FGO unanfechtbar wird (BFH-Urteile vom 22. Mai 1984 VIII R 60/79, BFHE 141, 211, BStBl II 1984, 697; vom 24. Januar 2002 III R 49/00, BFHE 198, 12, BStBl II 2002, 408; vom 14. Mai 2003 XI R 21/02, BFHE 202, 228, BStBl II 2003, 888).
- 18 bb) Ein Bedürfnis für einen abweichenden Beginn der Frist zur Festsetzung der Zinsen ergibt sich --auch unter dem vom FG herangezogenen Gesichtspunkt der Prozessökonomie-- nicht.
- 19 Im Fall der übereinstimmenden Erledigungserklärungen ist im Rahmen der Zinsfestsetzung zu prüfen, in welchem Umfang der durch die Erklärungen beendete Rechtsstreit tatsächlich ohne Erfolg geblieben ist (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2004, 158; in BFHE 152, 212, BStBl II 1988, 484). Aussetzungszinsen sind nicht zu erheben, soweit der angefochtene Verwaltungsakt antragsgemäß geändert wird und der Rechtsstreit in der Folge übereinstimmend für erledigt erklärt wird (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 158; vgl. auch Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteile vom 1. Februar 1988 6 B 87.02003, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht Rechtsprechungs-Report 1989, 100; vom 21. Februar 2006 6 B 01.2541, juris). Wird jedoch der Rechtsstreit ohne vorherige Änderung des angefochtenen Bescheids übereinstimmend für erledigt erklärt, steht mit Abgabe der Erledigungserklärungen der geschuldete --und damit nach § 237 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsende-- Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt wurde, bestandskräftig fest.
- 20 Eine nachfolgende Änderung des angefochtenen Bescheids --sei sie auch im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung vereinbart-- ist dabei unbeachtlich. Eine verständigungswidrige Nichtbeachtung führt lediglich zu einem rechtswidrigen Steuerbescheid (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Vor § 118 AO Rz 28). Da im Verfahren gegen den Zinsbescheid grundsätzlich aber keine Umstände berücksichtigt werden können, die gegen die Rechtmäßigkeit der zugrunde liegenden Steuerfestsetzung sprechen (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 1991 X R 103/89, BFHE 166, 311, BStBl II 1992, 319), ändert selbst eine tatsächliche Verständigung nichts daran, dass durch eine beidseitige Erledigungserklärung der angefochtene Bescheid formell bestandskräftig geworden ist und die Klage erfolglos war.
- 21 Eine Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung nach Beendigung des Klageverfahrens muss aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung in § 237 Abs. 5 AO unberücksichtigt bleiben (BFH-Beschluss vom 9. Juni 2015 III R 64/13, BFH/NV 2015, 1338). Danach ist ein Zinsbescheid nicht aufzuheben oder zu ändern, wenn der Steuerbescheid nach Abschluss des Rechtsbehelfsverfahrens aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt wird.
- 22 Dies entspricht zum einen der Begründung des Entwurfs des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz), nach der § 237 Abs. 5 AO verdeutlichen soll, dass die Aussetzungszinsen ausschließlich nach dem Ergebnis des Rechtsbehelfsverfahrens zu bemessen sind und eine Aufhebung, Änderung oder Berichtigung nach § 129 AO unberücksichtigt bleiben soll (BTDrucks 12/5630, S. 103). Zum anderen trägt dies auch dem Zweck der Norm Rechnung, den während einer gewährten AdV beim Steuerpflichtigen, dessen Rechtsbehelfe ohne gesonderte Aussetzungsentscheidung nach § 361 Abs. 1 Satz 1 AO und § 69 Abs. 1 Satz 1 FGO hinsichtlich der zu zahlenden Abgaben keine aufschiebende Wirkung entfalten, entstehenden Liquiditätsvorteil abzuschöpfen und zu verhindern, dass Rechtsbehelfs- und Klageverfahren lediglich geführt werden, um eine Entrichtung der Steuerschuld zinslos hinauszuschieben (BFH-

Urteil vom 21. Februar 1991 V R 105/84, BFHE 163, 313, BStBl II 1991, 498). Maßgebend für die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist damit allein der nach den Verhältnissen bei Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens bestimmte Steueranspruch (vgl. zur Steuerstundung Klein/Rüsken, a.a.O., § 234 Rz 8).

- 23** 3. Danach begann im Streitfall die Festsetzungsfrist aufgrund der im Dezember 2009 abgegebenen Erledigungserklärungen mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen und endete mit Ablauf des 31. Dezember 2010. Im Zeitpunkt der Festsetzung der Aussetzungszinsen durch das FA (15. Juli 2013) war die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen.
- 24** 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil und die streitgegenständlichen Bescheide sind daher aufzuheben.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de