Urteil vom 10. April 2024, II R 14/21

Aussetzungszinsen bei AdV eines Feststellungsbescheids

ECLI:DE:BFH:2024:U.100424.IIR14.21.0

BFH II. Senat

AO § 237 Abs 1 S 2, AO § 361 Abs 3 S 1, AO § 237 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 24. März 2021, Az: 14 K 14059/20

Leitsätze

Wird ein Grundlagenbescheid angefochten und Aussetzung der Vollziehung gewährt, ist für die Beurteilung der endgültigen Erfolglosigkeit im Sinne des § 237 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung ausschließlich auf das Ergebnis des gegen diesen Bescheid gerichteten Rechtsbehelfsverfahrens abzustellen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.03.2021 - 14 K 14059/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Aussetzungszinsen (§ 237 der Abgabenordnung --AO--) festsetzen durfte.

2 Die Eltern der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) übertrugen dieser mit notariell beurkundetem Vertrag vom 22.11.2011 mit Wirkung zum 01.01.2012 im Wege der Schenkung jeweils 10 % der Anteile an einer GbR, deren Vermögen im Wesentlichen aus einem Erbbaurecht an einem Grundstück bestand.

3 Das FA forderte beim Lagefinanzamt Feststellungsbescheide für den Grundbesitzwert des Erbbaurechts --unstreitig-- fehlerhaft auf den 22.11.2011 an. Das Lagefinanzamt erließ entsprechend gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheide jeweils vom 16.08.2013 auf den 22.11.2011. Anschließend setzte das FA mit Bescheiden vom 18.08.2014 Schenkungsteuer in Höhe von jeweils 59.925 € fest und legte dabei den festgestellten Wert des Erbbaurechts zugrunde.

4 Gegen die Feststellungsbescheide legte die Klägerin Einsprüche ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Gegen die Schenkungsteuerbescheide legte die Klägerin keine Einsprüche ein. Das Lagefinanzamt setzte die Vollziehung der Feststellungsbescheide antragsgemäß aus. Das FA setzte mit Bescheiden vom 25.08.2014 wegen der Aussetzung der Feststellungsbescheide die Vollziehung der Schenkungsteuerbescheide vollumfänglich aus.

5 Die Einsprüche gegen die Feststellungsbescheide blieben erfolglos. Die Klägerin erhob daraufhin gegen diese Bescheide Klage. Während des Klageverfahrens zahlte sie die noch ausstehende Schenkungsteuer und nahm die Klagen nach einem richterlichen Hinweis am 07.11.2018 zurück.

6 Die Feststellungs- und Schenkungsteuerbescheide wurden im weiteren Laufe des Verfahrens mehrfach geändert. Erstmalig mit Schenkungsteuerbescheiden vom 13.12.2018 legte das FA den --unstreitig-- richtigen Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (Besteuerungszeitpunkt) am 01.01.2012 der Besteuerung zugrunde und setzte

Schenkungsteuer jeweils in Höhe von 82.635 € fest. Das Lagefinanzamt erließ erstmalig am 23.04.2019 Feststellungsbescheide auf den 01.01.2012 und stellte einen geänderten Grundbesitzwert fest. Daraufhin ergingen am 14.08.2019 nochmals geänderte Schenkungsteuerbescheide, die jeweils eine um 825 € niedrigere Schenkungsteuer festsetzten. Diese zuletzt ergangenen Schenkungsteuer- und Feststellungsbescheide wurden bestandskräftig.

7 Mit Bescheiden vom 09.10.2019 setzte das FA Aussetzungszinsen in Höhe von jeweils 6.888 € fest. Dagegen legte die Klägerin jeweils Einspruch ein. Sie machte geltend, die Rechtsbehelfe gegen die Feststellungsbescheide hätten nicht im Sinne von § 237 Abs. 1 AO endgültig keinen Erfolg gehabt, da das FA neue Schenkungsteuerbescheide für eine Zuwendung am 01.01.2012 erlassen habe.

8 Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 12.05.2020 als unbegründet zurück. Die hiergegen erhobenen Klagen blieben erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 77 veröffentlicht.

9 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung des § 237 Abs. 1 AO geltend. Die Rechtsbehelfe gegen die Feststellungsbescheide vom 16.08.2013 seien entgegen der Entscheidung des FG nicht erfolglos geblieben. Das FG habe die verfahrensrechtlichen Besonderheiten, die sich aus der vorliegenden Konstellation einer amtsinternen Anforderung einer Feststellung auf einen unzutreffenden Bewertungsstichtag ergeben würden, nicht hinreichend berücksichtigt. Die Klägerin habe sich mit ihrem Begehren, keine Schenkungsteuer für einen Erwerb am 22.11.2011 zahlen zu müssen, im Ergebnis durchgesetzt. Das Lagefinanzamt habe letztlich abgeholfen, indem es später Feststellungen auf den 01.01.2012 getroffen habe. Die förmliche Klagerücknahme sei für die Beurteilung, ob die Klägerin Erfolg im Sinne des § 237 Abs. 1 AO gehabt habe, unbeachtlich. Die später gegen die Änderungsbescheide eingelegten Einsprüche seien insoweit erfolgreich gewesen, da sie zum Erlass der Schenkungsteuerbescheide mit dem richtigen Besteuerungsstichtag 01.01.2012 geführt hätten. Mit den Bescheiden jeweils vom 13.12.2018 seien die Bescheide vom 18.08.2014 aufgehoben und es sei erstmals für einen Besteuerungsstichtag vom 01.01.2012 und damit für einen anderen Lebenssachverhalt eine Steuer festgesetzt worden. Ein Zinsbescheid hätte danach nicht mehr ergehen dürfen. § 237 Abs. 5 AO sei nicht anzuwenden, wenn --wie hier-- der Steuerbescheid vor Erlass des Zinsbescheids aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt worden sei.

10 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und die Bescheide über die Festsetzung von Aussetzungszinsen jeweils vom 09.10.2019 und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 12.05.2020 aufzuheben.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die angefochtenen Bescheide über Aussetzungszinsen jeweils vom 09.10.2019 rechtmäßig sind.

13 1. Die Voraussetzungen des § 237 Abs. 1 AO für die Festsetzung von Aussetzungszinsen sind erfüllt. Die Rechtsbehelfe der Klägerin gegen die von der Vollziehung ausgesetzten Feststellungsbescheide jeweils vom 16.08.2013 hatten aufgrund der Rücknahme der gegen diese Bescheide erhobenen Klagen endgültig keinen Erfolg. Die Änderung der Bescheide nach der Rücknahme der Klagen ist für die Festsetzung der Aussetzungszinsen unbeachtlich.

14 a) Nach § 237 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Betrag, dessen Vollziehung ausgesetzt wurde, zu verzinsen, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen den ausgesetzten Steuerbescheid endgültig keinen Erfolg hat. Nach Satz 2 gilt dies entsprechend, wenn dies einen Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 AO betrifft und aufgrund dessen die Vollziehung des Folgebescheids nach § 361 Abs. 3 Satz 1 AO ausgesetzt wurde.

15 aa) Aussetzungszinsen entstehen bei einer Rücknahme der Klage auch dann, wenn ein Grundlagenbescheid angefochten wird, mit dessen Aussetzung der Steuerpflichtige die sonst zu erwartende Umsetzung dieses

Bescheides im anschließenden Folgebescheid verhindern will. Dies folgt aus dem Zweck des § 237 AO, den Nutzungsvorteil wenigstens zum Teil abzuschöpfen, den der Steuerpflichtige dadurch erhält, dass er während der Dauer der Aussetzung über eine Geldsumme verfügen kann, die "an sich" dem Steuergläubiger zusteht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31.03.2010 - II R 2/09, BFH/NV 2010, 1602, Rz 15, m.w.N.). Ohne die Aussetzung des Folgebescheids nach § 361 Abs. 3 Satz 1 AO müsste der Steuerpflichtige die Steuer sofort zahlen. Dem Steuerpflichtigen wird damit ein Nutzungsvorteil gewährt, der bei Erfolglosigkeit des Rechtsbehelfs im Wege der Festsetzung von Aussetzungszinsen nach § 237 Abs. 1 AO wieder abzuschöpfen ist. Dabei ist für den Nutzungsvorteil unerheblich, ob das FA die rechtlichen Voraussetzungen für die AdV zutreffend beurteilt hat (BFH-Urteile vom 18.07.1994 - X R 33/91, BFHE 175, 294, BStBl II 1995, 4, unter 3. und vom 26.09.2007 - I R 43/06, BFHE 219, 13, BStBl II 2008, 134, unter II.1.d).

16 bb) Im vorliegenden Fall waren mit der Rücknahme der Klagen die Rechtsbehelfe gegen die Feststellungsbescheide endgültig erfolglos. Die Rücknahme der Klage, ohne dass das FA dem Rechtsbehelfsbegehren in der Sache zuvor entsprochen hat, bedeutet deren endgültige Erfolglosigkeit (vgl. BFH-Beschluss vom 09.06.2015 - III R 64/13, BFH/NV 2015, 1338, Rz 23, m.w.N.).

17 cc) Unerheblich für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Aussetzungszinsen ist es, dass nach der Erfolglosigkeit der Rechtsbehelfe aufgrund der Klagerücknahmen, weitere Feststellungsbescheide auf den zutreffenden Stichtag und Schenkungsteuerbescheide unter Zugrundelegung des zutreffenden Besteuerungszeitpunkts ergangen sind und damit dem Begehren der Klägerin insoweit nachträglich und noch vor der Festsetzung der Aussetzungszinsen entsprochen wurde.

18 Die nach Abschluss des gegen die Feststellungsbescheide geführten Klageverfahrens ergangenen Schenkungsteuerbescheide haben keine Auswirkungen auf die zuvor getroffene Aussetzungsentscheidung nach § 361 Abs. 3 Satz 1 AO. Auf die Frage, ob § 237 Abs. 5 AO entsprechend anzuwenden ist, wenn der Steuerbescheid vor Erlass des Zinsbescheids aufgehoben, geändert oder berichtigt wird, kommt es nicht an. Zum einen erfolgte durch den Schenkungsteuerbescheid vom 13.12.2018, bei dem erstmals der zutreffende Besteuerungszeitpunkt zugrunde gelegt wurde, keine Aufhebung und Neubescheidung aufgrund der Besteuerung eines anderen Lebenssachverhalts --anders als die Klägerin meint--, denn der Besteuerungszeitpunkt ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht Teil des zu besteuernden Lebenssachverhalts.

19 Zum anderen erfolgte mit dem Schenkungsteuerbescheid vom 14.08.2019 keine Herabsetzung der Steuer unter den ausgesetzten Betrag von 59.925 €. Entscheidend für die Entstehung der Aussetzungszinsen nach § 237 Abs. 1 AO ist allein der betragsmäßige Misserfolg im Rechtsbehelfsverfahren. Erfolglosigkeit bedeutet schon nach dem Wortlaut des § 237 Abs. 1 Satz 1 AO --systematisch bestätigt durch § 237 Abs. 5 AO-- die Erfolglosigkeit des Einspruchs oder der Anfechtungsklage. Damit ist der Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz den Anspruch auf Aussetzungszinsen knüpft (§ 38 i.V.m. § 3 Abs. 4 Nr. 4 AO), und der Anspruch auf die Zinsen wegen AdV entsteht.

20 b) Die Zinsfestsetzung verstößt nicht gegen den Grundsatz der Akzessorietät des Zinsanspruchs zum Bestehen des Steueranspruchs. War ein Grundlagenbescheid angefochten und wurde AdV gewährt, ist für die Beurteilung der endgültigen Erfolglosigkeit im Sinne des § 237 Abs. 1 Satz 2 AO ausschließlich auf das Ergebnis des gegen den Grundlagenbescheid gerichteten Rechtsbehelfsverfahrens abzustellen, während die sich auf der Ebene des Folgebescheids ergebende steuerliche Auswirkung unbeachtlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 31.08.2011 - X R 49/09, BFHE 235, 107, BStBl II 2012, 219, Rz 19, m.w.N.). Maßgeblich für die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist allein, ob der in dem Folgebescheid festgesetzte Steuerbetrag aufgrund der Anfechtung und Aussetzung des Grundlagenbescheids ebenfalls von der Vollziehung ausgesetzt wurde. Dies ist nach § 361 Abs. 3 Satz 1 AO der Fall.

21 c) Ohne Bedeutung ist schließlich auch, ob das FA die Schenkungsteuerbescheide zutreffend nach § 361 Abs. 3 Satz 1 AO ausgesetzt hat. Für die Festsetzung von Aussetzungszinsen kommt es allein auf den tatsächlich ausgesetzten Betrag an, selbst wenn die Folgeaussetzung --wie im Streitfall-- über die AdV der Feststellungsbescheide hinausgeht (BFH-Urteil vom 09.12.1998 - XI R 24/98, BFHE 187, 400, BStBl II 1999, 201).

22 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de