
Datum: 26.07.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 53/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0726.14K53.02.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

- Die Klägerin erzielte in den Jahren 1990 und 1991 Einkünfte aus Kapitalvermögen. 1
- Aufgrund der antragsgemäßen Veranlagung für 1990 ergab sich hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für 1990 vom 16.7.1991 eine festgesetzte Einkommensteuer von 120,-- DM. Diese wurde um anzurechnende Kapitalertragsteuer von 1.041,-- DM und Körperschaftsteuer in Höhe von 2.342,-- DM vermindert, so daß sich ein verbleibender Betrag von ./ 3.263,-- DM ergab. 2
- Die Veranlagung für 1991 erfolgte ebenfalls zunächst antragsgemäß. Aufgrund des Einkommensteuerbescheides 1991 vom 23.4.1992 wurde eine Einkommensteuer in Höhe von 444,-- DM festgesetzt. Diese wurde ebenfalls um anzurechnende Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.361,-- DM und Körperschaftsteuer in Höhe von 3.062,-- DM vermindert, so daß sich für 1991 ein verbleibender Betrag von ./ 3.979,-- DM ergab. 3
- Nachdem dem Beklagten bekannt wurde, daß die Einkünfte aus Kapitalvermögen tatsächlich höher sind als die erklärten Einkünfte, erließ der Beklagte geänderte Einkommensteuerbescheide für 1990 und 1991. 4
- Mittels des geänderten Einkommensteuerbescheides für 1990 vom 28.6.2000 setzte der Beklagte die Einkommensteuer auf 3.037,-- DM fest. Diese wurde durch anzurechnende Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.553,-- DM und Körperschaftsteuer in Höhe von 3.494,-- DM gemindert, so daß sich nunmehr ein verbleibender Betrag von ./ 2.010,-- DM ergab. 5
- Mit geändertem Einkommensteuerbescheid für 1991, ebenfalls vom 28.6.2000, setzte der Beklagte die Einkommensteuer auf 4.789,-- DM fest. Diese wurde durch anzurechnende 6
- 7

Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.894,-- DM und Körperschaftsteuer in Höhe von 4.228,-- DM gemindert, so daß sich für 1991 ein verbleibender Betrag von ./ 1.333,-- DM ergab.	
Den Differenzbetrag von 1.253,-- DM, der sich als Differenz zwischen dem verbleibenden Betrag für 1990 vom 28.6.2000 von ./ 2.010,-- DM und dem vorher festgesetzten Betrag von ./ 3.263,--DM ergab, verzinst der Beklagte für die Zeit vom 1.4.1992 bis 31.3.1996 in Höhe von 1.200,-- DM (gerundete auf volle hundert) für volle 48 Monate zu 0,5 % = 24 %, so daß sich ein Nachzahlungszins von 288,-- DM ergab.	8
Den Differenzbetrag von 2.646,-- DM, der sich als Differenz zwischen dem verbleibenden Betrag für 1991 vom 28.6.2000 von ./ 1.333,-- DM und dem vorher festgesetzten Betrag von ./ 3.979,-- DM ergab, verzinst der Beklagte für die Zeit vom 1.4.1993 bis 31.3.1997 in Höhe von 2.600,-- DM für 48 Monate zu 0,5 % = 24 %, so daß sich ein Nachzahlungszins von 624,-- ergab.	9
Die Nachzahlungszinsen setzte der Beklagte gegen die Klägerin verbunden mit der Einkommensteuerfestsetzung für 1990 und 1991 vom 28.6.2000 fest.	10
Am 3.7.2000 legte die Klägerin unter anderem gegen die Zinsbescheide vom 28.6.2000 Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, daß die Zinsen falsch ermittelt seien. Sie seien nach einer fiktiven Höhe errechnet und nicht nach der noch zu zahlenden Steuerschuld. Diesbezüglich verwies sie darauf, daß sich unter Berücksichtigung der höheren anrechenbaren Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer für 1990 eine Nachzahlung von 253,-- DM und für 1991 eine Nachzahlung von 446,-- DM ergebe. Nur diese Beträge seien theoretisch nachzuzahlen und nur davon seien gem. § 233a Abs. 2 und 3 Abgabenordnung 1977 (AO) Zinsen zu berechnen. Des weiteren reichte die Klägerin noch Belege über anrechenbare ausländische Quellensteuern ein, die bei der Ermittlung der Zinsen noch zu berücksichtigen seien.	11
Mit Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001 wies der Beklagte die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide 1990 und 1991 vom 28.6.2000 als unbegründet zurück. Der Streitgegenstand der Einspruchsentscheidung ist mit "Einkommensteuer 1990 und 1991" bezeichnet. Aufgrund der nachgereichten Belege über anrechenbare ausländische Quellensteuern ergab sich eine Änderung der festgesetzten Einkommensteuer für 1990 und 1991, so daß sich auch die Zinsfestsetzung für diese Jahre änderte.	12
Der Beklagte ermittelte die Zinsen nunmehr wie folgt:	13
(1990	14
festgesetzte Einkommensteuer 2.917,-- DM	15
./ Kapitalertragsteuer 1.553,-- DM	16
./ Körperschaftsteuer <u>3.494,-- DM</u>	17
verbleibender Betrag <u>./ 2.130,-- DM</u>	18
verbleibender Betrag ./ 2.130,-- DM	19
vorheriger verbl. Betrag <u>./ 2.010,-- DM</u>	20
Unterschiedsbetrag <u>120,-- DM</u>	21

Bisher festgesetzte Zinsen 288,-- DM	22
Minderung bisher festgesetzter Nachzahlungszinsen	23
100,00 DM vom 1.4.1992 bis 31.3.1996	24
(48 volle Monate zu 0,5 % = 24 %)./. 24,-- DM	25
festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen) <u>264,-- DM</u>	26
(1991	27
festgesetzte Einkommensteuer 4.358,-- DM	28
./. Kapitalertragsteuer 1.894,-- DM	29
./. Körperschaftsteuer <u>4.228,-- DM</u>	30
verbleibender Betrag./. <u>1.764,-- DM</u>	31
verbleibender Betrag ./. 1.764,-- DM	32
vorheriger verbl. Betrag./. <u>1.333,-- DM</u>	33
Unterschiedsbetrag <u>431,-- DM</u>	34
Bisher festgesetzte Zinsen 624,-- DM	35
Minderung bisher festgesetzter Nachzahlungszinsen	36
400,00 DM vom 1.4.1993 bis 31.3.1997	37
(48 volle Monate zu 0,5 % = 24 %)./. <u>96,-- DM</u>	38
festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen) <u>528,-- DM</u>	39
Hiergegen hat die Klägerin am 7.1.2002 Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren weiterverfolgt. Zur Begründung trägt sie vor, für 1990 ergebe sich eine Nachzahlung der Einkommensteuer von DM 13,-- und für 1991 eine Einkommensteuererstattung von 416,-- DM. Die festzusetzenden Zinsen ergeben sich daher wie folgt:	40
1990 abgerundet auf 0,-- DM = Zinsen von 0,-- DM.	41
1991 abgerundet auf 400,-- DM = davon 24 % von 400,-- DM = 96,-- DM.	42
Der Beklagte sei von § 233a Abs. 3 AO abgewichen, indem er die Steuerabzugbeträge bezüglich der Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer nicht von der festgesetzten Einkommensteuer abgezogen habe.	43
Die Zinsen seien vielmehr von folgenden Beträgen ausgehend zu ermitteln:	44
(1990	45
festgesetzte Einkommensteuer 2.917,-- DM	46
	47

./.	Kapitalertragsteuer 1.553,-- DM	
./.	Körperschaftsteuer <u>3.494,-- DM</u>	48
verbleibender Betrag ./.	<u>2.130,-- DM</u>	49
verbleibender Betrag ./.	2.130,-- DM	50
Erstattung für 1990 ./.	<u>2.143,-- DM</u>	51
Unterschiedsbetrag	<u>13,-- DM</u>	52
gerundet 0,-- DM x 24 % =	<u>0,-- DM</u>	53
(1991		54
festgesetzte Einkommensteuer	4.358,-- DM	55
./.	Kapitalertragsteuer 1.894,-- DM	56
./.	Körperschaftsteuer <u>4.228,-- DM</u>	57
verbleibender Betrag ./.	<u>1.764,-- DM</u>	58
verbleibender Betrag ./.	1.764,-- DM	59
Erstattung für 1991 ./.	<u>1.348,-- DM</u>	60
Unterschiedsbetrag	<u>416,-- DM</u>	61
gerundet 400,-- DM x 24 % =	<u>96,-- DM Erstattungszins</u>	62
Sinn des Gesetzes sei es, bei späteren Nachzahlungen, bzw. Erstattungen die Vor- bzw. Nachteile auszugleichen. Bei den Bescheiden vom 28.6.2000 habe es sich um Erstbescheide gehandelt. Der Beklagte habe die zusätzlich angefallenen anrechenbaren Körperschaft-, Kapitalertragsteuern sowie ausländische anrechenbaren Steuern nicht berücksichtigt, so daß dessen Zinsberechnung fehlerhaft sei.		63
Die Klägerin beantragt,		64
1. die Zinsfestsetzung des Zinsbescheides 1990 vom 28.6.2000 in der Form des geänderten Zinsbescheides vom 14.12.2001 aufzuheben;		65
2. die Zinsfestsetzung des Zinsbescheides 1991 vom 28.6.2000 in der Form des geänderten Zinsbescheides vom 14.12.2001 aufzuheben und Erstattungszinsen in Höhe von 96,-- DM zu ihren Gunsten festzusetzen;		66
3. hilfsweise Revision zuzulassen.		67
Der Beklagte beantragt,		68
die Klagen abzuweisen.		69
Hierzu trägt er vor, gemäß § 233a Abs. 5 Satz 2 AO sei bei der Änderung der Steuerfestsetzung für die Zinsberechnung der Unterschiedsbetrag zwischen der		70

festgesetzten Steuer und der vorher festgesetzten Steuer, jeweils vermindert um Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, maßgeblich. Dies sei auch beachtet worden.

Für das Kalenderjahr 1990 sei mit Bescheid vom 16.7.1991 der Einkommensteuerbetrag nach Abzug der anzurechnenden Beträge in Höhe von ./ 3.263,-- DM der Zinsberechnung zugrundegelegt worden. 71

Aufgrund der Änderungsfestsetzung vom 28.6.2000 habe sich ein Betrag von ./ 2.010,-- DM ergeben, woraufhin ein Unterschiedsbetrag von 1.253,-- DM der Zinsberechnung zugrundegelegt worden sei. Daraus habe sich dann die Festsetzung von Nachzahlungszinsen in Höhe von 288,-- DM ergeben. 72

Im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001 sei der Betrag nach Anrechnung mit ./ 2.130,-- DM ermittelt worden, woraufhin sich für Zwecke der Zinsberechnung ein Unterschiedsbetrag von ./ 120,-- DM ergeben habe. Gem. § 233a Abs. 5 Satz 3 AO seien dem sich danach ergebenden Zinsbetrag die bisher festgesetzten Zinsen hinzuzurechnen, bei einem Unterschiedsbetrag zugunsten der Klägerin entfielen darauf festgesetzte Zinsen. Die festgesetzten Zinsen in Höhe von 288,-- DM seien daher um den sich zugunsten der Klägerin ergebenden Minderungsbetrag von 24,-- DM zu kürzen gewesen. 73

Für das Kalenderjahr 1991 verhielte es sich entsprechend. Ursprünglich sei mit Bescheid vom 23.4.1992 von einer Einkommensteuer von ./ 3.979,-- DM auszugehen. Aufgrund der Änderungsfestsetzung vom 28.6.2000 ergebe sich ein Betrag von ./ 1.333,-- DM, woraufhin für Zwecke der Zinsberechnung von einem Unterschiedsbetrag von 2.646,-- DM auszugehen gewesen sei. Dies habe zur Festsetzung von Nachzahlungszinsen in Höhe von 624,-- DM geführt. 74

Aufgrund der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001 habe sich nach Anrechnung ein Betrag von ./ 1.764,-- DM ergeben, woraufhin der Zinsberechnung ein Unterschiedsbetrag von ./ 431,-- DM zugrundegelegt gewesen sei. Daraufhin habe sich eine Kürzung der bisher festgesetzten Zinsen um 96,-- DM ergeben. 75

Die Zinsberechnung sei insoweit zutreffend erfolgt. 76

Entscheidungsgründe 77

I. Die Klagen sind zulässig. 78

1. Die Anfechtungsklagen waren zwar zunächst unzulässig, weil es hinsichtlich der Zinsbescheide 1990 und 1991 an der Sachurteilsvoraussetzung des vorherigen Abschlusses eines Vorverfahrens im Sinne des § 44 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) fehlt, da der Beklagte bislang über die Einsprüche gegen die Zinsbescheide 1990 und 1991 nicht entschieden hat. 79

2. Jedoch wendet sich die Klägerin mit ihrem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag nunmehr ausdrücklich gegen die Zinsbescheide 1990 und 1991 als solche und beruft sich ausdrücklich auf die Säumnis des Beklagten und rügt dessen Untätigkeit (vgl. BFH-Beschluß vom 10. Oktober 1988 III B 30/87, BFH/NV 1989, 443), so daß das Vorverfahren als Sachentscheidungs voraussetzung letztlich entbehrlich ist, da sowohl die Voraussetzungen einer Klageänderung, wie auch diejenigen der Untätigkeitsklage im Sinne des § 46 Abs. 1 FGO vorliegen. 80

a) Der Senat wertet dies als Klageänderung im Sinne des § 67 Abs. 1 FGO. Diese ist gemäß § 67 Abs. 1, 2. Fall FGO auch zulässig, weil sie sachdienlich ist, da sie den Prozeßstoff unverändert läßt und es ermöglicht den sachlichen Streitstoff im Rahmen des anhängigen Rechtsstreits auszuräumen und einem andernfalls zu gewärtigenden weiteren Rechtsstreit vorbeugt (FG Köln Urteil vom 5. Dezember 1990 7 K 2392/87, EFG 1991, 512; BFH Urteil vom 10. Dezember 1997 XI R 34/96, BFH/NV 1998, 809; Gräber/von Groll, 5. Aufl., München 2002, § 67 Rdn. 15), denn nach Erlaß einer Einspruchsentscheidung im Hinblick auf die gegen die Zinsbescheide 1990 und 1991 eingelegten Einsprüche, müßte die Klägerin gegebenenfalls eine erneute Anfechtungsklage gegen diese erheben. Darüber hinaus hat der Beklagte der Klageänderung in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich zugestimmt, § 67 Abs. 1 Satz 1, 1. Fall FGO. 81

b) Die Klägerin durfte das Gericht aufgrund der Regelung des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO im Wege der Untätigkeitsklage abweichend von § 44 FGO auch ohne vorherigen Abschluß des Vorverfahrens in zulässiger Weise anrufen. 82

aa) Der Beklagte hat nicht über den von der Klägerin am 3.7.2000 eingelegten Einsprüche gegen die Zinsbescheide 1990 und 1991 vom 28.6.2000 im Sinne des § 367 Abs. 1 Satz 1 AO durch eine Einspruchsentscheidung entschieden. Zwar hat der Beklagte am 14.12.2001 eine Einspruchsentscheidung für die ebenfalls angefochtene Einkommensteuer 1990 und 1991 erlassen, dies entband ihn jedoch nicht davon auch über die Einsprüche gegen die Zinsbescheide 1990 und 1991 zu entscheiden, welche als selbständige Verwaltungsakte in Form von Zinsbescheiden im Sinne des §§ 118 Satz 1, 239 Abs. 1 Satz 1, 155 Abs. 1 AO ebenfalls mit dem Einspruch anfechtbar sind und auch angefochten wurden, §§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 357 AO. 83

Die aus der Einspruchsentscheidung resultierende Änderung der Zinsfestsetzung für die Jahre 1990 und 1991, die auf der Berücksichtigung der ausländischen Steuer gemäß § 34c Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1987, BGBl I S. 657 (EStG 1990) bzw. in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. September 1990, BGBl I S. 453 (EStG 1991) beruhen, führten lediglich unter dem 14.12.2001 zu einer Änderung der bisherigen Zinsfestsetzung, so daß die Änderungsbescheide gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand der Einspruchsverfahren geworden sind. Eine Entscheidung über die Einsprüche der Klägerin ist in diesen Änderungsbescheiden jedoch nicht zu erblicken, vielmehr bringt der Beklagte durch die Bezeichnung des Streitgegenstandes Einkommensteuer 1990 und 1991 ausdrücklich zum Ausdruck, daß er sich nur mit diesen Einsprüchen auseinandersetzen wollte. Im übrigen findet sich auch in der Einspruchsbegründung kein Hinweis darauf, daß sich der Beklagte mit den Einsprüchen gegen die Zinsfestsetzung 1990 und 1991 auseinandergesetzt hat. 84

bb) Seit der Einlegung des Einspruchs am 3.7.2000 und der mündlichen Verhandlung am 26.7.2002 sind bereits über zwei Jahre vergangen, so daß bereits ein Zeitraum von mehr als sechs Monaten vergangen und damit eine angemessene Frist bereits abgelaufen ist, § 46 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 FGO. 85

cc) Im übrigen hat der Beklagte der Klägerin auch keinen zureichenden Grund für die Nichtentscheidung über die Einsprüche mitgeteilt. 86

II. Die Klagen sind jedoch unbegründet. 87

Die Zinsbescheide für 1990 und 1991 in Form der Änderungsbescheide vom 14.12.2001 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO im 88

Umkehrschluß.

Der Beklagte hat zu Recht die Nachzahlungszinsen für 1990 auf 264,-- DM und für 1991 auf 528,-- DM festgesetzt. 89

1. Die Nachzahlungszinsen für 1990 und 1991 sind zutreffend gem. § 233a Abs. 5 AO ermittelt worden. 90

a) Wird eine Steuerfestsetzung oder die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen geändert, so ist gleichfalls die bisherige Zinsfestsetzung zu ändern, § 233a Abs. 5 Satz 1 AO. Aufgrund der neueren Erkenntnisse war der Beklagte berechtigt die Steuerfestsetzung für 1990 vom 16.7.1991 und für 1991 vom 23.4.1992 durch Bescheide vom 28.6.2000 zu ändern und darüber hinaus eine weitere Änderung aufgrund der sich ergebenden anrechenbaren ausländischen Steuern durch die Änderungsbescheide vom 14.12.2001 vorzunehmen. Maßgebend für die Zinsberechnung ist dabei der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer und der vorher festgesetzten Steuer, *jeweils* vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und um die anzurechnende Körperschaftsteuer, § 233a Abs. 5 Satz 2 AO. Dem sich hiernach ergebenden Zinsbetrag sind - soweit vorhanden - bisher festgesetzte Zinsen hinzuzurechnen; wohingegen bei einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen die darauf festgesetzten Zinsen entfallen, § 233a Abs. 5 Satz 3 AO. 91

aa) Dabei mindern die im Wege des Steuerabzuges einbehaltene Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer die Einkommensteuer gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 und 3 EStG 1990 bzw. 1991 nur soweit, als auch die Bescheinigungen im Sinne der §§ 44 bis 46 Körperschaftsteuergesetz 1984 bzw. 1991 (KStG) und die Bescheinigungen über die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer im Sinne des § 45a Abs. 2 EStG der Finanzbehörde vorgelegt werden (vgl. Hundt-Eßwein in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO, § 233a Rz. 33). 92

Eine darüber hinausgehende Minderung für abgeführte Körperschaft- und Kapitalertragsteuer ist nicht möglich, selbst wenn die Klägerin noch weitere Bescheinigungen hat, die sie beim Beklagten aber nicht einreicht. 93

bb) Gleiches gilt für anrechenbare ausländische Steuern im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 bzw. 1991. Auch sie dürfen erst abgezogen werden, wenn die Klägerin eine Bescheinigung im Sinne des § 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG 1990 bzw. 1991, § 68 b Satz 1 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Juli 1986, BGBl I S. 1239 (EStDV) vorlegt. 94

b) Wird daraufhin eine Änderung des Erstbescheides vorgenommen, der zwar selbst nicht zu einer Zinsfestsetzung geführt hat, so handelt es sich - entgegen dem mißverständlichen Wortlaut - gleichwohl um eine Änderung der bisherigen Zinsfestsetzung im Sinne des § 233a Abs. 5 AO, eine solche liegt auch dann vor, wenn eine Zinsfestsetzung aufgrund einer Erstattung innerhalb der Karenzzeit nicht zu erfolgen hatte. Dies ergibt sich aus dem Zweck des § 233a AO und der Systematik von § 233a Abs. 3 und 5 AO. 95

aa) Der Wortlaut des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO ist nicht dahingehend zu verstehen, daß stets eine Zinsfestsetzung im Erstbescheid erfolgt sein muß, um von dem Soll, zwischen neuen und dem früheren Soll, Zinsen zu berechnen. Eine solche Auslegung der Vorschrift, die den Begriff "Zinsfestsetzung" in § 233a Abs. 5 Satz 1 AO strikt entsprechend dem Wortlaut interpretiert, führte zu dem, dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 233a AO 96

widersprechenden Ergebnis, daß trotz einer Rückforderung überzahlter Steuererstattungen, die Steuernachforderung nicht verzinst werden könnte, der unberechtigt erlangte Vorteil somit nicht abgeschöpft werden könnte. So wäre in Fällen, in denen eine bereits erfolgte Erstattung mittels Änderungsbescheid teilweise zurückgefordert wird und im Erstbescheid keine Zinsfestsetzung enthalten ist, der Anwendungsbereich des § 233a Abs. 5 AO mangels erstmaliger Zinsfestsetzung nicht eröffnet. Die Zinsfestsetzung hätte sich dann als erstmalige Zinsfestsetzung nicht an der Vorschrift des § 233a Abs. 5 Satz 2 AO zu orientieren, sondern an der Vorschrift des § 233a Abs. 3 AO.

bb) Die Norm des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO ist gerade für den Fall geschaffen worden, daß eine Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt wird, wohingegen § 233a Abs. 3 AO die erstmalige Steuerfestsetzung im Auge hat. Dieser systematische Trennung der Normen führt gerade dazu, daß im Falle der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung einer Steuerfestsetzung, für die Zinsfestsetzung die Norm des § 233a Abs. 5 AO maßgeblich ist und nicht die Norm des § 233a Abs. 3 AO. Diese Überlegung wird auch dadurch gestützt, daß die Tatbestandsmerkmale des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO in § 233a Abs. 5 Satz 1, 1. Halbsatz AO geregelt sind, so soll § 233a Abs. 5 AO immer dann eingreifen, wenn eine Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt wird. Erst die Rechtsfolgenseite des § 233a Abs. 5 Satz 1, 2. Halbsatz AO spricht von einer bisherigen *Zinsfestsetzung*. 97

cc) Diese Überlegung wird auch von dem Zweck der Norm des § 233a AO getragen. Zweck der Verzinsung ist es im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen einen Ausgleich dafür zu schaffen, daß Steuern trotz gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkt, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und erhoben werden. 98

Dieser Zweck kann nur dann erreicht werden, wenn in Fällen, in denen es aufgrund der noch laufenden Karenzzeit bei der erstmaligen Steuerfestsetzung zu keiner Zinsfestsetzung gekommen ist, bei der späteren erstmaligen Zinsfestsetzung aus Anlaß der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung für die Berechnung der Zinsen der Unterschied zwischen dem neuen und dem früheren Soll maßgebend ist, § 233a Abs. 5 Satz 2 AO (so auch Ruban in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), AO und FGO, 10. Aufl., § 233a AO Rz. 59 m.w.N.; Dißars, in: Schwarz, Abgabenordnung, 11. Aufl., Freiburg 1988ff. Lsbl., Stand Juni 2002, § 233a Rdn. 31; eine gegenteilige Ansicht kann auch nicht Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl., § 233a Tz. 57 entnommen werden). Diese Meinung wird auch von der Finanzverwaltung im Anwendungserlaß zur Abgabenordnung 1977 (AEAO) zu § 233a AO Nr. 44 vertreten (BMF-Schreiben vom 15. Juli 1998 IV A 4 - S 0062 - 13/98, BStBl I 1998, 630). Ihr folgt auch der Senat. 99

Folglich muß unter einer "*bisherigen Zinsfestsetzung*" im Sinne des § 233a Abs. 5 Satz 1 AO nach Sinn und Zweck der Vorschrift auch eine aufgrund fehlender Voraussetzungen der Zinsfestsetzung kraft Gesetzes zu unterbleibende Zinsfestsetzung verstanden werden, denn nur dann kann der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen Rechnung getragen werden. Ansonsten würde im Falle eines sich aufgrund eines Änderungsbescheides vermindernenden Erstattungsbetrages derjenige, dessen Erstbescheid innerhalb der Karenzzeit des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO zu keiner Zinsfestsetzung führt, da die Zinsen für den Änderungsbescheid gem. § 233a Abs. 3 Satz 1 AO anstatt nach § 233a Abs. 5 Satz 2 und 3 AO ermittelt würden, gegenüber demjenigen besser gestellt, dessen Erstbescheid außerhalb der Karenzzeit erfolgt und bei dem der Änderungsbescheid zur Zinsermittlung gemäß § 233a Abs. 5 AO führt. Bei jenem würden 100

lediglich Erstattungszinsen zu berechnen sein, wohingegen bei diesem zunächst Erstattungszinsen festzusetzen, aufgrund der Verminderung des Erstattungsbetrages allerdings dann die jeweiligen Nachzahlungszinsen festzusetzen wären.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 101

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da der Rechtsstreit von grundsätzlicher Bedeutung ist und eine Vielzahl von Zinsfestsetzungsverfahren von der streitigen Rechtsfrage betroffen sind. 102