
Datum: 22.01.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 6622/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0122.5K6622.00.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten sich darüber, ob der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 1983 vom 05.10.2000 zur St.-Nr. ... rechtmäßig ist.

2

Dem Streit liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger war Gesellschafter der I. atypisch stille Gesellschaft (I.), die beim beklagten Finanzamt zuletzt unter St.-Nr. ... geführt wurde. Weitere Beteiligte dieser Gesellschaft waren der Vater und die Stiefmutter des Klägers; letztgenannte war Gesamtrechtsnachfolgerin des Vaters des Klägers und der Kläger seinerseits ist Gesamtrechtsnachfolger der Stiefmutter.

3

Im Anschluss an Sachverhaltsprüfungen bei dem Unternehmen I. als Folge aus einer berechtigten Feststellungserklärung für das Jahr 1980 waren gegenüber dieser am 28.12.1990 geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 1980 und 1983 ergangen. Der Beklagte hatte im Rahmen der vorangegangenen Ermittlungen folgendes festgestellt: Die Filiale der Firma I. befand sich auf der ...straße in L.. Diese war zum 31.12.1979 geschlossen worden. Das Grundstück, auf dem die Filiale betrieben worden war, stand im Eigentum der zuletzt unter St.-Nr. ... beim Beklagten geführten Grundstücksgemeinschaft K., an der der Kläger, sein Vater und seine Stiefmutter zu je 1/3 beteiligt waren. Nach Schließung der Filiale auf der ...strasse war das Grundstück ab 01.01.1980 an die neu gegründete L. GmbH vermietet worden. Im Jahre 1983 wurde dieses Grundstück für ...,- DM veräußert. Nach Auffassung des Beklagten ergab sich hieraus für 1980 ein Entnahmegewinn in Höhe von ...,- DM, für 1983 ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ...,- DM, da das Grundstück als Sonderbetriebsvermögen der Firma I. zu behandeln gewesen sei. Die Auffassung der I., das Grundstück sei bereits zum 01.01.1980 ins Privatvermögen übernommen worden, teilte der Beklagte nicht. Da zum 01.01.1980 eine Betriebsaufspaltung begründet worden sei, habe nur

4

eine Entnahme in Bezug auf den den Wohnzwecken dienenden Grundstücksteil stattfinden können, nicht dagegen hinsichtlich des gewerblich genutzten 16 %igen Teiles. Nach der daraufhin ergangenen Einspruchsentscheidung vom 16.04.1992 war der Gewinn der Firma I. für das Jahr 1980 mit ...,- DM, für 1983 mit,- DM festgestellt worden.

Gegen diese Entscheidung des Beklagten hatte die I. beim 12. Senat des Finanzgerichts (FG) Köln unter Az. 12 K 2332/92 wegen Gewinnfeststellung 1980 und 1983 Klage erhoben. In einem Erörterungstermin vor der Berichterstatterin dort wurde diskutiert, ob in Bezug auf die angefochtenen Feststellungsbescheide Festsetzungsverjährung eingetreten war, was davon abhing, ob den Gesellschaftern der I. unter Berücksichtigung der Vorgänge im Zusammenhang mit der Grundstücksentnahme bzw. -veräußerung Steuerhinterziehung (1980) bzw. leichtfertige Steuerverkürzung (1983) vorgeworfen werden konnte, im Übrigen, ob eine Betriebsaufspaltung anzunehmen und dementsprechend das veräußerte Grundstück als Sonderbetriebsvermögen bei der klagenden Gesellschaft zu behandeln war. Die Beteiligten im dortigen Klageverfahren einigten sich außergerichtlich dahingehend, dass bei der - nicht angefochtenen, bestandskräftigen - Grundstücksgemeinschaft K. in 1983 ein nach § 34 des Einkommensteuergesetzes begünstigter Veräußerungsgewinn erfasst werden sollte, während die im anhängigen Klageverfahren streitigen Feststellungen 1980 und 1983 für die Firma I. antragsgemäß geändert werden sollten. Der Rechtsstreit vor dem 12. Senat des FG Köln erledigte sich nach Ergehen eines geänderten Feststellungsbescheides für die Grundstücksgemeinschaft K. vom 14.10.1999 und dem Erlass eines geänderten Feststellungsbescheides für die I. vom 30.11.1999. 5

Der Kläger legte gegen den die Grundstücksgemeinschaft betreffenden geänderten Feststellungsbescheid vom 14.10.1999 keinen Einspruch ein. 6

Die geänderten Feststellungsbescheide vom 14.10. und 30.11.1999 führten ihrerseits zu einem geänderten Einkommensteuerbescheid 1983 gegenüber dem Kläger vom 03.01.2000, der zu einer Einkommensteuernachforderung von ... DM führte. 7

Am 05.10. 2000 erließ der Beklagte nach vorangegangener Gewährung rechtlichen Gehörs gegenüber dem Kläger einen Bescheid über Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 1983. Der zu verzinsende Betrag wurde hierin mit ...,- DM (gerundeter Nachforderungsbetrag lt. Bescheid vom 03.01.2000) angesetzt. Als Beginn des Zinslaufes wurde der 04.03.1991 (Fälligkeit der Einkommensteuer 1983), als Ende des Zinslaufes der 15.02.2000 (Beendigung der Aussetzung der Vollziehung) zugrundegelegt, sodass sich der festzusetzende Zinsbetrag auf der Basis $107 \text{ Monate} \times 0,5 \% = \dots,- \text{ DM}$ errechnete. Bei der - der Höhe nach unstreitigen - Berechnung des Zinsbetrages hatte der Beklagte folgenden Sachverhalt berücksichtigt: 8

Die Einkommensteuerfestsetzung 1983 für den Kläger und seine Ehefrau war seinerzeit - nach Ergehen des geänderten Feststellungsbescheides 1983 gegen die I. vom 28.12.1990 - gemäß § 175 Abs.1 Nr.1 der Abgabenordnung (AO) durch Erfassung zusätzlicher Einkünfte aus der I. durch Einkommensteuerbescheid vom 30.01.1991 geändert worden. Der dagegen gerichtete Einspruch vom 12.02.1991 war nach Hinweis des Beklagten, dass die Einwendungen der Eheleute gegen den Einkommensteuerbescheid nur den Feststellungsbescheid vom 28.12.1990, das heißt den Grundlagenbescheid zur Einkommensteuerfestsetzung, betrafen und auch nur dort Berücksichtigung finden könnten, zurückgenommen worden. Gleichwohl gewährte der Beklagte Aussetzung der Vollziehung der Einkommensteuer 1983 in Höhe von ...,- DM ab Fälligkeit am 04.03.1991, da er inzwischen eine Mitteilung vom 04.02.1991 über die Aussetzung des gegen die I. gerichteten Feststellungsbescheides 1983 vom 28.12.1990 erhalten hatte. 9

Der Kläger hat gegen den Zinsbescheid vom 05.10.2000 Sprungklage erhoben, der der Beklagte nach § 45 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) fristgerecht zugestimmt hat. Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger folgendes vor: Er habe gegen den geänderten Feststellungsbescheid gegen die Grundstücksgemeinschaft K. vom 14.10.1999 keinen Einspruch eingelegt, da er unter Berücksichtigung der Erörterungen im Klageverfahren vor dem 12. Senat des FG Köln den Fall insgesamt habe abschließen wollen, obgleich er weiterhin die Ansicht vertreten habe, die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes sei unzulässig. Er sei entsprechend den Meinungsäußerungen aller Beteiligten im Erörterungstermin vom 26.08.1999 auch davon ausgegangen, dass Aussetzungszinsen für die Einkommensteuer 1983 nicht festgesetzt würden. - Unabhängig davon lägen die Voraussetzungen für die Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht vor. Die Aussetzung der Einkommensteuer 1983 sei nur die nach § 361 Abs.3 AO vorgesehene Folge der Aussetzung des gegen die I. gerichteten Feststellungsbescheides vom 28.12.1990 gewesen. Dieser Bescheid sei der allein angefochtene, wobei die diesbezügliche Anfechtung erfolgreich gewesen sei.

Der Kläger beantragt, 11

den angefochtenen Zinsbescheid aufzuheben. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Zur Begründung trägt er vor, die Voraussetzungen für die Festsetzung von Aussetzungszinsen lägen vor. Absprachen oder Zusagen, keine Aussetzungszinsen festzusetzen, seien nicht erfolgt. - Aussetzungszinsen seien immer dann festzusetzen, wenn der Rechtsstreit im Ergebnis ganz oder teilweise erfolglos war. Die Erfolglosigkeit eines Rechtsbehelfsverfahrens bemesse sich danach, ob und ggfls. in welchem Umfange dem Begehren des Rechtsbehelfsführers entsprochen worden sei. Hierbei komme es darauf an, ob der letztlich bestandskräftig festgesetzte Steuerbetrag demjenigen entspreche, dessen Festsetzung der Rechtsbehelfsführer erstrebt habe. Maßgebend für die Beurteilung der Erfolglosigkeit sei bei einheitlichen und gesonderten Verfahren die Festsetzung der Steuer im Folgebescheid, das heißt bei den Einkommensteuerfestsetzungen der Beteiligten. Es sei zwar richtig, dass dem Rechtsstreit bezüglich der Grundstücksentnahme der Firma I. abgeholfen worden sei. Dafür sei aber der Gewinn aus der Grundstücksentnahme bei der Grundstücksgemeinschaft K. berücksichtigt worden, sodass hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung beim Kläger teilweise Erfolglosigkeit eingetreten sei. 15

Das Gericht hat die damalige Berichterstatterin im Verfahren vor dem 12. Senat, Frau Richter am Finanzgericht C., um schriftliche Auskunft dazu gebeten, ob ihr erinnerlich sei, ob und inwieweit die Beteiligten in dem Verfahren bei dem 12. Senat das Thema Aussetzungszinsen angesprochen haben. Frau Richter am FG C. teilte hierzu mit Schreiben vom 05.06.2002 mit, dass mögliche Aussetzungszinsen von ihr nicht angesprochen worden seien, da sie auch nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen seien. Diese Thematik sei jedoch ihrer Erinnerung nach gegen Ende dieses Erörterungstermines vom damaligen Prozessbevollmächtigten der damaligen Klägerin angesprochen worden. Sie glaube sich auch daran erinnern zu können, dass der letztlich umgesetzte Vorschlag zur außergerichtlichen Erledigung vom Steuerberater der Klägerin gerade auch im Hinblick auf zwischenzeitlich angefallene Aussetzungszinsen gemacht worden sei. Der Einigungsvorschlag sei aber auf Wunsch der Beteiligten ausdrücklich nicht ins Protokoll aufgenommen worden, da sich die Beteiligten noch hätten überlegen wollen, ob der 16

Vorschlag umgesetzt werden sollte.

Entscheidungsgründe.

17

Die nach § 45 Abs.1 FGO zulässige Klage ist begründet.

18

Der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 05.10.2000 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, weshalb er gemäß § 100 Abs.1 Satz 1 FGO aufzuheben war.

19

Die Rechtswidrigkeit des Zinsbescheides ergibt sich allerdings nicht bereits aufgrund von Vereinbarungen mit dem Beklagten im Rahmen der Erledigung des Klageverfahrens vor dem 12. Senat des FG Köln. Unabhängig davon, welche Rechtsqualität derartige Vereinbarungen hätten aufweisen müssen, wenn sie denn bindend hätten sein sollen, konnte nach Aktenlage bereits nicht festgestellt werden, dass die Festsetzung von Aussetzungszinsen Gegenstand von Gesprächen zwischen den Beteiligten mit dem Ziel einer diesbezüglichen verbindlichen Vereinbarung gewesen sein soll, erst recht nicht, dass der Beklagte eine Nichtfestsetzung zugesagt haben soll. Diesbezügliche Erwartungen auf Seiten des Klägers sind rechtsunerheblich.

20

Der Zinsbescheid ist aber wegen Fehlens einer Rechtsgrundlage rechtswidrig. Aussetzungszinsen sind gemäß § 237 Abs.1 Satz 1 AO festzusetzen, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid endgültig keinen Erfolg gehabt hat. Die Verzinsung erfolgt in diesen Fällen bezüglich des geschuldeten Betrages hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheides ausgesetzt wurde. Nach § 237 Abs. 1 Satz 2 AO ist entsprechend zu verfahren, wenn nach Einlegung eines förmlichen außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfs gegen einen Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 AO die Vollziehung eines Folgebefehles ausgesetzt wurde. Endgültige Erfolglosigkeit im Sinne des § 237 Abs.1 AO tritt ein durch bestandskräftige Abweisung des Einspruchs oder durch rechtskräftige Abweisung der Klage (vgl. hierzu nur Urteil des Bundesfinanzhofes - BFH - vom 18.07.1994 X R 33/91, BStBl II 1995, 4 m.w.N.; Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 237 Tz.6 m.w.N.; von Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO, § 237 Tz.6a m.w.N.).

21

Im Streitfall sind die Voraussetzungen weder nach § 237 Abs.1 Satz 1 AO noch nach Satz 2 der Vorschrift erfüllt.

22

§ 237 Abs. 1 Satz 1 AO greift nicht, weil gegen einen den Kläger betreffenden Einkommensteuerbescheid 1983 ein zur Aussetzung der Vollziehung führender, im Ergebnis erfolgloser Einspruch bzw. eine sich hieran anschließende, ebenfalls erfolglose Anfechtungsklage nicht erhoben worden war. Soweit der Kläger zunächst gegen den Einkommensteuerbescheid 1983 vom 30.1.1991 Einspruch erhoben hatte, war dieser auf ausdrücklichen Hinweis des Beklagten zurückgenommen worden.

23

Aber auch durch § 237 Abs.1 Satz 2 AO ist im Streitfall die Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht gedeckt. Die dem Kläger gewährte Aussetzung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheides 1983 erfolgte nach Aktenlage nach § 361 Abs.3 AO, das heißt allein im Hinblick darauf, dass die festgesetzte Einkommensteuer 1983 abhängig war von der einheitlichen und gesonderten Feststellung der gewerblichen Einkünfte der I. durch Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs.10 AO vom 28.10.1999 und dieser Bescheid zunächst durch Einspruch, später durch Anfechtungsklage beim 12. Senat des FG angefochten worden war. Der Rechtsbehelf gegen diesen Grundlagenbescheid war aber -

24

anders als in § 237 Abs.1 Satz 2 AO vorausgesetzt - erfolgreich. Das Verfahren beim 12. Senat des FG war nicht durch rechtskräftiges, die Klage abweisendes Urteil, sondern durch Hauptsacheerledigung beendet worden, nachdem dem dort gestellten Klageantrag auf Aufhebung der angefochtenen Feststellungsbescheide gegen die I. für die Jahre 1980 und 1983 in vollem Umfange entsprochen worden war.

Der Umstand, dass trotz des Erfolges des Klageverfahrens gegen den angefochtenen Feststellungsbescheid für das Jahr 1983 gegen die I. die ursprüngliche Festsetzung der Einkommensteuer 1983 durch Bescheid vom 30.01.1991 gegenüber dem Kläger durch Einkommensteuerbescheid vom 03.01.2000 geändert wurde und dies unter Berücksichtigung der bisher gewährten Aussetzung der Vollziehung zu einer Steuernachforderung führte, ist allein darauf zurückzuführen, dass sich Kläger und Beklagter im Verfahren vor dem 12. Senat des FG darauf geeinigt hatten, die bis dahin unangefochtene bestandskräftige Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grundstücksgemeinschaft K. für das Jahr 1983 in eine außergerichtliche Erledigung des finanzgerichtlichen Streites einzubeziehen und dort einen Teil der in Bezug auf die Feststellung für die I. streitigen Besteuerungsgrundlagen zu berücksichtigten. Die Voraussetzungen des § 237 Abs.1 Satz 1 oder Satz 2 AO sind dadurch jedoch nicht erfüllt. 25

Soweit der Beklagte die Ansicht vertritt, für die Frage der Erfolglosigkeit eines Rechtsbehelfes sei nur auf den letztlich bestandskräftig festgesetzten Steuerbetrag abzustellen, so ist dem grundsätzlich zuzustimmen. Der Beklagte übersieht aber, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes - hier kommt nur § 237 Abs.1 Satz 2 AO in Betracht - weitere Voraussetzung für die Festsetzung von Aussetzungszinsen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der gewährten Aussetzung der Vollziehung des Folgebescheides und einem erfolglosen Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Grundlagenbescheid bestehen muss. Genau diese Voraussetzung ist aber - wie zuvor ausgeführt - im Streitfalle nicht erfüllt. 26

Die Tatsache, dass der Kläger im Anschluss an die außergerichtliche Erledigung des Klageverfahrens vor dem 12. Senat des FG durch die im Ergebnis zinslose Aussetzung der Vollziehung der Einkommensteuer 1983, die nach Änderung des Feststellungsbescheides 1983 gegen die Grundstücksgemeinschaft K. noch zu zahlen blieb, einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat, rechtfertigt auch keine analoge Anwendung des für den Steuerpflichtigen belastenden § 237 Abs. 1 AO. Eine analoge Anwendung einer Vorschrift über ihren gesetzlichen Anwendungsbereich hinaus setzt voraus, dass das Gesetz eine bewußte oder unbewußte Regelungslücke enthält (vgl. Urteil des BFH vom 24.04.2002 I R 25/01 (V), BFH/NV 2002, 1195). Eine Lücke ist jedoch nur gegeben, wenn die Regelung, gemessen an ihrem Zweck, unvollständig ist (vgl. Urteil des BFH vom 26.06.2002 IV R 39/01 (V), BFH/NV 2002, 1389). 27

In Bezug auf § 237 Abs. 1 AO sind nach Ansicht des erkennenden Senats keine Anhaltspunkte für eine zulässige Gesetzesanalogie gegeben. - Der Gesetzgeber hat den Wortlaut des § 237 Abs. 1 AO eindeutig so formuliert, dass für die Festsetzung von Aussetzungszinsen nach dieser Vorschrift der zuvor dargestellte Zusammenhang zwischen Aussetzung und erfolglosem Rechtsbehelfsverfahren entscheidend sein soll. Zweck dieser Regelung ist es, einen Ausgleich zu schaffen für einen Zinsvorteil, den der Steuerpflichtige **durch Einlegung eines im Ergebnis erfolglosen Rechtsbehelfes** - entweder gegen den die Steuer selbst festsetzenden oder den hierfür unmittelbar verantwortlichen Grundlagenbescheid - ziehen konnte. Die Zinspflicht soll Rechtsbehelfsverfahren ohne ernsthafte Erfolgschancen verhindern. Der Steuerpflichtige soll weder ein außergerichtliches noch ein gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren führen, nur um die Fälligkeit der Schuld zinslos 28

hinauszuschieben (vgl. hierzu nur Urteil des BFH vom 21.02.1991 V R 105/84, BStBl II 1991, 498; Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 237 Tz.1 m.w.N.) Im Streitfall hatte aber der Kläger gegen die die nachzuzahlende Einkommensteuer 1983 auslösende Feststellung 1983 gegenüber der Grundstücksgemeinschaft K. gerade keinen Rechtsbehelf eingelegt. Die Einbeziehung der entsprechenden Feststellung in die außergerichtliche Erledigung des Rechtsstreites beim 12.Senat des FG bezüglich der Feststellung 1983 gegenüber der I. beruhte allein auf dem übereinstimmenden Willen der Verfahrensbeteiligten. Der Kläger hat sich somit keinen Zinsvorteil durch erfolglose Klage gegen den die Einkommensteuernachforderung auslösenden Feststellungsbescheid 1983 für die Grundstücksgemeinschaft K. verschafft, sondern allein dadurch, dass er sich zu einer diese betreffende Änderung bereit erklärt hat. Dass dies wiederum nur geschehen ist, um das Klageverfahren bezüglich der Feststellung 1983 für die I. bereits zum damaligen Zeitpunkt erfolgreich beenden zu können, reicht nicht aus, um von einer (teilweisen) Erfolglosigkeit dieses Klageverfahrens auszugehen. Diese wäre, wie bereits ausgeführt, nur bei rechtskräftiger Klageabweisung gegeben.

Der erkennende Senat sieht somit in Anbetracht der vom Wortlaut her eindeutigen Regelung des § 237 Abs.1 AO, im Übrigen aber auch unter Berücksichtigung des Gesetzeszweckes keine Möglichkeit, die Vorschrift des § 237 Abs. 1 AO als Ermächtigungsgrundlage für die Festsetzung von Aussetzungszinsen im konkreten Falle zuzulassen. 29

Der Klage war daher stattzugeben. 30

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 31

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs.3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr.10, 711 der Zivilprozessordnung. 32