
Datum: 11.11.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2926/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:1111.9K2926.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II B 188/09

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob der Beklagte es zu Recht abgelehnt hat, der Klägerin die rechtskräftig festgesetzten Aussetzungszinsen zur Schenkungsteuer im Wege der Billigkeit gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) zu erlassen.	2
Der Onkel der Klägerin, Herr A, hatte dieser mit notariellem Vertrag vom 13. März 2003 (Urk.-Nr. ... des in C amtsansässigen Notars B) das Eigentum an sechs in C, D-Straße ..., belegenen Wohnungseigentumseinheiten nebst drei Kfz-Stellplätzen übertragen. Als Gegenleistung hierfür hatte die Klägerin sich zur Übernahme der auf diesem Grundbesitz lastenden Darlehensverbindlichkeiten i.H. von insgesamt 369.708,51 EUR verpflichtet. Tatsächlich valuierten diese ausweislich einer Bestätigung der Stadtparkasse C vom 16. Juli 2003 zum Stichtag noch i.H. von 367.578 EUR. Die Bedarfswerte für die der Klägerin übereigneten Grundstücke hatte der Beklagte als zuständiges Belegenheitsfinanzamt zum Stichtag auf insgesamt 490.000 EUR festgestellt. Wegen der weiteren Einzelheiten der Wertermittlung wird auf die Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte für Zwecke der Schenkungsteuer vom 28. Oktober 2003 Bezug genommen.	3
In einer separaten Anlage zu ihrer am 4. Juli 2003 bei dem Beklagten eingereichten Schenkungsteuererklärung hatte die Klägerin die im Einzelnen ausgewiesenen Einheitswerte	4

der sechs Eigentumswohnungen mit insgesamt 85.384 EUR beziffert und hierzu ergänzend ausgeführt, die übernommenen Vermögensgegenstände hätten keine höheren Verkehrswerte als ihre sich aus dem 2. Abschnitt des 3. Teils des Bewertungsgesetzes (BewG) ergebenden Steuerwerte. Außerdem hatte sie ohne Beibringung entsprechender Belege diverse mit der Grundstücksübertragung zusammenhängende „Kosten und Gebühren“ i.H. von insgesamt geschätzten 13.500 EUR sowie Grunderwerbsteuer i.H. von 12.940 EUR als Abzugsposten geltend gemacht.

Wegen dieser Zuwendung setzte der Beklagte mit Bescheid vom 5. Februar 2004 ausgehend von einem nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung ermittelten Erwerbswert von 302.333 EUR unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) - zum 8. März 2004 fällig gestellte - Schenkungsteuer i.H. von 61.520 EUR gegen die Klägerin fest. Dabei legte er der Steuerberechnung als Verkehrswert des übertragenen Grundbesitzes im Wege der Schätzung (§ 162 AO) das Doppelte der festgestellten Bedarfswerte i.H. von insgesamt 981.000 EUR zugrunde. Gleichzeitig wies er in der Anlage zum Bescheid darauf hin, dass ein anderer Wertansatz nur in Betracht komme, wenn dieser z.B. durch ein Gutachten nachgewiesen werde. Des weiteren wich der Beklagte von den Erklärungsangaben der Klägerin insoweit ab, als er die erwerbsmindernd geltend gemachte Grunderwerbsteuer i.H. von 12.940 EUR unberücksichtigt ließ und von den mit 13.500 EUR geschätzten sonstigen „Kosten und Gebühren“ lediglich einen Teilbetrag i.H. von 7.000 EUR ohne Belege anerkannte. Zugleich forderte er die Klägerin auf, die tatsächlich entstandenen Aufwendungen innerhalb von vier Wochen nach Erhalt des Bescheids nachzuweisen. 5

Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben ihres Prozessbevollmächtigten vom 18. Februar 2004 Einspruch ein und beantragte, die Vollziehung des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids in Höhe eines Betrags von 60.116 EUR auszusetzen. Zur Begründung trug ihr Prozessbevollmächtigter im Wesentlichen vor: Die der Steuerberechnung zugrunde liegende Schätzung der Grundstücksverkehrswerte mit dem Zweifachen der Steuerwerte sei willkürlich und entbehre jeglicher sachlichen und objektiven Grundlage. Zudem habe der Beklagte verfahrensfehlerhaft gehandelt, indem er ohne die nach § 91 AO erforderliche vorherige Anhörung der Klägerin von den in ihrer Steuererklärung angegebenen Werten abgewichen sei. Unter Berücksichtigung der im Einzelnen dargelegten Herstellungskosten sei der Verkehrswert der Immobilien mit 385.596,32 EUR in die Steuerberechnung einzubeziehen. Außerdem ergäben sich nach den mittlerweile vorliegenden Rechnungen Notarkosten i.H. von 1.774,07 EUR, Gerichtsgebühren für Grundbuchänderungen i.H. von 702 EUR, Steuerberatungskosten i.H. von 2.910,67 EUR und die ebenfalls zu den Erwerbskosten gehörende Grunderwerbsteuer i.H. von 12.940 EUR, insgesamt also erwerbsmindernd zu berücksichtigender Aufwand i.H. von 18.326,74 EUR. 6

Unter dem 2. März 2004 setzte der Beklagte die Vollziehung des angefochtenen Bescheids in dem begehrten Umfang ab dem Fälligkeitszeitpunkt bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch bzw. einer anderweitigen Verfahrensbeendigung aus. Die Aussetzungsverfügung schloss mit dem Hinweis, dass Beträge, für die Vollziehungsaussetzung bewilligt worden sei, insoweit gemäß § 237 AO zu verzinsen seien, als der Einspruch im Hauptsacheverfahren endgültig keinen Erfolg habe. Mit Erörterungsschreiben vom selben Tage teilte der Beklagte dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin ferner mit, dass seiner Berechnung des Verkehrswerts nicht gefolgt und ein niedrigerer Wert nur durch ein entsprechendes Gutachten nachgewiesen werden könne. Außerdem bekräftigte der Beklagte nochmals seine Auffassung, dass eine steuermindernde Berücksichtigung der Grunderwerbsteuer ausscheide. 7

Nachdem der Prozessbevollmächtigte der Klägerin unter gleichzeitigem Hinweis darauf, dass wegen des gerügten Anhörungsmangels (§ 91 AO) Aussetzungszinsen nicht festgesetzt werden dürften, Auszüge aus einem Verkehrswertgutachten (des Sachverständigen E vom 30. April 2004) beigebracht hatte, ermäßigte der Beklagte - dem darin ausgewiesenen Wert i.H. von 564.000 EUR folgend - mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 26. Januar 2005 die Schenkungsteuer auf 26.520 EUR. Die geltend gemachte Grunderwerbsteuer berücksichtigte er dabei nicht und Erwerbsnebenkosten mangels Einreichung der wiederholt angemahnten Belege nur i.H. von 4.220 EUR. Außerdem teilte er der Klägerin mit, dass die Aussetzung der Vollziehung zum 1. März 2005 ende, und forderte sie auf, den Differenzbetrag von 25.116 EUR (= 26.520 EUR abzgl. nicht von der Vollziehung ausgesetzter 1.404 EUR) bis zu dem genannten Zeitpunkt zu entrichten. Dies geschah am 25. Februar 2005.

Mit Bescheid vom 7. Juni 2005 setzte der Beklagte ausgehend von einem für die Laufzeit vom 8. März 2004 bis zum 25. Februar 2005 zu verzinsenden Betrag i.H. von 25.100 EUR gemäß §§ 237 ff AO Aussetzungszinsen i.H. von 1.380 EUR gegen die Klägerin fest. Als Rechtsgrund der Zinsfestsetzung führte er die teilweise Erfolglosigkeit des den Schenkungsteuerbescheid vom 5. Februar 2004 betreffenden Rechtsbehelfsverfahrens an.

9

Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 6. Februar 2006, auf deren Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Hierzu führte er im Wesentlichen aus:

10

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem ausgesetzten und dem aufgrund der bestandskräftigen Festsetzung laut Einspruchsentscheidung geschuldeten Betrag sei gemäß § 237 Abs. 1 Satz 1 AO ohne Rücksicht auf den Grund für die Erfolglosigkeit des Rechtsbehelfs zu verzinsen. Daraus folge, dass sich die Aussetzungszinsen im Streitfall nicht auf die Höhe der Grundstücksverkehrswerte bezögen, da dem Einspruch insoweit stattgegeben worden, der Rechtsbehelf also insoweit erfolgreich gewesen sei. Im Übrigen sei der Anspruch der Antragstellerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs eindeutig nicht verletzt worden. Er, der Beklagte, habe sich lediglich an die klaren, auch dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin bekannten Anweisungen in R 17 Abs. 6 Satz 4 der Erbschaftsteuerrichtlinien 2003 (ErbStR) gehalten. Danach sei ohne Nachweis eines anderen Werts der Verkehrswert mit dem Doppelten des Bedarfswerts anzusetzen. Zudem sei die Steuerfestsetzung wegen der zulässigerweise einem weiteren Erörterungsverfahren vorbehaltenen Ermittlungen sowohl vorläufig als auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Dabei seien die Wertansätze in den Erläuterungen begründet worden. Ungeachtet dessen seien die Abweichungen von der Steuererklärung gar nicht ursächlich für das Einspruchsverfahren und die Aussetzung der Vollziehung gewesen. Das Rechtsbehelfsverfahren sei auch wegen der teilweisen Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Erwerbsnebenkosten geführt worden. Die Aussetzung der Vollziehung sei der Klägerin sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach antragsgemäß unter Zugrundelegung der dem Antrag beigelegten Berechnungen ihres Prozessbevollmächtigten gewährt worden.

11

Die hiergegen unter dem Aktenzeichen 9 K 1039/06 erhobene Klage wies der erkennende Senat mit Urteil vom 12. August 2008, auf dessen Inhalt vollumfänglich Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Die gegen die Nichtzulassung der Revision eingelegte Beschwerde (II B 142/08) der Klägerin verwarf der Bundesfinanzhof als unzulässig, da die Begründung nicht den gesetzlichen Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entsprach. Wegen der Einzelheiten wird auf den Beschluss vom 11. Mai 2009 Bezug genommen.

12

- Daraufhin beantragte die Klägerin mit Schreiben ihres Prozessbevollmächtigten vom 28. Oktober 2008, ihr die rechtskräftig festgesetzten Aussetzungszinsen zur Schenkungsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen. Hierzu machte sie - wie bereits im Festsetzungsverfahren - geltend, die Missachtung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör sei ursächlich gewesen für die Entstehung der Aussetzungszinsen. Daraus ergebe sich ein Anspruch auf deren Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit. 13
- Mit Verfügung vom 30. März 2009 lehnte der Beklagte das Erlassbegehren ab. Zur Begründung führte er aus, der behauptete Verstoß gegen das Recht auf Gehör (§ 91 AO) sei für die Festsetzung der Aussetzungszinsen nicht kausal geworden, weil der verzinste Betrag ausschließlich die steuerlichen Auswirkungen umfasse, die sich durch die teilweise Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Erwerbsnebenkosten und der Grunderwerbsteuer ergäben. 14
- Der hiergegen eingelegte Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte im Wesentlichen aus: 15
- Eine den begehrten Erlass gemäß § 163 AO rechtfertigende sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, da der behauptete Anhörungsmangel (§ 91 AO) weder unmittelbar noch unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben einer Festsetzung von Aussetzungszinsen entgegen stehe. Nach § 237 Abs. 1 AO sei der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt worden sei, zu verzinsen, soweit ein förmlicher außergerichtlicher Rechtsbehelf gegen einen Steuerbescheid endgültig keinen Erfolg habe. Auf die Zinsen könne gemäß §§ 163, 227 AO verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Dies sei vorliegend nicht der Fall. Der behauptete Verstoß des Finanzamts gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör (§ 91 AO) sei für die angefochtene Zinsfestsetzung nicht kausal gewesen, weil der verzinste Betrag ausschließlich diejenigen steuerlichen Auswirkungen umfasse, die sich aus der teilweisen Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Erwerbsnebenkosten und der Grunderwerbsteuer ergäben. Darüber hinaus sei der angefochtene Schenkungsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen, so dass er auch ohne Einlegung förmlicher Rechtsbehelfe jederzeit gemäß § 164 Abs. 2 AO änderbar gewesen wäre. Der Einspruch der Klägerin verbunden mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids sei daher nicht Ausfluss der Verletzung rechtlichen Gehörs, sondern habe seine Ursache in der freien Willensentschließung der Klägerin gehabt, Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, die ihr sodann antragsgemäß gewährt worden sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Ausführungen des Beklagten in seiner Rechtsbehelfsentscheidung vom 11. August 2009 Bezug genommen. 16
- Mit der vorliegenden Klage hält die Klägerin an ihrem auf sachliche Unbilligkeit gestützten Erlassbegehren uneingeschränkt fest. Zur Begründung wiederholt ihr Prozessbevollmächtigter seine bereits in dem abgeschlossenen Klageverfahren 9 K 1039/06 geltend gemachten Einwände gegen die Rechtmäßigkeit der Zinsfestsetzung und zieht aus dem von ihm behaupteten Anhörungsmangel den Schluss, der Klägerin stehe ein Anspruch auf Erlass der Aussetzungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit zu. Hierzu trägt er im Einzelnen vor: 17
- Der Beklagte habe, wie er selbst zugegeben habe, ohne Zweifel gegen das Recht der Klägerin auf Gehör (§ 91 AO) verstoßen. Allein wegen dieses Anhörungsmangels seien die Aussetzungszinsen angefallen; denn es bestehe eindeutig eine Kausalität zwischen der Verletzung des § 91 AO und der Schenkungsteuererhöhung, die der Verzinsung zugrunde gelegen habe. Hätte der Beklagte das Gutachten vor Durchführung der 18

Schenkungssteuerveranlagung angefordert, wäre die Schenkungsteuer bereits im Rahmen der Erstveranlagung zutreffend festgesetzt und fristgerecht entrichtet worden. Der Beklagte hätte der Klägerin schon im Schreiben vom 11. Juli 2003 seine Absicht mitteilen können, von dem erklärten Verkehrswert erheblich abzuweichen. Stattdessen sei dies erst im nachfolgenden Einspruchsverfahren erfolgt. Innerhalb der immerhin siebenmonatigen Dauer, die zwischen der Erklärungsabgabe und dem Erlass des Erstbescheids verstrichen sei, hätte die Klägerin das Gutachten beibringen können, wenn der Beklagte § 91 AO beachtet hätte. Diese Vorschrift diene dazu, solche Zinsen und Kosten der Einspruchsführung zu vermeiden, insbesondere wenn die Abweichung vom Erklärungsinhalt erheblich sei. Bereits in seinem Schreiben vom 29. Juli 2005 habe er - der Prozessbevollmächtigte - zudem darauf hingewiesen, dass der Anhörungsmangel eine Amtspflichtverletzung darstelle, die unter Umständen zivilrechtliche Schadensersatzansprüche nach § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG begründe. Es bestehe folglich ein Anspruch auf Erlass der Aussetzungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen, da eindeutig ein Verstoß gegen das Anhörungsgebot des § 91 AO vorliege.

Die Klägerin beantragt, 19

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 30. März 2009 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11. August 2009 zu verpflichten, ihr die mit Bescheid vom 7. Juni 2005 festgesetzten Aussetzungszinsen i.H. von 1.380 EUR zu erlassen, 20

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf sein bisheriges schriftliches Vorbringen. 24

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakten der Verfahren 9 K 2926/09, 9 V 3211/09 und 9 K 1039/06 sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten ergänzend Bezug genommen. 25

Entscheidungsgründe 26

Die Klage ist unbegründet. 27

I. Die ablehnende Entscheidung des Beklagten über den Antrag der Klägerin, die gegen sie bestandskräftig festgesetzten Aussetzungszinsen zur Schenkungsteuer wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen, ist mangels Ermessensfehlerhaftigkeit rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§§ 101 Satz 1, 102 Satz 1 FGO i.V.m. § 5 AO). Die Ermessenserwägungen im Bescheid vom 30. März 2009 und in der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11. August 2009 halten einer gerichtlichen Überprüfung stand. 28

1. Dabei hat der Beklagte die keinerlei Paragraphen zitierende Antragsschrift der Klägerin vom 28. Oktober 2008 zu Recht dahin verstanden, dass diese einen Erlass der streitigen Aussetzungszinsen auf der Rechtsgrundlage des im Steuerfestsetzungsverfahren allein einschlägigen § 163 AO begehrt. Abgesehen davon, dass die Praxis bei Geltendmachung sachlicher Billigkeitsgründe primär (wenn auch nicht zwingend) § 163 AO für einschlägig hält (Klein / Rüsen, AO, § 163 Rz. 1), war im Zeitpunkt der Antragstellung am 28. Oktober 2008 wie auch der nachfolgenden Einspruchseinlegung am 1. April 2009 das Verfahren über die 29

Nichtzulassung der Beschwerde gegen das Senatsurteil vom 12. August 2008 (II B 142/08) noch beim BFH anhängig mit der Folge, dass der Aussetzungszinsbescheid vom 7. Juni 2005 noch nicht bestandskräftig war. Ob der Umstand, dass das (Zins-) Festsetzungsverfahren später, d.h. bei Ergehen der Einspruchsentscheidung am 11. August 2009, beendet war, zu einem automatischen Austausch der Rechtsgrundlagen führt oder § 163 AO weiterhin maßgeblich bleibt, kann im Streitfall ebenso auf sich beruhen wie die Beantwortung der Frage, ob der Einspruch der Klägerin wegen des darin genannten § 227 AO (zugleich) einen erstmaligen Erlassantrag für das Erhebungsverfahren enthält. Werden nämlich eine im Verfahren nach § 163 AO und eine im Verfahren gemäß § 227 AO begehrte Billigkeitsmaßnahme - wie hier - auf denselben Sachverhalt gestützt, so sind die Streitgegenstände beider Verfahren identisch. Das FG hat, sofern das Finanzamt die beantragte Billigkeitsmaßnahme ablehnt, in beiden Fällen und anhand derselben Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen, ob die Verwaltung das ihr eingeräumte Ermessen fehlerfrei (§ 102 FGO i.V.m. § 5 AO) ausgeübt hat (FG Hamburg, Urteil vom 31. Oktober 1994 III 193/90, EFG 1995, 408, FG München, Urteil vom 17. Januar 2006 6 K 2292/04, FG des Saarlandes, Urteil vom 19. Januar 1999 1 K 133/97, EFG 1999, 367, sowie Tipke / Kruse, AO, § 227 Tz. 1, und § 163 Tz. 1, m.w.N.).

2. Gemäß § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Dabei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS – OGB 3/70, BStBl II 1972, 603, und BFH-Urteile vom 23. März 1998 II R 41/96, BStBl II 1998, 396, und vom 23. März 1998 II R 26/96, BFH/NV 1998, 1098, m.w.N.). Die Entscheidung darf gemäß § 102 Satz 1 FGO gerichtlich (nur) daraufhin überprüft werden, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder ob von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (BFH in BStBl II 1998, 396, und in BFH/NV 1998, 1098). Der richterlichen Kontrolle entzogen ist hingegen die Frage, ob die Ermessensentscheidung des Finanzamts richtig oder angebracht ist oder ob sie sich aus anderen als den der Ermessensentscheidung der Behörde zugrunde liegenden Erwägungen im Ergebnis als richtig erweist (BFH-Urteile vom 12. Juni 1996 II R 71/94, BFH/NV 1996, 873, und vom 5. Februar 2003 II R 84/00, n.v.).

30

Soll sich die Unbilligkeit aus sachlichen Gründen ergeben, muss die Einziehung der Steuer zwar dem Gesetz entsprechen, aber infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderlaufen, dass sie unbillig erscheint (vgl. BFH-Urteile vom 26. Mai 1994 IV R 51/93, BStBl II 1994, 833, und vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BStBl II 1995, 297, sowie BFH in BStBl II 1998, 396, und in BFH/NV 1998, 1098). Dies setzt voraus, dass der Gesetzgeber die mit der Erhebung der Steuer verbundene Härte nicht bewusst in Kauf genommen hat. § 163 AO stellt keine Ermächtigungsgrundlage zur Korrektur des Gesetzes dar. Die Billigkeitsmaßnahme darf nicht auf Erwägungen gestützt werden, die die vorgesehene Besteuerung allgemein außer Kraft setzen würden (so BFH-Urteil vom 5. Oktober 1966 II 111/64, BStBl III 1967, 415). Ein Erlass bzw. eine niedrigere Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit ist daher nur insoweit durch die Ermächtigungsnorm des § 163 AO gedeckt, als angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die im Billigkeitswege zu klärende Frage - hätte er sie geregelt - im Sinne der vorgesehenen Billigkeitsmaßnahme entscheiden (BFH-Urteil vom 27. März 1958 Vz 181/57 U, BStBl III 1958, 248, sowie BFH in BStBl II 1998, 396, und in BFH/NV 1998, 1098).

31

32

Andererseits darf sich eine Billigkeitsprüfung nicht in Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung erschöpfen (BFH-Beschluss vom 26. November 2003 X B 124/02, BFH/NV 2004, 754, BFH in BStBl II 1995, 297, und Klein / Rüsen, Abgabenordnung, Kommentar, 9. Auflage, § 163 Rz. 30). Sie verlangt vielmehr eine Gesamtbeurteilung aller Normen, die für die Verwirklichung des in Frage stehenden Steueranspruchs im konkreten Fall maßgeblich sind. In eine solche Würdigung müssen nicht nur die Vorschriften einbezogen werden, aus denen der Anspruch dem Grunde und der Höhe nach hergeleitet wird, sondern auch die Regelungen, die im zu entscheidenden Fall für die Konkretisierung des materiellen Rechts und seine verfahrensrechtliche Durchsetzung sorgen. Nur auf diese Weise lassen sich Wertungswidersprüche aufdecken und im Billigkeitswege beseitigen, die bei isolierter Betrachtungsweise als typischer Nebeneffekt der Anwendung einzelner (steuerrechtlicher) Normen hinnehmbar erscheinen, insgesamt aber in ihrem Zusammenwirken in einem atypischen Einzelfall eine Rechtslage herbeiführen, welche die Durchsetzung des Steueranspruchs als sachlich unbillig erscheinen lässt (BFH in BStBl II 1995, 297).

3. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Beklagte unter Berücksichtigung der ihm im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung bekannten Sach- und Rechtslage im Streitfall ermessensfehlerfrei erkannt, dass eine niedrigere Festsetzung der Aussetzungszinsen oder gar- wie beantragt - ihre Herabsetzung auf 0 EURO aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 AO) nicht in Betracht kommt. 33

a) Dabei hat der Beklagte zunächst unter Berufung auf die rechtskräftige Senatsentscheidung vom 12. August 2008 (9 K 1039/06) zutreffend darauf hingewiesen, dass die Aussetzungszinsen zur Schenkungsteuer sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach richtig festgesetzt worden sind. Zur Vermeidung überflüssiger Wiederholungen nimmt der Senat insoweit Bezug auf seine Ausführungen im Urteil vom 12. August 2008 (9 K 1039/06), an denen er vollumfänglich festhält. 34

b) Ebenfalls nicht zu beanstanden ist die bereits im Ablehnungsbescheid vom 30. März 2009 vertretene Auffassung des Beklagten, eine sachliche Unbilligkeit i.S. der §§ 163, 227 AO liege im Streitfall nicht vor. 35

Insoweit hat der Beklagte rechts- und ermessensfehlerfrei darauf hingewiesen, dass der (behauptete) Verstoß des Finanzamts gegen das Anhörungsgebot des § 91 AO für die angefochtene Zinsfestsetzung nicht kausal gewesen ist, weil der verzinste Betrag ausschließlich die steuerlichen Auswirkungen umfasst, die sich durch die teilweise Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Erwerbsnebenkosten und der Grunderwerbsteuer ergeben. Fehlt es aber aus den bereits im Festsetzungsverfahren, insbesondere im Hinweisschreiben der Berichterstatterin vom 2. Juli 2008 sowie im Senatsurteil zu 9 K 1039/06 vom 12. August 2008 ausführlich dargelegten Gründen an der Ursächlichkeit des Anhörungsmangels für die Entstehung der streitigen Aussetzungszinsen, vermag dieser folgerichtig auch keine sachliche Unbilligkeit i.S. der §§ 163, 227 AO zu begründen. Lediglich zur Ergänzung und nochmaligen Bekräftigung der dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin schon mehrfach mitgeteilten Gründe weist der Senat darauf hin, dass der Beklagte mit Bescheid vom 7. Juni 2005 Aussetzungszinsen nur insoweit festgesetzt hat, als der Einspruch der Klägerin gegen den ursprünglichen Schenkungsteuerbescheid vom 5. Februar 2004 endgültig keinen Erfolg gehabt hat. Da der Beklagte in seiner teilstattgebenden Einspruchsentscheidung vom 26. Januar 2005 den von der Klägerin begehrten Immobilienverkehrswert von 564.000 EURO zugrunde gelegt, in diesem Punkt also ihrem Einspruch abgeholfen hat, war dieser insoweit nicht endgültig 36

erfolglos i.S. von § 237 AO, so dass diesbezüglich keine Aussetzungszinsen angefallen sind. Nur wegen der übrigen beiden Streitpunkte (Erwerbsnebenkosten und Grunderwerbsteuer) hat der Beklagte den Einspruch (teilweise) zurückgewiesen mit der Folge, dass auch nur insoweit eine Verzinsung gemäß § 237 AO stattgefunden hat. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin begründet seine Anhörungsrüge sowie die daraus hergeleitete Kausalität für die Einlegung des Rechtsbehelfs und den damit verbundenen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung indes allein mit der Überlegung, dass die Klägerin das Verkehrswertgutachten des Architekten E vom 30. April 2004 bei rechtzeitiger Anhörung gemäß § 91 AO schon vor der erstmaligen Steuerfestsetzung beigebracht hätte. Etwaige die Erwerbsnebenkosten oder die Grunderwerbsteuer betreffende Einwände erhebt sie dagegen nicht. Insbesondere macht sie nicht geltend, dass die auf diese Streitpunkte entfallenden Aussetzungszinsen nicht entstanden wären, wenn ihr vor Durchführung der Erstveranlagung Gelegenheit zu weiterem Sachvortrag und/oder Nachreichung von Belegen gegeben worden wäre.

Unabhängig davon vermag der Senat eine sachliche Unbilligkeit i.S. der §§ 163, 227 AO auch deshalb nicht zu erkennen, weil sich im vorliegenden Fall keinerlei Rechtsfolgen realisieren, die vom Gesetzeszweck des § 237 AO nicht gedeckt sind. Die Festsetzung und Erhebung von Aussetzungszinsen soll zum einen verhindern, dass durch Einsprüche und Anfechtungsklagen ohne ernsthafte Erfolgsaussichten, verbunden mit einer gleichwohl erlangten Aussetzung der Vollziehung, die Abgabentrückstellung zinslos hinausgeschoben wird. Zum anderen sollen der Zinsnachteil des Steuergläubigers, der den Abgabebetrag nicht schon bei Fälligkeit, sondern erst nach Beendigung der Vollziehungsaussetzung erhält, und der Zinsvorteil des Steuerpflichtigen ausgeglichen werden (Urteile des Bundesfinanzhofs- BFH - vom 24. Juli 1979 VII R 67/76, BStBl II 1979 712, und vom 21. Februar 1991 V R 105/84, BStBl II 1991, 498, 501, sowie Klein / Rüsen, Abgabenordnung, Kommentar, 9. Auflage, § 237 Rz. 1). Insoweit dient die Vorschrift des § 237 AO ebenso wie die Vollverzinsung gemäß § 233 a AO dem Ausgleich der Zinsnachteile, die dem Steuergläubiger, aus welchen Gründen auch immer, objektiv entstehen (vgl. zu § 233 a AO z.B. BFH-Urteil vom 19. März 1997 I R 7/96, BStBl II 1997, 446). Die Zinsen nach §§ 233 a, 237 AO sind weder Sanktion noch Druckmittel oder Strafe, sondern laufzeitabhängige Gegenleistung für eine mögliche Kapitalnutzung (BFH-Beschluss vom 2. September 1994 VII B 21/94, BFHE 175, 516). Die Entstehung des Zinsanspruchs ist infolgedessen unabhängig von den Ursachen und Begleitumständen des Einzelfalls. Auf ein eventuelles Fehlverhalten oder gar Verschulden des Steuerpflichtigen oder des Steuergläubigers kommt es grundsätzlich nicht an (BFH-Beschlüsse vom 30. Oktober 2001 X B 147/01, BFH/NV 2002, 505, und vom 19. Februar 1996 I B 86/95, BFH/NV 1996, 725, m.w.N., sowie Klein / Rüsen, Abgabenordnung, Kommentar, 9. Auflage, § 237 Rz. 1 und 28). Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 12. August 2008 9 K 1039/06 Bezug genommen.

37

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

38

III. Die Revision war nicht zuzulassen, weil keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgezählten Zulassungsgründe vorliegt. Insbesondere wäre die von der Klägerin als grundsätzlich bedeutsam (§ 115 Abs. 2 Satz 1 FGO) herausgestellte Rechtsfrage, ob ein Verstoß gegen das Anhörungsgebot (§ 91 AO) die sachliche Unbilligkeit der Zinsfestsetzung (§§ 163, 227 i.V.m. §§ 237 ff AO) begründet, in einem etwaigen Revisionsverfahren nicht klärungsfähig. Denn die Beträge, die infolge der Vollziehungsaussetzung gemäß § 237 AO verzinst worden sind, betreffen von vornherein nicht die Zugrundelegung des streitigen Immobilienverkehrswerts und mithin nicht den Sachverhalt, bezüglich dessen die Klägerin

40 39

den behaupteten Anhörungsmangel rügt.

