
Datum: 08.09.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 960/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0908.13K960.08.00

Rechtskraft: I R 91/10

Tenor:

Es wird festgestellt, dass die Verfügungen vom 24. November 2005 und vom 10. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2008 sowie die Verfügung vom 30. Juni 2009 über die Aussetzung der Vollziehung von Körperschaftsteuer, Zinsen und Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2000 in wechselnder Höhe rechtswidrig waren.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenersatzungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Aufhebung/Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheides ohne Antrag bzw. später gegen den ausdrücklichen Wunsch der Klägerin.

2

Die Klägerin war im Streitjahr ein unter dem Namen H GmbH agierendes Unternehmen im ...bereich. Der Name der Klägerin wurde später in G GmbH und im November 2009 in den heutigen Namen der Klägerin geändert.	3
Die Klägerin wurde zunächst auf der Basis der Körperschaftsteuererklärung unter dem 26. März 2002 für das Streitjahr 2000 im Wesentlichen erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt.	4
Von 2002 bis 2004 fand bei ihr eine Außenprüfung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E - im Folgenden: Bp - statt, die zunächst mit dem Prüfungsbericht vom 29. Oktober 2004 sowie einem Teilbericht des Bundesamtes für Finanzen vom 14. Oktober 2004 endete. Auf der Basis dieser Prüfungsberichte erließ der Beklagte unter dem 14. Dezember 2004 einen geänderten Bescheid über Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - 2000, mit dem die Körperschaftsteuer auf ... Mio. €, die Zinsen gem. § 233a der Abgabenordnung - AO - auf ... Mio. € und der Solidaritätszuschlag auf ... Mio. € festgesetzt wurden. Insgesamt ergab sich eine Nachzahlung in Höhe von ... Mio. €. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 14. Dezember 2004 genommen.	5
Dagegen wendete sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenem Einspruch. Mit ihm wandte sie sich gegen verschiedene Prüfungsfeststellungen bezüglich der Abschreibung von Lizenzen, Aktivierungsfragen, Fragen der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten - RAP - sowie außensteuerlicher und europarechtlicher Fragestellungen. Wegen der Einzelheiten wird auf das Einspruchsschreiben und die Einspruchsbegründung vom 8. April 2005 verwiesen. Die festgesetzten Steuern und Nebenleistungen wurden fristgerecht an den Beklagten gezahlt.	6
Bereits im August 2005 bekundete die Bp gegenüber dem Beklagten, dass dem Einspruch der Klägerin bezüglich der RAP im Umfang von ca. ... Mio. DM im Streitjahr (Bemessungsgrundlage) stattgegeben werden könne (dies setzte allerdings eine erhebliche Verböserung in 1999 voraus).	7
Ohne Antrag der Klägerin verfügte der Beklagte - nach entsprechender Weisung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 26. September 2005 - unter dem 24. Oktober 2005 die Aufhebung der Vollziehung auf den Tag der Fälligkeit (17. Januar 2005) hinsichtlich der gesamten Nachforderungsbeträge von ... Mio. € (Blatt 28 d. A.). Die Verfügung enthielt keine Begründung und keine Rechtsbehelfsbelehrung. Vordruckmäßig wurde auf die eventuelle Verzinsung nach § 237 AO hingewiesen.	8
Der Weisung des Ministeriums lagen mehrere Berichte und Vermerke der Oberfinanzdirektion B zu Grunde, mit denen unter Berücksichtigung korrespondierender Besteuerung bei der Klägerin und ihrer Muttergesellschaft Berechnungsmodelle für die denkbaren unterschiedlichen Abschlüsse der Rechtsbehelfsverfahren erstellt worden waren. Anhaltspunkte für eine allein auf die Klägerin orientierte Ermessensausübung bezüglich der Aufhebung der Vollziehung des hier streitbefangenen Körperschaftsteuerbescheides sind diesen Unterlagen nicht zu entnehmen.	9
Aufgrund der Aufhebungsverfügung wurden die zuvor von der Klägerin gezahlten Steuern und steuerliche Nebenleistungen am 28. Oktober 2005 durch den Beklagten erstattet.	10
In der Folgezeit fanden Erörterungen zwischen den Beteiligten des Rechtsstreits sowie der Betriebsprüfung und der Oberfinanzdirektion statt. Diese führten dazu, dass unter dem 24. November 2005 eine Aussetzungsverfügung über die streitigen Beträge von ... Mio. €	11

Körperschaftsteuer, ... Mio. € Zinsen zur Körperschaftsteuer und ... Mio. € Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer (in der Summe ... Mio. €) erging. Die Aussetzung der Vollziehung - AdV - erfolgte ab dem 28. Oktober 2005.

Die Begründung der Aussetzungsverfügung beginnt mit dem Hinweis, dass die Aufhebung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 Satz 1 AO keinen Antrag voraussetze. Sie könne vielmehr auch von Amts wegen erfolgen. Weitere Voraussetzungen seien im Gesetz hierzu nicht genannt. Die sonst gültigen Voraussetzungen (ernstliche Zweifel, unbillige Härte ...) beträfen nur die AdV auf Antrag (§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO). Weiterhin sei anerkannt, dass die Finanzverwaltung auch haushaltsmäßige Erwägungen berücksichtigen könne. 12

Zur weiteren Begründung verwies der Beklagte auf die Einwendungen der Klägerin gegen die bilanzsteuerlichen Wertungen der Bp. Sowohl hinsichtlich der Frage der Abschreibungen als auch hinsichtlich der Aktivierungsfragen und der RAP habe die Klägerin stichhaltige Argumente vorgetragen, welche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der von dem Beklagten vertretenen Auffassung zur Folge hätten. Die Anwendung des § 28 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - a.F. berücksichtigte der Beklagte mit ausführlicher Begründung unter Hinweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 17. Dezember 2003 I B 182/02, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2004, 748 nicht. Zur Höhe des Aussetzungsbetrages wird in der Begründung ausgeführt: " ..., sind nur noch die Beträge von der Vollziehung ausgesetzt, die sich auf die im Einspruchsverfahren strittigen Punkte beziehen." 13

Der zwischenzeitlich erstattete Teilbetrag in Höhe von ... Mio. € wurde mit Fristsetzung zum 28. Dezember 2005 vom Beklagten angefordert und von der Klägerin entrichtet. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Aussetzungsverfügung, die ebenfalls keine Rechtsbehelfsbelehrung enthielt, Bezug genommen (Blatt 29 bis 34 d. A.). 14

Gegen die Verfügung vom 24. November 2005 wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 30. Dezember 2005. Zur Begründung führte die Klägerin aus, dass § 361 AO eine Schutzvorschrift für die Steuerpflichtigen sei. Daher sei der gesetzliche Ermessensspielraum im Interesse des Steuerpflichtigen auszuschöpfen. Dies sei vorliegend nicht geschehen, da die Aufhebung der Vollziehung gerade nicht im Interesse der Klägerin gewesen sei, was sich bereits aus der fristgerechten Zahlung der Steuern ergebe. Der Beklagte habe die Aufhebung der Vollziehung nicht verfügt, um die Klägerin vor einem gegebenenfalls ungerechtfertigten Steuerzugriff zu bewahren, sondern um der Klägerin den steuerlichen Nachteil der gesetzlichen Verzinsungspflicht mit deutlich über dem Marktzins liegenden Zinsniveau, verbunden mit der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen, aufzubürden. Damit liege ein Ermessensfehlgebrauch vor, weil die Aufhebung der Vollziehung nur der Verfolgung haushaltsmäßiger Erwägungen diene und damit genau das Gegenteil dessen bewirke, was der Gesetzgeber bezweckt habe. 15

Hinsichtlich der Anwendung von § 28 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz a.F. verwies die Klägerin auf die Selbstbindung der Finanzverwaltung durch Abschnitt 78 Abs. 5 Satz 3 Körperschaftsteuerrichtlinien – KStR - 1995 und ein entsprechendes Bundesfinanzministerium - BMF - Schreiben. Zum anderen wäre auch bei unterstellter Nichtanwendung der Verwendungsfestschreibung und Ausstellung einer geänderten Steuerbescheinigung durch die Klägerin wegen des zum 30. Juni 2002 vollzogenen Rechtsformwechsels des Anteilseigners von einer AG in eine KG und des im Zuge dessen untergehenden Körperschaftsteuerverlustvortrages gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes - UmwStG - wegen ausreichender Verlustverrechnungsmöglichkeiten keine materielle Änderung zu erwarten. 16

- In der Folgezeit verhandelte die Klägerin wegen der streitigen Sachverhalts- und Rechtsfragen im Wesentlichen mit dem Betriebsprüfungsfinanzamt. Dabei kam es zu einer Einigung dahingehend, dass die Klägerin die Anwendung des § 28 Abs. 4 KStG a.F. bei einem für sie erfolgreichen Einspruch akzeptieren würde, wenn sie insoweit nicht mit Aussetzungszinsen belastet werde (vgl. Schreiben der Bp vom 19. Januar 2007 und Schreiben der Klägerin vom 24. Januar 2007 jeweils an den Beklagten). Weiterhin ergab die Entwicklung des Rechtsbehelfsverfahrens, dass sich die Streitpunkte auf einen Betrag von ... Mio. € Körperschaftsteuer sowie ... Mio. € Solidaritätszuschlag reduzierten (vgl. Schreiben der Bp vom 19. Januar 2007). 17
- Nachdem das Landesfinanzministerium eine Erledigung des Rechtsbehelfsverfahrens unter Verzicht auf die Aussetzungszinsen abgelehnt hatte, reduzierte der Beklagte unter dem 10. Mai 2007 die Aussetzungsbeträge entsprechend den Berechnungen der Bp unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Teileinigung der Beteiligten auf ... Mio. € Körperschaftsteuer, ... Mio. € Zinsen zur Körperschaftsteuer und ... Mio. € Solidaritätszuschlag. Der Beklagte wies darauf hin, dass der Einspruch gegen die zwangsweise Aussetzung der Vollziehung dadurch nicht entschieden sei. Eine vollständige Aufhebung der Aussetzung der Vollziehung komme nicht in Betracht, weil bei summarischer Prüfung noch Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung bestünden. Die Klägerin habe dargelegt, dass sie im Falle des Obsiegens im Rechtsbehelfsverfahren eine Anwendung des § 28 Abs. 4 KStG nicht bedingungslos akzeptieren werde (Blatt 35/36 d. A.). 18
- Das Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerfestsetzungen dauert an. Der Stand des Verfahrens im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung des Beklagten lässt sich aus dem Schriftsatz des Beklagten vom 7. Februar 2008 und der erneut geänderten Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009 ersehen. 19
- Der Einspruch gegen die Aufhebung/Aussetzung der Vollziehung des Körperschaftsteuerbescheides 2000 wurde mit Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2008 als unbegründet zurückgewiesen. Der Beklagte ließ offen, ob der Einspruch zulässig sei. Unter Berücksichtigung der begünstigenden Wirkung einer AdV stelle sich zumindest die Frage, ob die Klägerin beschwert im Sinne des § 350 AO sei. Zumindest sei der Einspruch aber unbegründet. Es bestünden erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzungen. Insoweit wiederholt der Beklagte die Ausführungen aus der Aussetzungsverfügung zur Anwendung des § 28 Abs. 4 KStG a.F. und nimmt im Übrigen auf die Einspruchsbegründung der Klägerin vom 8. April 2005 Bezug. 20
- Unter Bezugnahme auf die einschlägigen Vorschriften (§§ 5, 361 AO) vertritt der Beklagte die Auffassung, dass es grundsätzlich auch möglich sei, gegen die wirtschaftlichen Interessen eines Steuerpflichtigen AdV zu gewähren. Nach dem Konzept des Gesetzes sei bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerbescheide das Ermessen der Finanzverwaltung dahingehend reduziert, dass grundsätzlich AdV zu gewähren sei. Zwar sei im Streitfall durch die Zahlung der Steuern das gegenteilige Interesse der Klägerin deutlich geworden, der Beklagte erachte es aber als ermessensgerecht im Hinblick auf die offenkundig vorhandenen ernstlichen Zweifel der AdV Vorrang vor dem entgegenstehenden Zahlungsinteresse der Klägerin einzuräumen. Es sei nicht in § 361 AO bestimmt, dass die Finanzbehörde eine dahingehende Güterabwägung mit stets zwingendem Ergebnis je nach bestehendem Zahlungsinteresse vorzunehmen habe, noch entspreche es dem Sinn und Zweck des § 361 AO dem Rechtsbehelfsführer gerade durch Nichtgewährung vorläufigen Rechtsschutzes wirtschaftliche Zinsvorteile zu Lasten der öffentlichen Hand einzuräumen. Im Weiteren vertritt der Beklagte die Auffassung, dass die Entscheidung über 21

die AdV nicht von dem aktuellen Marktzinsniveau abhängen könne. Soweit die Klägerin einen Ermessensfehlgebrauch wegen vorrangiger Verfolgung haushaltsrechtlicher Erwägungen unterstelle, sei dem entgegenzuhalten, dass der Staat jedenfalls auch die Möglichkeit und Verpflichtung habe, im Rahmen seiner Entscheidungen budgetäre Risikovorsorge zu betreiben und dabei unter Wahrung rechtsstaatlicher Bedingungen fiskalische Interessen berücksichtigen dürfe. Der exekutiven Steuerverwaltung könne insoweit für die Dauer von Rechtsbehelfsverfahren nicht abverlangt werden, zu Lasten der freien Kreditwirtschaft als öffentliche Kreditinstitute zu fungieren. Die allein auf ihre wirtschaftlichen Interessen abzielenden Argumente der Klägerin könnten den Beklagten unter Berücksichtigung des Gleichheitsgedankens nicht veranlassen, sein Ermessen bei der Anwendung des § 361 AO abweichend auszuüben. Die öffentlichen Interessen stünden der Interessenlage der Klägerin zumindest ebenbürtig, wenn nicht gar vorrangig entgegen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung (Blatt 22 bis 27 d. A.) verwiesen.

Dagegen wandte sich die Klägerin zunächst mit der Anfechtungsklage, mit der sie die Aufhebung der Verfügung(en) über die Aussetzung der Vollziehung in Gestalt der Einspruchsentscheidung begehrte. 22

Im Hinblick auf weitere Teileinigungen im Rahmen des Einspruchsverfahrens hat der Beklagte unter dem 30. Juni 2009 eine erneut geänderte Verfügung über die Aussetzung der Vollziehung erlassen. Danach waren ... Mio. € Körperschaftsteuer, ... Mio. € Zinsen zur Körperschaftsteuer und ... Mio. € Solidaritätszuschlag zu Körperschaftsteuer 2000 von der Vollziehung ausgesetzt. 23

Nach Ladung zum Termin der mündlichen Verhandlung im Juni 2010 teilte der Beklagte unter dem 30. August 2010 mit, dass die Zuständigkeit für die Klägerin auf das Finanzamt E übergegangen sei. Für das Klageverfahren wurde eine geänderte Steuernummer des Beklagten vergeben. Am Tag vor der mündlichen Verhandlung beendete der Beklagte - auf Anweisung des Landesfinanzministeriums - die am 24. November 2005 angeordnete und mit Verfügungen vom 10. Mai 2007 und 30. Juni 2009 reduzierte Aussetzung der Vollziehung mit Wirkung zum 7. September 2010. Die Klägerin wurde aufgefordert die bisher ausgesetzten Steuerbeträge bis spätestens 11. Oktober 2010 zu entrichten. 24

Mit der Übersendung der Kopie der Aufhebungsverfügung erklärte der Beklagte gegenüber dem Gericht den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. Er beantragte, der Klägerin die Kosten aufzuerlegen. Die Voraussetzungen des § 138 Abs. 2 FGO seien im Streitfall nicht erfüllt. Im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung hätten ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides bestanden, so dass die Aufhebung der Vollziehung rechtmäßig gewesen sei. Insbesondere durch die Rechtsentwicklung zur Frage der Europarechtswidrigkeit des § 28 Abs. 4 KStG a.F. seien diese ernstlichen Zweifel aktuell nicht mehr gegeben, so dass die Aufhebung der Vollziehung in die Rechtswidrigkeit "hineingewachsen" sei. 25

Das zwischenzeitlich zuständig gewordene Finanzamt E hat dem Erlass der Aufhebungsverfügung und der Fortführung des Verfahrens durch den Beklagten noch während der mündlichen Verhandlung fernmündlich zugestimmt. Die schriftliche Bestätigung ist vor Entscheidung in der Sache beim Finanzgericht eingegangen. 26

Unter Bezugnahme auf die geänderte prozessuale Lage begehrt die Klägerin seither im Rahmen der Fortsetzungsfeststellungsklage die Feststellung, dass die angefochtenen Verfügungen über die Aufhebung und Aussetzung der Vollziehung rechtswidrig gewesen seien. 27

- Zur Begründung trägt sie weiterhin unter Bezugnahme auf den im Wesentlichen unstreitigen oben dargestellten Sachverhalt vor, dass zwischen den Beteiligten ursprünglich maximal der Betrag von ... Mio. € streitig gewesen sei, später gegebenenfalls der vom Beklagten mit der Verfügung vom 10. Mai 2007 ausgesetzte Betrag. 28
- Von diesen Beträgen ausgehend könne sich ein Schaden aus der aufgezwungenen Aussetzung der Vollziehung ergeben. Insoweit verweist sie zunächst darauf, dass sie sich zu einem Zinssatz zwischen 2,091% und 4,3031% am Markt refinanziert habe. Diese Zinsen seien abzugsfähig, so dass sich die reale Belastung auf 1,262% bis 2,991% reduziere. Dem stehe die gesetzliche Verzinsung in Höhe von 6% gegenüber. In Anbetracht der fehlenden steuerlichen Abzugsfähigkeit dieser Zinsen ergebe sich daher eine Zinsdifferenz zwischen 4,738% und 3,009% für den maßgeblichen Zeitraum. Diese Zinsdifferenz entspreche dem der Klägerin im Falle des Unterliegens drohenden Schaden. 29
- Nach Überzeugung der Klägerin hat die verfügte AdV zu einer Rechtsverletzung geführt, da sie sich nicht in einer begünstigenden Rechtsfolge erschöpfe, sondern infolge der Tatbestandswirkung im Rahmen des § 237 Abs. 1 AO auch nachteilige Rechtswirkungen für die Verzinsungspflicht zur Folge habe. Im Falle des Unterliegens der Klägerin in der Hauptsache seien grundsätzlich ohne jegliches Ermessen des Beklagten Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO festzusetzen, wenn es nicht zu einem Erlass der Zinsen gemäß § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO komme. 30
- Es sei zu beachten, dass auch begünstigende Verwaltungsakte eine anfechtbare Rechtsverletzung enthielten, wenn der aus dem Verwaltungsakt resultierende konkrete Vorteil später in einen größeren Nachteil umschlagen könne. Auch diese Voraussetzung sei im Hinblick auf die Tatbestandswirkung der AdV gegeben, da ihr eine adäquate Anlage der liquiden Mittel zu annähernd gleichen Zinskonditionen nicht möglich sei. 31
- Nach Überzeugung der Klägerin besteht auch unter Berücksichtigung der Entscheidung des BFH vom 26. September 2007 I R 43/06, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2008, 134 ein Rechtsschutzinteresse, da Ihr mit der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Aussetzung der Vollziehung von Amts wegen die Durchsetzung eines Anspruchs auf Erlass der Aussetzungszinsen eröffnet werde. 32
- Die Klage sei auch begründet, da der Beklagte das ihm eingeräumte Ermessen fehlerhaft ausgeübt habe. Die Verfügung vom 25. Oktober 2005 enthalte keinerlei Begründung. Sie sei über die Höhe des gesamten Nachzahlungsbetrages erfolgt, obwohl insoweit in weiten Teilen kein Streit bestanden habe. Letztlich sei sie rückwirkend auf den Zeitpunkt der Fälligkeit (17. Januar 2005) angeordnet worden. Diese Aspekte deuteten darauf hin, dass zum 24. Oktober 2005 von dem eingeräumten Ermessen kein Gebrauch gemacht worden sei, also ein Ermessensausfall vorliege. Ein Teil der dargestellten Fehler sei zwar in der Verfügung vom 24. November 2005 korrigiert worden. Gleichwohl bestehe bei einer Gesamtschau der in dieser Verfügung vorgetragenen Argumente der Verdacht, dass es dem Beklagten ausschließlich darum gegangen sei, das aus § 237 AO folgende Zinsrisiko während der Dauer des Rechtsbehelfsverfahrens - gegen ihren Willen - auf sie abzuwälzen. 33
- Die Ermessensmängel der Verfügungen aus dem Jahr 2005 würden durch die Aussetzungsverfügung vom 10. Mai 2007 nicht beseitigt. Die nachgeholte Begründung verdecke lediglich die tatsächlichen Erwägungen für die Gewährung der Aufhebung der Vollziehung. Dies ergebe sich bereits daraus, dass der Beklagte entgegen der bei der AdV im November 2005 geäußerten Rechtsauffassung nunmehr auf die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Körperschaftsteuerbescheides abstelle. Das Abstellen auf § 28 Abs. 4 34

KStG a.F. sei im Übrigen zur Begründung ungeeignet, da sie unter der Bedingung des Zinsverzichts angekündigt habe, die Rechtsfolge des § 28 Abs. 4 KStG a.F. zu akzeptieren. Unter Bezugnahme auf ein Schreiben der Betriebsprüfung vom 19. Januar 2007 (Blatt 99/100 d. A.) verweist die Klägerin insoweit nochmals darauf, dass bei Anwendung des § 28 Abs. 4 KStG a.F. selbst bei Obsiegen nur eine marginale Steuererstattung in Betracht komme (wegen der Einzelheiten insoweit wird auch auf die Schreiben vom 27. Januar und 25. September 2009, Blatt 114 bis 117 und 127/128 d. A.). Die Anwendung des § 28 Abs. 4 KStG a.F. entspreche dem Gesetz und den KStR.

Der Beklagte habe weiterhin die systematischen Wertungen des § 361 AO verkannt, der nach ganz herrschender Meinung der Durchbrechung des Grundsatzes der generellen sofortigen Vollziehbarkeit nicht bestandskräftiger öffentlicher Geldverwaltungsakte zum besonderen Schutz des Steuerpflichtigen diene. Dieser Konzeption des Gesetzes entspreche auch die Regelung in § 10 Nr. 2 letzter Halbsatz KStG, wonach die Aussetzungszinsen nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. 35

Das Abstellen des Beklagten auf eine budgetäre Risikovorsorge oder fiskalische Interessen liege außerhalb des gesetzgeberischen Zweckes des § 361 Abs. 2 AO. Die gegenteilige, verwaltungsnahe Literatur basiere auf der Verkennung der einschlägigen Literatur zur Aussetzung der Vollziehung bei verfassungswidrigen Steuergesetzen. 36

Es stelle auch ein widersprüchliches Verhalten dar, wenn der Beklagte ihr die AdV aufdränge, andererseits aber im Hauptsacheverfahren zu dem Ergebnis gelange, dass der Körperschaftsteuerbescheid rechtmäßig sei. Ein solches Auseinanderklaffen der Entscheidungen im vorläufigen und endgültigen Rechtsschutz sei nur zulässig, wenn die Gewährung der AdV dem potentiellen Willen des Steuerpflichtigen entspreche oder sogar von ihm ausgehe (Antrag). Ansonsten zwingt der Grundsatz rechtmäßigen Verwaltungshandelns die Finanzbehörden zur Einheitlichkeit der Beurteilung im vorläufigen und endgültigen Rechtsschutz. 37

Bei der Entscheidung sei auch die fehlende Symmetrie in der steuerlichen Behandlung von Erstattungs- und Aussetzungszinsen zu berücksichtigen. Diese Asymmetrie enge das Ermessen der Finanzverwaltung ein. 38

Der Rekurs des Beklagten auf Art. 3 des Grundgesetzes - GG - vermöge nicht zu überzeugen. Die aufgezwungene Aufhebung der Vollziehung sei vielmehr der absolute Ausnahmefall. 39

Letztlich weist die Klägerin darauf hin, dass eine Lösung des vorliegenden Verfahrens auch in einem teilweisen Zinsverzicht liegen könne. Aus ihrer Sicht ist es vorstellbar über eine Zinsfestsetzung die von ihr zwischenzeitlich generierten Netto-Zinserträge beziehungsweise die ersparten Finanzierungsaufwendungen abzuschöpfen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründungsschrift vom 9. Juni 2008 verwiesen. 40

Die sich aus der kurzfristigen Veränderung der Bescheidlage ergebenden Rechtsfragen wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung mit den Beteiligten erörtert. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung, die Aufhebungsverfügung und das Erledigungsschreiben vom 7. September 2010 sowie die Zustimmung des Finanzamtes E vom 8. September 2010 Bezug genommen. 41

Die Klägerin beantragt, 42

die Rechtswidrigkeit der Verfügung von 24. Oktober 2005 über die Aufhebung der Vollziehung sowie der Verfügungen vom 24. November 2005, 10. Mai 2007 über die Aussetzung der Vollziehung von Körperschaftsteuer, Zinsen zur Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2008 und der Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009 festzustellen.

Der Beklagte beantragt, 44

die Klage abzuweisen. 45

Im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung hätten ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides bestanden. Die Aufhebung der Vollziehung sei daher rechtmäßig gewesen. Zur Begründung verweist er insoweit auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass der Bezug auf § 28 Abs. 4 KStG a.F. in den Aussetzungsverfügungen sehr wohl sachlich begründet gewesen sei. Daneben hätten die weiteren bilanzsteuerrechtlichen Zweifelsfragen bestanden. Erst mit der Folgeentscheidung zu dem Verfahren Burda des Europäischen Gerichtshofs durch den BFH sei die Klärung erfolgt, dass die Ausstellung einer Steuerbescheinigung die Anwendung des § 28 Abs. 4 KStG ggfls. zwingend zur Folge habe. Erst dadurch sei die Aussetzung der Vollziehung rechtswidrig geworden. 46

Er vertritt weiterhin die Auffassung, dass etwaige Ermessensfehler und -mängel der ursprünglichen Aussetzungs- und Aufhebungsverfügungen durch eine rechtmäßige Ermessensausübung im Rahmen der Einspruchsentscheidung irrelevant würden. 47

Er habe auch nicht gegen die Wertentscheidungen des Gesetzgebers verstoßen. Auch bestehe keine Verpflichtung bei Gewährung der AdV von Amts wegen einen Abhilfebescheid zu erlassen. 48

Ferner sei die Klägerin nicht durch die Aussetzungsverfügung unmittelbar beschwert. Es gehe letztlich nur um die Frage des Zinsrisikos, was aber nicht zum eigentlichen Regelungsinhalt der Aussetzungsverfügung gehöre. 49

Wegen des weiteren Vorbringens nach Erlass der Aufhebungsverfügung vom 7. September 2010 wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung, die Aufhebungsverfügung und das Erledigungsschreiben vom 7. September 2010 Bezug genommen. 50

Entscheidungsgründe 51

Hinsichtlich des Antrages auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der zwischenzeitlich aufgehobenen Aufhebungsverfügung vom 24. Oktober 2005 ist die Klage unzulässig (I.). Die weitere Klage hinsichtlich des Antrages auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Verfügungen vom 24. November 2005 und allen nachfolgenden Verfügungen über Aufhebung und Aussetzung der Vollziehung ist zulässig und begründet (II.). 52

Nach Aufhebung der Aussetzung der Vollziehung mit Wirkung auf den Tag vor der mündlichen Verhandlung ist im vorliegenden Verfahren - entsprechend den geänderten Anträgen der Beteiligten - gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung - FGO - nur noch im Rahmen der Fortsetzungsfeststellungsklage über die Rechtmäßigkeit der zwischenzeitlich gemäß § 124 AO erledigten Aufhebungsverfügung vom 24. Oktober 2005 und der (ebenfalls erledigten) Aufhebungs-/ Aussetzungsverfügungen vom 24. November 2005 mit allen späteren Korrekturen zu entscheiden. 53

Nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO kann das Gericht, wenn sich ein mit der Klage angefochtener Verwaltungsakt im Verlaufe des Klageverfahrens erledigt hat, auf Antrag des Klägers durch Urteil aussprechen dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat. Die Erledigung darf auch schon vor Einleitung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens und vor Klagerhebung eingetreten sein (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, - AO/FGO -, § 100 FGO Rdnr. 52 mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH -). 54

Weitere Voraussetzung der zulässigen Fortsetzungsfeststellungsklage ist, dass die für die Anfechtungsklage im Gesetz vorgeschriebenen Prozess- (Sachurteils-) voraussetzungen zumindest bis zum Eintritt des die Hauptsache erledigenden Ereignisses erfüllt waren (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 1985 I R 20014/82, BFHE 144, 333, BStBl II 1986, 21; Tipke a.a.O., § 100 FGO Rdnr. 51; Lange in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, - AO/FGO -, § 100 FGO Rdnr. 171 m.w.N.). 55

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein berechtigtes Interesse i. S. d. § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art (BFH-Urteile vom 10. Februar 2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450 mit Anm. von Steinhauß in juris Praxisreport; vom 26. September 2007 I R 43/06, BStBl II 2008, 134; vom 9. November 1994 XI R 33/93, BFH/NV 1995, 621; Lange in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 100 FGO Rdnr. 172, 176 m.w.N.; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 100 FGO Rdnr. 54 m.w.N.). Dieses kann sich zum einen daraus ergeben, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit die Voraussetzung für den Eintritt einer vom Kläger erstrebten weiteren Rechtsfolge ist (BFH-Urteil vom 12. Januar 1995 IV R 83/92, BFHE 177, 4, BStBl II 1995, 488; Lange a.a.O., § 100 FGO Rdnr. 172 m.w.N.). Zum anderen kann es daraus abzuleiten sein, dass ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, das Finanzamt werde die vom Kläger für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen (BFH-Urteile vom 29. April 1980 VII K 5/77, BFHE 130, 568, BStBl II 1980, 593; vom 28. Juni 2000 X R 24/95, BFHE 192, 32, 40, BStBl II 2000, 514, 518; vom 20. April 2004 VIII R 88/00, BFH/NV 2004, 1103; Lange a.a.O., § 100 FGO Rdnr. 173 m.w.N.). Schließlich kann es unter dem Gesichtspunkt der Rehabilitierung (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1994 VII R 14/94, BFHE 176, 201, BStBl II 1995, 210) sowie deshalb bestehen, weil die begehrte Feststellung voraussichtlich in einem beabsichtigten und nicht völlig aussichtslosen Schadensersatzprozess erheblich sein wird (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18. Mai 1976 VII R 108/73, BFHE 119, 26, BStBl II 1976, 566; BFH-Beschluss vom 15. Mai 2002 I B 8/02, I S 13/01, BFH/NV 2002, 1317; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 100 FGO Rdnr. 57 m.w.N.). 56

Auch hat der BFH die Fortsetzungsfeststellungsklage gegen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für zulässig angesehen, wenn sich die Vorauszahlungsbescheide durch Erlass des Jahressteuerbescheides erledigten, die Vorauszahlungsbescheide aber von der Vollziehung ausgesetzt waren und die jeweiligen Steuerpflichtigen besorgen mussten, auf Aussetzungszinsen in Anspruch genommen zu werden (vgl. BFH-Urteile vom 29. November 1984 V R 146/83, BFHE 143, 101, BStBl II 1985, 370 und vom 21. Juni 1990 V R 97/84, BFHE 161, 196, BStBl II 1990, 804). 57

I. Dies führt für den Antrag auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Verfügung über die Aufhebung der Vollziehung vom 24. Oktober 2005 zur Unzulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage, da kein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit dieser Verfügung festgestellt werden kann (1.) und außerdem die gegen diese Verfügung gerichtete Anfechtungsklage unzulässig war (2.). 58

1. Im hier zu entscheidenden Fall liegt nach Überzeugung des erkennenden Senates und entgegen der Auffassung der Klägerin keiner der vorgenannten Fälle, die typischerweise die Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage begründen können, vor. 59
- Es ist zwischen den Beteiligten des Rechtsstreits nicht umstritten, dass die Festsetzung von Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO nicht davon abhängt, ob die Aufhebung oder Aussetzung der Vollziehung zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 18. Juli 1994 X R 33/91, BFHE 175, 294, BStBl II 1995, 4) . Aussetzungszinsen fallen deshalb auch dann an, wenn der Beklagte (das Finanzministerium) die rechtlichen Voraussetzungen für die Aufhebung oder Aussetzung der Vollziehung unzutreffend beurteilt hat. Die Tatbestandswirkung der entsprechenden Verfügungen kann durch die Feststellung, dass die Verfügungen rechtswidrig gewesen seien, nicht beseitigt werden. Insoweit unterscheiden sich die Verfahren bzgl. der erledigten Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide von der hier streitbefangenen isolierten Anfechtung der Aussetzungsverfügungen. 60
- Auch eine konkrete Wiederholungsgefahr kann im vorliegenden Verfahren nicht festgestellt werden. Die Vertreter des Beklagten und des Finanzministeriums haben in der mündlichen Verhandlung zur Überzeugung des Senats bekundet, dass nach Aufhebung der hier angegriffenen Verfügungen keinerlei Aussetzungsverfügungen im Rechtsbehelfsverfahren hinsichtlich der zwischen den Beteiligten streitbefangenen Besteuerungsgrundlagen bezüglich der Körperschaftsteuer 2000 mehr erlassen würden. Ein Rehabilitationsinteresse ist weder behauptet noch ersichtlich. 61
- Auch aus sonstigen Gründen (vgl. wegen weiterer Einzelfälle der Rechtsprechung Steinhilber a.a.O.) ergibt sich kein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Verfügung vom 24. Oktober 2005. 62
- Von der Verfügung vom 24. Oktober 2005 über die Aufhebung der Vollziehung des streitbefangenen Körperschaftsteuerbescheides und der Bescheide über die Nebenleistungen gehen keinerlei Rechtswirkungen - insbesondere wegen möglicher Zinsen oder Säumniszuschläge - aus, die die Klägerin belasten könnten. 63
- Die Aufhebung der Vollziehung erfolgte am 24. Oktober 2005, die Erstattung der zuvor von der Klägerin geleisteten Beträge am 28. Oktober 2005. Bereits am 24. November 2005 wurde die Aufhebungsverfügung über ca. ... Mio. € durch die Verfügung über die (Aufhebung) Aussetzung der Verfügung über ca. ... Mio. € ab dem 28. Oktober 2005 ersetzt. Eine eventuelle Verzinsung der ca. ... Mio. € ab dem 28. Oktober 2005 beruht auf der gesondert angefochtenen Verfügung vom 24. November 2005. 64
- Für die überschüssenden ca. ... Mio. € kann sich keine Zinsauswirkung ergeben. Nach § 237 Abs. 1 S. 1 AO werden Aussetzungszinsen nur für die geschuldeten Beträge, hinsichtlich deren die Vollziehung ausgesetzt wurde, festgesetzt. Die Klägerin schuldete aber von der Fälligkeit am 17. Januar 2005 bis zum 28. Oktober 2005 keine Beträge, da sie die Steuern fristgerecht gezahlt hatte. Auch für den Zeitraum von der Erstattung am 28. Oktober 2005 bis zur Ersetzung der Aufhebungsverfügung durch die Aussetzungsverfügung vom 24. November 2005 (Zinslaufende im Sinne des § 237 Abs. 2 Satz 1 AO; vgl. dazu im BFH-Beschluss vom 29. Mai 2007 VIII B 205/06, BFH/NV 2007, 1634 m. w. N.) können keine Aussetzungszinsen festgesetzt werden, da nach § 238 Abs. 1 S. 2 AO Aussetzungszinsen nur für volle Monate festzusetzen sind. Der Zeitraum vom 28. Oktober bis 24. November 2005 umfasst aber keinen ganzen Monat. 65

Auch die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist nicht zu befürchten, da die Tatbestandswirkung der später ersetzten Aussetzungsverfügung vom 24. Oktober 2005 dazu führt, dass Säumniszuschläge - soweit man überhaupt von einer Entstehung ausgeht - jedenfalls nicht erhoben werden dürfen (vgl. zur Tatbestandswirkung von später aufgehobenen Aussetzungsbeschlüssen BFH-Urteil vom 14. September 1978 V R 35/72, BFHE 126, 9, BStBl II 1979, 58; BFH-Beschluss vom 23. November 1994 V B 166/93, BFH/NV 1995, 662).

2. Letztlich ist die Fortsetzungsfeststellungsklage hinsichtlich der Verfügung vom 24. Oktober 2005 auch deshalb unzulässig, weil die ursprünglich erhobene Anfechtungsklage hinsichtlich dieser Verfügung als unzulässig abzuweisen gewesen wäre. Es fehlt insoweit an der Durchführung des nach § 44 Abs. 1 FGO erforderlichen Vorverfahrens. 67

Die Klägerin hat die Verfügung vom 24. Oktober 2005 nicht mit dem Einspruch angefochten. Angefochten wurde erst die Verfügung vom 24. November 2005, was sich sowohl aus der ausdrücklichen Angabe dieser Verfügung als Streitgegenstand als auch aus der Angabe der ausgesetzten Beträge mit ca. ... Mio. € in dem Einspruchsschreiben vom 29. Dezember 2005 ergibt. Die spätere Klageerhebung erfolgte nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist und kann daher auch als Sprungklage im Sinne des § 45 FGO (Einspruch im Sinne des § 45 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 FGO) nicht zulässig sein. 68

In Anbetracht des Fehlens der Zulässigkeitsvoraussetzungen für die Fortsetzungsfeststellungsklage kommt es nicht darauf an, dass die angefochtene Aufhebungsverfügung hinsichtlich der nicht streitbefangenen Steuerbeträge von ca. ... Mio. € offensichtlich wegen des Fehlens eines Aussetzungsgrundes, dem Fehlen jeglicher Ermessensausübung - der Beklagte handelte auf Anweisung des Finanzministeriums, dessen Anweisungsschreiben ebenfalls keine Ermessensausübung erkennen lässt - und dem Fehlen jeglicher Begründung grob rechtswidrig war. 69

II. Die Klage hinsichtlich des Antrages auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Verfügung vom 24. November 2005 und aller nachfolgenden Verfügungen ist zulässig (1.) und begründet (2.). 70

1. a) Hinsichtlich des Antrages, die Rechtswidrigkeit dieser Verfügungen festzustellen, fehlte der Klägerin nicht das erforderliche berechnete Interesse an der Feststellung. Zwar liegt - wie oben bereits dargestellt - keiner der Fälle, die typischerweise die Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage begründen können, vor, dennoch ist ein berechtigtes Interesse im Hinblick auf die besondere Verfahrenssituation im Streitfall gegeben. Nach Überzeugung des Senats kann sich im Hinblick auf den Grundsatz der Prozessökonomie (vgl. dazu von Groll in Gräber, FGO, § 100 Rdnr. 60 m.w.N.) ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit zwischenzeitlich erledigter Verwaltungsakte auch daraus ergeben, dass eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung zwar nicht rechtlich, wohl aber faktisch von Bedeutung für die Beurteilung der streitigen Rechtsfrage im anschließenden Zinsfestsetzungsverfahren oder -erlassverfahren (Zinsverzicht gemäß § 237 Abs. 4 i. V. m. § 234 Abs. 2 AO) ist. Der Senat folgt insoweit der dahingehenden Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 29. Mai 1979 VI R 21/77, BFHE 128, 148, BStBl II 1979, 650, und vom 2. November 2000 X R 156/97, BFH/NV 2001, 476, unter II.2.a), die insbesondere im Verhältnis von Lohnsteuerermäßigungsverfahren und Lohnsteuerjahresausgleich Bedeutung entfaltete (vgl. Nachweise bei Lange a. a. O. § 100 FGO Rdnrn. 176, 177). Der BFH hat aber auch in einem dem Streitfall vergleichbaren Verfahren bzgl. der Rechtmäßigkeit der Verfügung einer Aussetzung der Vollziehung die Annahme eines berechtigten Interesses i. S. d. §100 Abs. 1 Satz 4 FGO unter Bezugnahme auf die einschlägige Rechtsprechung des 71

Bundesverwaltungsgerichts für möglich gehalten (vgl. BFH vom 26. September 2007 I R 43/06, BStBl II 2008, 134 unter II. 1. e). Der erkennende Senat geht auch davon aus, dass der Beklagte und die hinter ihm stehenden weiteren Finanzbehörden die abschließende Entscheidung im vorliegenden Verfahren bei der Frage des Verzichts auf Aussetzungszinsen beachten werden.

Einer besonderen Darlegung des Feststellungsinteresses bedurfte es im Hinblick auf die offensichtlichen Abläufe nicht (vgl. zur ansonsten gegebenen Substantiierungsnotwendigkeit BFH-Urteil vom 10. Februar 2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1054 unter II.2. m. w. N.). Tritt, wie im vorliegenden Verfahren, die Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache erst im Verlauf des Klageverfahrens ein - hier nach mehrjähriger Prozessführung einen Tag vor bzw. am Tag der mündlichen Verhandlung - entspricht es im Hinblick auf die abgeschlossene Vorbereitung der Prozessbeteiligten und des Gerichts dem Grundsatz der Prozessökonomie - also der Konzentration auf ein bereits eingeleitetes Verfahren - die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Maßnahmen in dem bereits anhängigen und unmittelbar vor dem Abschluss stehenden Gerichtsverfahren zu klären. 72

Anders als in dem von den Beteiligten im Rahmen der mündlichen Verhandlung diskutierten vergleichbaren Verfahren vor dem Finanzgericht Düsseldorf (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 4. April 2006 6 K 121/06 KA, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2006, 1225; nachfolgend BFH, BStBl II 2008, 134), ist vorliegend auch hinreichend sicher, dass sich die Frage des Zinsverzichtes im Sinne des § 237 Abs. 4 AO i.V.m. § 234 Abs. 2 AO stellen wird. Im Verlaufe des fortgeführten Hauptsacheverfahrens haben die Beteiligten bereits über mehrere Streitpunkte Einigkeit erzielt. Die Klägerin hat entsprechend ihren Rechtsbehelfsantrag eingeschränkt und der Beklagte die Aussetzungsbeträge entsprechend reduziert. Es ist daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Klägerin im Einspruchsverfahren zumindest in Höhe der zwischenzeitlich unstreitig zutreffenden Steuerfestsetzungen (Steuerauswirkung ca. ... Mio. €) schon mangels eines entsprechenden Antrages keine Minderung der festgesetzten Körperschaftsteuer erreichen wird. 73

Der Beklagte hat weiterhin durch die Aufhebung der letzten Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009 mit Wirkung zum Tag vor der mündlichen Verhandlung deutlich gemacht, dass er nunmehr davon ausgeht, dass keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide (mehr) bestehen. Er hat die ungewöhnlich kurzfristig vor der mündlichen Verhandlung erfolgte Aufhebung der letzten Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009 damit begründet, dass die zwischen den Beteiligten während des gesamten Rechtsstreites als - die fast die gesamte Streitsumme betreffende - maßgeblich diskutierte Frage der Anwendung des § 28 Abs. 4 KStG a. F. durch die Entscheidung des BFH vom 26. November 2008 I R 56/05, BFHE 224, 44, BFH/NV 2009, 847 geklärt worden sei. Daher hätte aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit die Aussetzungsverfügung ohne jedes Zögern - nachdem dies von dem Ministerium zwei Tage vor der mündlichen Verhandlung erkannt worden sei - aufgehoben werden müssen. Damit hat der Beklagte indirekt erklärt, dass auch aus seiner Sicht zumindest die Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009 in vollem Umfang rechtswidrig war. Bei Erlass dieser Verfügung war die Entscheidung des BFH seit über drei Monaten publiziert. Bei gehöriger Erkenntnis hätte daher die Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009 - so das eigene Vorbringen des Beklagten in der mündlichen Verhandlung - nicht mehr ergehen dürfen, sondern vielmehr die Aussetzung beendet werden müssen. Denn nicht nur von Steuerberatern und Rechtsanwälten, sondern auch von der Finanzverwaltung muss erwartet werden, dass die maßgeblichen Entscheidungen des BFH innerhalb angemessener Frist zur Kenntnis genommen werden. Dabei kann an dieser Stelle mangels 74

Entscheidungserheblichkeit dahinstehen, ob nicht auch hinsichtlich der Beendigung der Aussetzung der Vollziehung ausschließlich darauf abzustellen ist, wann objektiv die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide entfallen sind (so zur Beseitigung der Wirkungen der Vollziehung bei Aufhebung der Vollziehung BFH-Beschluss vom 29. September 2003 III S 7/03, BFH/NV 2004, 183).

b) Die Klage hinsichtlich des Antrages auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Verfügung vom 24. November 2005 und aller nachfolgenden Verfügungen ist auch nicht deshalb unzulässig, weil die ursprünglich erhobene Anfechtungsklage hinsichtlich dieser Verfügung als unzulässig abzuweisen gewesen wäre. Dies ist nicht der Fall. 75

Hinsichtlich der hier zunächst streitbefangenen Verfügungen vom 24. November 2005 und 10. Mai 2007 (gem. § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden) ist ein ordnungsgemäßes Vorverfahren im Sinne des § 44 FGO durchgeführt und mit der Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2008 abgeschlossen worden. Die fristgerecht erhobene Klage setzte sich gem. § 68 FGO an der Verfügung vom 30. Juni 2009 fort. Insoweit besteht kein Streit zwischen den Beteiligten. 76

Die Anfechtungsklage war auch nicht im Hinblick auf eine fehlende Rechtsverletzung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO unzulässig. 77

Grundsätzlich ist die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung bzw. der Aufhebung der Vollziehung für die Steuerpflichtigen günstig. Der Finanzverwaltung wird im Umfang der Aussetzung der Vollziehung jegliches Gebrauchmachen von den Wirkungen des von der Vollziehung ausgesetzten Verwaltungsaktes untersagt (vgl. Birkenfeld in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 361 AO Rdnr. 44 ff. M. w. N.). Der Antrag des Steuerpflichtigen, der Finanzbehörde die gegen ihn gerichteten Vollziehung des Steuerbescheides (wieder) "zu erlauben", richtet sich daher zunächst auf eine verfahrensmäßige Schlechterstellung und dürfte - ähnlich wie der Antrag auf eine höhere Steuerfestsetzung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Juni 2009 VI R 46/07, BStBl II 2010, 72 m. w. N.) - grundsätzlich unzulässig sein, wenn sich die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung nicht in bindender Weise auf einem anderen rechtlichen Gebiet ungünstig auswirkt, weil der Regelungsgehalt der Aussetzungsverfügung über die bloße Hemmung der Vollziehbarkeit hinausreicht. 78

Diese Rechtssituation ist aber hinsichtlich der Aussetzung der Vollziehung gegeben. Bei endgültig erfolglosem Rechtsbehelf führt die Aussetzung der Vollziehung in Höhe des geschuldeten Betrages, hinsichtlich dessen die Vollziehung ausgesetzt war, zur Verzinsung gemäß § 237 Abs. 1 Satz 1 AO. Dies entspricht dem gesetzgeberischen Konzept, wie es bereits § 251a der Reichsabgabenordnung (vgl. dazu mit umfangreicher Darstellung der Gesetzgebungsgeschichte Obergerverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen - OVG Münster - , Urteil vom 23. November 2001 3 A 1928/98, Zeitschrift für Miet- und Raumrecht - ZMR - 2002, 477) und § 4c Steuersäumnisgesetz - StSäumG - (vgl. dazu Tipke/Kruse, Reichsabgabenordnung, § 4c StSäumG Rdnr. 3, Stand Dezember 1975) zugrunde lag. Die Zinsen entstehen auf Grund der Tatbestandswirkung der Aussetzungsverfügung(en) und dem endgültigen Unterliegen des Steuerpflichtigen im Rechtsschutzverfahren. Daran hat sich auch im Anwendungsbereich des § 237 AO nichts geändert (vgl. dazu BFH-Urteil vom 31. März 2010 II R 2/09, BFH/NV 2010, 1602). 79

Da auch für die Zeit der Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes Aussetzungszinsen festgesetzt werden können, wenn die Finanzbehörde bis zur abschließenden Entscheidung eine Heilung des Verwaltungsaktes herbeigeführt hat (vgl. BFH/NV 2010, 1602 unter II. 2a und b), und ein Zinsverzicht im Sinne des § 237 Abs. 4 i. V. m. § 234 Abs. 2 AO nur bei einer 80

Ermessensreduzierung auf Null vom Steuerpflichtigen in einem prozessualen Verfahren erstritten werden kann (vgl. BFH a. a. O. unter II.1.), gehen von einer Aussetzung der Vollziehung zumindest erhebliche finanzielle Risiken aus, die es **ausgeschlossen** erscheinen lassen, von einer fehlenden Rechtsverletzung durch eine rechtswidrig aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung auszugehen.

Der Senat sieht sich mit dieser Auffassung in Übereinstimmung mit der Revisionsentscheidung des BFH zu dem vergleichbaren Verfahren vor dem Finanzgericht Düsseldorf, da der BFH insoweit ausdrücklich auf die Möglichkeit der Erhebung einer Klage hingewiesen hat (vgl. BFH, BStBl II 2008, 134 unter II. 1.f).

81

2. Die Klage ist auch begründet.

82

Die angefochtenen Verfügungen über die Aufhebung der Vollziehung (Verfügung vom 24. November 2005 mit Aufhebung der Vollziehung ab dem 28. Oktober 2005) und Aussetzung der Vollziehung (Verfügungen vom 24. November 2005, 10. Mai 2007, Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2008 und Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009) waren jeweils in vollem Umfang wegen Zweckverfehlung (vgl. § 5 AO) rechtswidrig.

83

Nach Überzeugung des erkennenden Senates handelt es sich bei der Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung ohne Antrag des Steuerpflichtigen gemäß § 361 Abs. 2 Satz 1 AO um eine Ermessensentscheidung.

84

Der Senat kann dabei offen lassen, ob es sich bei der Entscheidung der Finanzbehörde über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung um eine Ermessensentscheidung oder um einen Akt der gebundenen Verwaltung handelt (vgl. zum Streitstand z.B. BFH-Beschluss vom 4. Dezember 1967 GrS 4/67, BFHE 90, 461; BStBl II 1968, 199 unter 4. unter Hinweis auf BFH-Beschluss vom 28. Juni 1967 VII B 12/66, BFHE 89, 82, BStBl III 1967, 513; BFH-Beschluss vom 10. Dezember 1986 I B 121/86, BFHE 149, 6, BStBl II 1987, 389; BFH-Urteil vom 10. November 1994 IV R 44/94, BFHE 176, 303, BStBl II 1995, 814; BFH-Beschluss vom 1. April 2010, II B 168/09, BStBl II 2010, 558; Birkenfeld in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 361 AO Rdnr. 326 m. w. N.; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO § 69 FGO Rdnrn. 138, 82, 83 m. w. N.).

85

Zumindest bei der Aussetzung der Vollziehung ohne Antrag handelt es sich nach Überzeugung des Senats um einen Ermessensverwaltungsakt. Das ergibt sich zunächst aus dem Wortlaut des Gesetzes, wonach die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen "kann", während bei einer Entscheidung über einen Antrag des Steuerpflichtigen die Aussetzung der Vollziehung erfolgen "soll", wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen (vgl. § 361 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO u. § 69 Abs. 2 Satz 1 und 2 FGO). Auch in Rechtsprechung und Literatur wird soweit ersichtlich hinsichtlich der nur von der Finanzverwaltung zu gewährenden Aussetzung der Vollziehung von Amts wegen von niemand die Auffassung vertreten, dass die Finanzverwaltung bei Vorliegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes verpflichtet sei, die Aussetzung der Vollziehung ohne Antrag des Steuerpflichtigen und gegen dessen mutmaßliches Interesse zu gewähren. Vielmehr scheint allgemeine Auffassung zu sein, dass die entsprechende Entscheidung nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) zu treffen ist (vgl. z.B. Birkenfeld a. a. O. § 361 AO Rdnr. 325; ders. a. a. O. § 69 FGO Rdnr. 128; Seer a. a. O. § 69 FGO Rdnr. 82; Szymczak in Koch/Scholtz, AO, § 361 Rdnr. 18; Hardtke in Kühn/von Wedelstädt, AO, § 361 Rdnr. 21, 22; Dumke in Schwarz, AO, § 361 Rdnr. 91, 6; Koch in Gräber, FGO, § 69 Rdnr. 110; im Ergebnis ebenso: Finanzgericht Düsseldorf, EFG 2006, 1225).

86

Auch die Finanzverwaltung geht von einem derartigen Ermessen aus, wenn sie in Tz 2.1 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung - AEAO - ausführt, dass von der Möglichkeit der Aussetzung der Vollziehung ohne Antrag insbesondere dann Gebrauch zu machen sei, wenn der Rechtsbehelf offensichtlich begründet sei, der Abhilfebescheid aber voraussichtlich nicht mehr vor Fälligkeit der geforderten Steuer ergehen könne. Eine derartige Anweisung an die nachgeordneten Finanzbehörden wäre unsinnig, wenn es sich nicht um eine Möglichkeit, sondern um eine Pflicht handelte. 87

Dies hat zur Folge, dass der erkennende Senat die Entscheidung(en) des Beklagten nur in den durch § 102 FGO gezogenen Grenzen (vgl. von Groll in Gräber, FGO, § 102 Rdnr. 2 mit umfangreichen Nachweisen zu Rechtsprechung und Literatur) überprüfen kann. Die gerichtliche Prüfung der Aussetzungsverfügungen ist daher auf die Prüfung beschränkt, ob der Beklagte bei seinen Entscheidungen die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihm eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. 88

Zumindest ein Ermessens Fehlgebrauch ist im vorliegenden Verfahren festzustellen. 89

Die aufgezwungene Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung ist grundsätzlich ermessensfehlerhaft, wenn nicht besondere Gründe ausnahmsweise die Finanzbehörde berechtigen, die tendenziell auf den Rechtsschutz des Bürgers ausgerichtete Aussetzung der Vollziehung in objektiv belastender Weise gegen den Willen des Bürgers einzusetzen (a). Derartige besondere Gründe sind weder in der ursprünglichen Aussetzungsverfügung vom 24. November 2005 noch in der Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2008 vorgebracht worden (b). Außerdem liegt in Anbetracht der punktuellen Anwendung der Zwangsaussetzung der Vollziehung ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor (c). 90

a) Nach § 361 Abs. 2 Satz 1 AO "kann" die Finanzbehörde die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen. Das Gesetz nennt in § 361 Abs. 2 Satz 1 AO mit Ausnahme des Kontexts, also den Aussetzungsgründen in § 361 Abs. 2 Satz 2 AO, keine näheren Vorgaben zu den Voraussetzungen hierfür und nach welchen Gesichtspunkten die Finanzbehörde ihr durch die Vorschrift eingeräumtes Ermessen auszuüben hat. 91

Es ist daher zunächst Sache der Finanzgerichte, Voraussetzungen und Grenzen dieser Befugnis im Rahmen der Auslegung und Anwendung des Steuerrechts näher zu bestimmen. Dabei haben sie dem verfassungsrechtlichen Gebot, effektiven Rechtsschutz zu gewähren, Rechnung zu tragen. 92

In der Vergangenheit ergaben sich bei der Auslegung des § 361 Abs. 2 Satz 1 AO i. V. m. § 5 AO keine durchgreifenden Probleme. Wenn das wohlverstandene Interesse des Steuerpflichtigen die Aufhebung oder Aussetzung der Vollziehung eines Bescheides nahelegte, der Steuerpflichtige aber aus mangelnder Rechtskenntnis oder für ihn unklarer Verfahrenslage heraus, trotz des Vorliegens ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes oder des Vorliegens einer unbilligen Härte, einen solchen Antrag nicht stellte, wurde - gelegentlich im Kontext eines in späterem Verfahrensstadium gestellten Antrages auf Aussetzung der Vollziehung - die Aufhebung der Vollziehung von Amts wegen verfügt. Die Aussetzung der Vollziehung entsprach dabei dem mutmaßlichen Willen des Steuerpflichtigen und lag unstreitig im Bereich zweckgerechter Ausübung des der Finanzbehörde in § 361 Abs. 2 S. 1 AO eingeräumten Ermessens (so übereinstimmend auch Seer, Aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung, Die Unternehmensbesteuerung - Ubg - 2008, 249 und Koepsell/ Wallbrodt, Aufhebung und Aussetzung der Vollziehung gegen den 93

Demgegenüber handelt es bei dem Streitfall um einen Beispielsfall der erst in jüngerer Vergangenheit zu beobachtenden Aufhebung oder Aussetzung der Vollziehung gegen den (ausdrücklichen) Willen des Steuerpflichtigen. Insoweit liegt ein bisher in der Rechtsprechung noch nicht geklärtes Phänomen vor, das ganz augenscheinlich auf Seiten der Finanzverwaltung mit dem Ziel der Ausnutzung des Zinsgefälles zwischen den Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO und den Marktzinsen zur Anwendung gebracht wird (vgl. Seer Tipke/Kruse, AO/FGO, § 361 AO Rdnr. 5 und § 69 FGO Rdnr. 9). Auch im Streitfall spielte die Zinsüberlegung, wie sich sowohl aus den vorgelegten Akten als auch aus den Seiten 5 und 6 der Einspruchsentscheidung klar ergibt, auf Seiten des Beklagten - wie auch der Klägerin - eine überragende Rolle. 94

Nach Überzeugung des erkennenden Senats liegt die aufgezwungene Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung regelmäßig außerhalb des Bereichs ermessensgerechter Entscheidungen im Rahmen des § 361 Abs. 2 S. 1 AO, da der vorläufige Rechtsschutz im Steuerrecht der verfassungsrechtlich gebotenen Verwirklichung des Individualrechtsschutzes bei - trotz anhängiger Rechtsbehelfe oder Rechtsmittel - vollziehbaren Verwaltungsakten dient (aa) und kein im Rahmen der Ermessensausübung gem. § 361 Abs. 2 S. 1 AO zu berücksichtigendes schutzwürdiges Interesse des Staates besteht, vom Gesetz nicht generell vorgesehene Zinsrisiken auf den Steuerpflichtigen abzuwälzen (ab). 95

aa) Die Aussetzung der Vollziehung dient grundsätzlich dem vorläufigen Rechtsschutz des Steuerpflichtigen (vgl. statt vieler Seer a. a. O. § 69 FGO Rdnr. 1; ders., Ubg 2008, 249), sie ist Ausfluss der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes - GG - (vgl. z.B. Birkenfeld a. a. O. § 361 AO Rdnr. 23; Kirchhof, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft - DStJG - Band 18, 17, 36f. jeweils mit Nachweisen zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG -). 96

Nach der Rechtsprechung des BVerfG (z. B. Beschluss vom 13. Juni 1979 1 BvR 699/77, Entscheidungen des BVerfG - BVerfGE - 51, 268) hat Art. 19 Abs. 4 GG gerade im Bereich des vorläufigen Rechtsschutzes eine erhebliche Bedeutung. "Sie liegt auch darin, die "Selbstherrlichkeit" der vollziehenden Gewalt gegenüber dem Bürger zu beseitigen (...). Daher soll nicht nur jeder Akt der Exekutive, der in Rechte des Bürgers eingreift, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vollständig der richterlichen Prüfung unterstellt werden (...), sondern es sollen durch Art. 19 Abs. 4 GG auch irreparable Entscheidungen, die durch die sofortige Vollziehung einer hoheitlichen Maßnahme eintreten können, soweit wie möglich ausgeschlossen werden." 97

Zur Aussetzung der Vollziehung im Steuerrecht führt das BVerfG in einer aktuellen Entscheidung (BVerfG-Beschluss vom 22. September 2009 1 BvR 1305/09, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2009, 2146) aus: "Art. 19 Abs. 4 GG garantiert insbesondere auch effektiven vorläufigen Rechtsschutz. Denn wirksamer Rechtsschutz bedeutet auch Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit. Daraus folgt, dass gerichtlicher Rechtsschutz namentlich in Eilverfahren so weit wie möglich der Schaffung solcher vollendeter Tatsachen zuvorzukommen hat, die dann, wenn sich eine Maßnahme bei (endgültiger) richterlicher Prüfung als rechtswidrig erweist, nicht mehr rückgängig gemacht werden können. Hieraus ergeben sich für die Gerichte Anforderungen an die Auslegung und Anwendung der jeweiligen Gesetzesbestimmungen über den Eilrechtsschutz (...). Sind dem Richter im Interesse einer angemessenen Verfahrensgestaltung Ermessensbefugnisse eingeräumt, so müssen diese im konkreten Fall im Blick auf die Grundrechte ausgelegt und angewendet 98

werden. Sie dürfen nicht zu einer Verkürzung des grundrechtlich gesicherten Anspruchs auf einen effektiven Rechtsschutz führen (...)."

Der Senat versteht die Vorschriften über die Aussetzung der Vollziehung gemäß § 361 AO und § 69 FGO und die einstweilige Anordnung gem. § 114 FGO im Lichte der dargestellten exemplarischen Entscheidungen des BVerfG als Konkretisierungen des grundgesetzlich vorgegebenen effektiven Rechtsschutzes. Sie dienen nahezu ausschließlich dem Zweck des Individualrechtsschutzes (ebenso Seer, Ubg 2008, 249). Die Einbeziehung der finanziellen Interessen des Staates in die Abwägung bei der Ermessensentscheidung gemäß § 361 Abs. 2 S. 1 AO führt daher nach Überzeugung des erkennenden Senats regelmäßig zu einem Ermessens Fehlgebrauch. 99

Dem gegenteiligen, insbesondere von Koepsell/ Wallbrodt (INF 2006, 822) vertretenen Ansatz, es finde sich kein plausibler Grund dafür, warum nicht das finanzielle Interesse des Staates als Abwägungskriterium bei der Gewährung ungewollten vorläufigen Rechtsschutzes einbezogen werden solle, vermag der Senat bereits im Ansatz nicht zu folgen. Es findet sich vielmehr - von Ausnahmefällen abgesehen - kein plausibler Grund dafür, warum das finanzielle Interesse des Staates bei der Entscheidung über die Gewährung des dem Individualrechtsschutz dienenden vorläufigen Rechtsschutzes eine Bedeutung entfalten sollte. 100

Dabei ist auch zu beachten, dass die Finanzbehörde durch die Festsetzung der angefochtenen Steuern die unmittelbare Ursache des Rechtsbehelfsverfahrens setzt. Bei rechtmäßigem Verwaltungsvollzug muss die Behörde dabei nach der Gewährung rechtlichen Gehörs (§ 91 AO) zu der Überzeugung gekommen sein, dass die von ihr festgesetzte Steuer der tatsächlich verwirkten Steuer entspricht (§ 85 AO). Die die Aussetzung der Vollziehung ermöglichenden ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes dürften daher regelmäßig keine überwiegenden Zweifel darstellen, da die Finanzbehörde bei Vorliegen überwiegender Zweifel die Steuer nicht hätte festsetzen dürfen. 101

Die bisher bekannt gewordenen Fälle der Aussetzung der Vollziehung gegen den Willen des Steuerpflichtigen betreffen - wie auch der vorliegende Fall - bei ordnungsgemäßer Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Wesentlichen ausermittelte Lebenssachverhalte und reine Rechtsstreitigkeiten. Für derartige Fälle ist eine Aussetzung der Vollziehung gegen den Willen des Steuerpflichtigen regelmäßig nicht ermessensgerecht. 102

ab) Auch die Zinsvorschriften beziehungsweise die gesetzgeberischen Konzepte, die diesen zu Grunde liegen, bieten keine Anhaltspunkte dafür, dass eine mit den finanziellen Interessen des Staates begründete Aussetzung der Vollziehung gegen den Willen des Steuerpflichtigen im Rahmen des gesetzgeberischen Konzeptes liegt. 103

Der Einführung der Aussetzungszinsen lag der Gedanke zu Grunde, einen gerechten Ausgleich zwischen dem Zinsvorteil des Steuerpflichtigen und dem Zinsverlust des Steuergläubigers herbeizuführen (ebenso mit umgekehrten Vorzeichen der gedankliche Ansatz der gleichzeitig eingeführten Prozesszinsen). Dieses Konzept lag bereits § 251a der Reichsabgabenordnung (vgl. dazu mit umfangreicher Darstellung der Gesetzgebungsgeschichte OVG Münster, Urteil vom 23. November 2001 3 A 1928/98, ZMR 2002, 477) und § 4c Steuersäumnisgesetz - StSäumG - (vgl. dazu Tipke/Kruse, Reichsabgabenordnung, § 4c StSäumG Rdnr. 3, Stand Dezember 1975) zugrunde. Daran hat sich im Anwendungsbereich des § 237 AO nichts geändert (vgl. dazu BFH-Urteil vom 31. März 2010 II R 2/09, BFH/NV 2010, 1602). 104

Es war das ausdrückliche Ziel des Gesetzgebers, durch die Einführung der Zinsen zugleich unnötige Steuerprozesse zu vermeiden, die zuvor im Hinblick auf die - die geringen sonstigen Kosten erfolgloser Prozesse übersteigenden - Zins- und Liquiditätsvorteile bei gewährter Aussetzung der Vollziehung geführt worden waren (vgl. dazu OVG Münster, ZMR 2002, 477). Ziel des Gesetzgebers war es also u.a., auf das Klageverhalten der Steuerpflichtigen einzuwirken. Anhaltspunkte für den Willen des Gesetzgebers, eine Verzinsungspflicht für Fälle, in denen der Staat die Annahme angebotener Steuerzahlungen ablehnt, einzuführen, bestehen nicht.

Insoweit weicht der hier zu entscheidende Fall einer auf einer Ermessensentscheidung beruhenden (teilweise sicheren) Verzinsungspflicht grundlegend von dem generell abstrakten Konzept der Vollverzinsungszinsen gemäß § 233a AO ab (vgl. zur Verfassungsmäßigkeit insoweit: BVerfG-Beschluss vom 3. September 2009 1 BvR 2539/07, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 2010, 171) 106

b) Der Beklagte hat im Rahmen seiner Ermessensentscheidungen keine Überlegungen angestellt, die ausnahmsweise eine Aufhebung oder Aussetzung der Vollziehung gegen den Willen der Klägerin rechtfertigen könnten. 107

Der Senat kann dabei dahingestellt sein lassen, in welchen Sonderfällen ausnahmsweise eine Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung gegen den Willen des Steuerpflichtigen ermessensgerecht erscheinen könnte. Der Senat sieht insoweit z. B. mögliche Anwendungsfälle, wenn die Finanzverwaltung in Fällen eines erkannten Fehlers im Vorgriff auf eine beabsichtigte Abhilfe (vgl. Tz 2.1 des AEAO zu § 361) oder bei Verstößen des Steuerpflichtigen gegen seine Mitwirkungspflichten mit der Folge der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) ggf. die Aussetzung der Vollziehung auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen verfügen würde (vgl. insoweit auch die besonderen Zinsregelungen in § 236 Abs. 3 AO). 108

Der Beklagte hat aber die ursprüngliche Aussetzungsverfügung u.a. auf die Annahme die antragsfreie Aufhebung der Vollziehung sei nicht an die Voraussetzungen der ernstlichen Zweifel oder unbilligen Härte gebunden, gestützt. Eine derartige Überlegung ist nach Überzeugung des Senats grundsätzlich rechtsfehlerhaft und kann die Zwangsaussetzung nicht stützen. Praktisch das gesamte Schrifttum verlangt auch in den Fällen des § 361 Abs. 2 S. 1 AO das Vorliegen der allgemeinen Aussetzungsvoraussetzungen (z.B. Birkenfeld a. a. O. § 361 AO Rdnrn. 325, 326; ders. a. a. O. § 69 FGO Rdnr. 128; Seer a. a. O. § 69 FGO Rdnr. 54; Pahlke in Pahlke/König, AO, § 361 Rdnr. 27; Dumke in Schwarz, AO, § 361 Rdnr. 91; im Ergebnis ebenso: Finanzgericht Düsseldorf, EFG 2006, 1225). Die im Übrigen vorgebrachten Argumente bezüglich des Vorliegens rechtlicher Zweifel sind ebenfalls ungeeignet einen Ausnahmefall für die berechnete Zwangsaussetzung zu begründen. 109

Auch im Rahmen der Einspruchsentscheidung hat der Beklagte keine Begründung gegeben, die eine zwangsweise Aussetzung der Vollziehung rechtfertigen könnte. Das Vorbringen bezüglich der rechtlichen Zweifel ist nicht hinreichend. Der Senat lässt insoweit offen, inwieweit die vorgetragenen Rechtsüberlegungen im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung ernstliche Zweifel erzeugen konnten. Zumindest im Zeitpunkt des Erlasses der gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Aussetzungsverfügung vom 30. Juni 2009 lagen diese Zweifel nach dem eigenen Vorbringen des Beklagten nicht mehr vor. 110

Unabhängig davon sind die weiteren Erwägungen, die der Beklagte im Rahmen der Einspruchsentscheidung angestellt hat, ungeeignet (ausnahmsweise) die Rechtmäßigkeit einer zwangsweisen Aussetzung der Vollziehung zu begründen. Der Beklagte hat insoweit 111

lediglich die finanziellen Interessen der Klägerin und des Staates gegeneinander abgewogen. Die finanziellen Interessen des Staates sind aber - wie oben dargelegt - regelmäßig bei der Frage der zwangsweisen Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ohne Bedeutung.

c) Letztlich liegt auch deshalb ein Ermessensfehler vor, weil die Entscheidung für die Zwangsaussetzung mit dem Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 GG nicht zu vereinbaren ist. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. (vgl. BVerfG, HFR - 2010, 171 m.w.N.). Für den Bereich der Ermessensverwaltung bedeutet dies, dass erst eine Ermessensabweichung, also eine Abweichung der Behörde von einer einheitlichen Ermessenspraxis ohne zureichenden Grund, zu einer Verletzung des Gleichheitssatzes und damit einem Ermessensfehler führt (vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO Rdnr. 50 m.w.N.). 112

Eine solche Ermessensabweichung liegt im Streitfall vor. Wie dem erkennenden Senat aus der langjährigen Befassung mit Aussetzungsverfahren aus dem gesamten Gerichtsbezirk bekannt ist, erfolgt eine Aussetzung der Vollziehung gegen den Willen des Steuerpflichtigen nur in einer verschwindend geringen Anzahl von Fällen und soweit ersichtlich nur bei erheblichen Streitwerten. Soweit sich der Beklagte in der Einspruchsentscheidung zur Begründung der Aussetzung der Vollziehung auf die Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung beruft, handelt es sich daher nach Überzeugung des Senats um eine mit der bisherigen Verwaltungspraxis im Widerspruch stehende Scheinbegründung. 113

Eine Aussetzung der Vollziehung gegen eine ausdrückliche Regelung in den Körperschaftsteuerrichtlinien, wie sie im vorliegenden Fall vorgenommen wurde, ist tatsächlich absolut außergewöhnlich. Wenn man z. B. die 78 Erlasse zu § 361 AO, die für den Zeitraum zwischen 2004 und 2008 in der von Felix/Carlé begründeten Steuererlasskartei - StEK - dokumentiert sind, überprüft, stellt man vielmehr fest, dass in der Mehrzahl aller Fälle den Finanzämtern die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ausdrücklich untersagt wird. In den verbleibenden Fällen wird die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung erlaubt, aber nicht vorgegeben. 114

Demgegenüber finden sich in der Verfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 13. Juli 2009 S 0464/S0632A-St352, StEK Nr. 25 zu § 237 AO, Überlegungen, wie die Zinsauswirkungen einer im Einzelfall aus Rechtsgründen gegen den Willen des einzelnen Steuerpflichtigen eintretenden Aussetzung der Vollziehung (Grundlagen-/ Folgebescheid) durch Entgegennahme freiwilliger Zahlungen vermieden werden können. 115

Gründe, die im Streitfall die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten, vermag der Senat nicht zu erkennen. Insbesondere ist eine Differenzierung nach der Höhe der streitigen Steuerschuld bei der Aussetzung der Vollziehung für eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung ungeeignet. Insoweit unterscheidet sich die Aussetzung der Vollziehung von den einer Differenzierung zugängigen Fragen der Intensität der Sachaufklärung (vgl. AEAO zu § 88, 194 AO und die Regelungen der Betriebsprüfungsordnung). 116

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 S. 3 FGO. Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren indirekt ausschließlich über die Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO. Da die Aufhebungsverfügung vom 24. Oktober 2005 keinerlei Zinsauswirkungen hatte, fällt sie bei der Berechnung der Unterliegensquoten nicht ins Gewicht. 117

Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Die Frage der Zulässigkeit einer aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung stellt sich, wenn das Marktzinsniveau weiterhin niedrig bleibt und die in der 118

Literatur geäußerte Annahme (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rdnr. 9) einer zunehmenden Anwendung zutreffen sollte, in einer Vielzahl von Besteuerungsverfahren und lässt daher eine klarstellende Entscheidung des Bundesfinanzhofs erforderlich erscheinen.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 119