

---

**Datum:** 24.11.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 3403/19 AO  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2021:1124.3K3403.19AO.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

**Die Klage wird abgewiesen.**

**Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.**

**Die Revision wird nicht zugelassen.**

---

## Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte bei der Änderung von Einkommensteuerbescheiden anlässlich des Abschlusses eines Verständigungsverfahrens nach dem deutsch-singapurischen Doppelbesteuerungsabkommen von einer Verzinsung der sich dabei ergebenden Erstattungsbeträge nach § 233a Abgabenordnung (AO) absehen durfte. 1

In den Streitjahren 1994 bis 1998 war der Kläger alleiniger Kommanditist der Y. Kommanditgesellschaft (Handelsregister des Amtsgerichts C., [...], im Folgenden „Y.“), die alleinige Kommanditistin der Y. GmbH + Co. Kommanditgesellschaft war (Handelsregister des Amtsgerichts C., [...]; bis zur Eintragung im Handelsregister am 00.00.1995 firmierend als Y. 1 GmbH + Co. Kommanditgesellschaft, im Folgenden „Y. Production“). Die Y. Production unterhielt unter anderem eine Betriebsstätte in Singapur, die Halbfertigprodukte von der Y. erwarb, verarbeitete und anschließend an die Y. bzw. weitere Konzerngesellschaften zum weiteren Vertrieb veräußerte. 2

Eine bei der Y. für die Jahre 1994 bis 1998 durchgeführte Betriebsprüfung des Finanzamts für Großbetriebsprüfung J. führte unter anderem zu einer steuererhöhenden Berichtigung der festgestellten Einkünfte nach § 1 Außensteuergesetz im Zusammenhang mit verrechnungspreisrelevanten Sachverhalten hinsichtlich der Betriebsstätte der Y. Production in Singapur (vgl. Anlage 11 zum Betriebsprüfungsbericht vom 10.12.2001).

Bereits vor Erlass des Betriebsprüfungsberichts beantragte der steuerliche Vertreter des Klägers die Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre, um das voraussichtliche Ergebnis der Betriebsprüfung umzusetzen. Mit geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 29.08.2001 (für die Jahre 1995 bis 1997) und vom 12.09.2001 (für das Jahr 1994) des Klägers und seiner in diesen Jahren mit ihm zusammenveranlagten Ehefrau entsprach der Beklagte diesem Antrag. 4

Die mit den vorgenannten Bescheiden noch nicht umgesetzten Ergebnisse der Betriebsprüfung wurden aufgrund der Mitteilungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der Y. vom 24.02.2002 in den geänderten Einkommensteuerbescheiden 1994 bis 1998 des Klägers und seiner in den Jahren 1994 bis 1997 mit ihm zusammenveranlagten Ehefrau vom 07.06.2002 umgesetzt. 5

Die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1998 wurden in der Folge aus hier nicht streitigen Gründen mehrfach geändert und im Übrigen bestandskräftig. 6

Der Kläger, die Y. und die Y. Production beantragten mit Schreiben vom 08.07.2002 beim Beklagten die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 25 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Singapur), welches in der Folgezeit durchgeführt wurde. 7

Mit Schreiben vom 17.03.2017 informierte das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) den Kläger und die übrigen Antragsteller über den Abschluss des Verständigungsverfahrens. Das Schreiben hat den folgenden Inhalt: 8

„im o.g. Verfahren wurde mit dem Land Singapur eine Verständigungsvereinbarung getroffen. 9

Der Kompromiss sieht eine teilweise Rücknahme der deutschen Korrekturen vor. Details entnehmen Sie bitte der anliegenden Tabelle. Es wurde vereinbart, dass in beiden Staaten keine Verzinsung erfolgt. Die Vereinbarung steht unter dem Vorbehalt Ihrer Zustimmung und der Rücknahme vorliegender diesbezüglicher Rechtsbehelfe sowie dem Verzicht auf die Einlegung von Rechtsbehelfen, die die Vereinbarung umsetzen. Wegen der Umsetzung dieser Vereinbarung und der Einholung der Zustimmung der Rechtsbehelfsverzichte wird sich die zuständige Landesfinanzbehörde mit Ihnen in Verbindung setzen.“ 10

Dem Schreiben war als Anlage eine einseitige Tabelle „Appendix 1“ in englischer Sprache beigefügt, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird. 11

Nach Aufforderung durch die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen übersandte der Beklagte den Antragstellern mit Schreiben vom 29.03.2017 eine vorformulierte und mit „rechtsverbindliche Zustimmungserklärung“ überschriebene Erklärung, mit der Bitte um Abgabe einer gemeinschaftlichen Erklärung aller Verfahrensbeteiligten nach dem beigefügten Muster. Die Zustimmungserklärung hat den folgenden Inhalt: 12

„Hiermit erklären wir uns mit der Umsetzung der am 08.02.2017 zwischen Vertretern des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) mit Vertretern der Republik Singapur getroffenen Einigung im Verständigungsverfahren für die Jahre 1994 - 1998 nach dem deutsch-singapurischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einverstanden.

Die Details der Verständigungsvereinbarung sind uns mit Schreiben des BZSt vom 17.03.2017 unter o.g. Gz. mitgeteilt worden. 14

Weiterhin erklären wir, dass wir auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen sämtliche, die Verständigungsvereinbarung umsetzenden Bescheide verzichten. 15

Auf die §§ 354 Abs. 1a und § 362 Abs. 1a AO sowie die §§ 50 Abs. 1a und 72 Abs. 1a FGO wird hingewiesen.“ 16

Diese Erklärung wurde vom Kläger unterzeichnet und dem Beklagten mit Schreiben vom 29.05.2017 übersandt. 17

Die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung gegenüber dem Kläger und – mit Ausnahme des Jahres 1998 – dessen Ehefrau erfolgte mit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten und nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO für endgültig erklärten Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 1994 vom 05.06.2018 und für die Jahre 1995 bis 1998 vom 24.05.2018. Diesen lagen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der Y. für die Streitjahre vom 30.07.2017 zugrunde. In den Erläuterungen der Feststellungsbescheide heißt es jeweils: „Der Bescheid wurde ausschließlich wegen eines im Jahr 2017 eingetretenen rückwirkenden Ereignisses geändert.“ 18

Der jeweilige Abrechnungsteil der geänderten Einkommensteuerbescheide weist zu viel gezahlte Einkommensteuer in Höhe von [...] Euro (1994), [...] Euro (1995), [...] Euro (1996), [...] Euro (1997) und [...] Euro (1998) aus. Die Änderungsbescheide enthalten die Mitteilung, dass die bisherige Zinsfestsetzung gemäß § 233a AO bestehen bleibe. Im jeweiligen tabellarischen Festsetzungsteil sind hinsichtlich der Zinsen zur Einkommensteuer keine Eintragungen enthalten. Im Abrechnungsteil werden die abzurechnenden und bereits gezahlten Zinsen jeweils mit dem gleichen Wert angegeben, sodass die Eintragung in der Spalte „demnach zuviel gezahlt“ jeweils auf 0 Euro lautet. 19

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 wurden am 08.05.2019 nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO hinsichtlich der Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen geändert. 20

Mit Schreiben vom 12.06.2018 legte der Kläger Einsprüche gegen die Änderungsveranlagungen zur Festsetzung der Einkommensteuer, des Solidaritätszuschlags und der Zinsen in den Änderungsbescheiden vom 24.05.2018 bzw. 05.06.2018 ein. Im gleichen Schreiben beantragte er die Durchführung der Zinsfestsetzung nach § 233a AO. 21

Zur Begründung trug er im Wesentlichen vor, dass die gesetzliche Bestimmung zur Zinsfestsetzung des § 233a AO nicht dispositiv sei. Die Bundesrepublik Deutschland sei nicht ermächtigt gewesen, sich im Rahmen des zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens auf die Nichtanwendung dieser Vorschrift zu verständigen. Die Nichtanwendung der Vorschrift sei daher weder durch die im Rahmen eines Verständigungsverfahrens erzielte zwischenstaatliche Vereinbarung der Bundesrepublik Deutschland mit Singapur noch durch die eingeholte Zustimmungserklärung des Klägers zur Umsetzung der 22

Verständigungsvereinbarung gerechtfertigt.

Mit Schreiben vom 20.06.2018 legte der Kläger zudem Einsprüche gegen die „Leistungsgebote“ in den geänderten Bescheiden vom 24.05.2018 und vom 05.06.2018 ein. 23

Den Antrag auf Durchführung der Zinsfestsetzungen vom 12.06.2018 lehnte der Beklagte mit dem mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehenen Schreiben vom 12.03.2019 ab. 24

Zum einen würden steuerliche Nebenabgaben – dazu zählten auch Zinsen – vom abkommensrechtlichen Begriff der Steuer mitumfasst, sodass die Verständigung auch hierüber möglich gewesen sei. 25

Zum anderen sei der abweichende Zinsbeginn nach § 233a Abs. 2a AO zu berücksichtigen. Der Zinslauf beginne danach nicht wie grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden sei, sondern – für den Fall, dass eine Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO beruhe – 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten sei. Verständigungsvereinbarungen im Sinne des § 175a Satz 1 AO würden begrifflich die Voraussetzungen eines rückwirkenden Ereignisses erfüllen, sodass es gerechtfertigt sei, auch bei einer Änderung aufgrund einer Verständigungsvereinbarung hinsichtlich der Verzinsung die Rechtsfolge des § 233a Abs. 2a AO – zumindest in entsprechender Anwendung – eintreten zu lassen. Der Zinslauf beginne daher aufgrund des Abschlusses des Verständigungsverfahrens im Jahr 2017 erst am 01.04.2019, sodass die Verzinsung in den Änderungsbescheiden aus dem Jahr 2018 zurecht unterblieben sei. 26

In einem weiteren Schreiben vom gleichen Tag, welches nicht mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehenen war („Erörterungsschreiben“), führte der Beklagte aus, dass die Einsprüche, soweit sie sich auf die in den geänderten Einkommensteuerbescheiden enthaltenen Zinsfestsetzungen bezögen, unzulässig sein dürften. Da die Zinsfestsetzungen nicht geändert worden seien, würden sich die Einsprüche auf die vor Erlass der Änderungsbescheide zuletzt geänderten Zinsfestsetzungen beziehen; diesbezüglich seien die Einspruchsfristen abgelaufen. 27

Gegen beide Schreiben des Beklagten vom 12.03.2019 legte der Kläger mit Schreiben vom 14.03.2019 (vorsorglich) Einsprüche ein. Er bestreite, dass Zinsen, die nach Abschluss eines Verständigungsverfahrens aufgrund des darin getroffenen Ergebnisses zur Verteilung von Besteuerungsgrundlagen festzusetzen wären, vom sachlichen Anwendungsbereich des DBA Singapur umfasst seien, da insofern eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen sei. Das BZSt habe sich jedenfalls über diese Zinsen nicht verständigen dürfen. Zudem sei die Wirkung einer Verständigungsvereinbarung nicht mit einem rückwirkenden Ereignis, sondern eher mit dem Abschluss eines (langwierigen) Einspruchsverfahrens vergleichbar, bei dem die Regelung des § 233a Abs. 2a AO nicht zur Anwendung komme. 28

Nachdem der Beklagte die Zustimmung zu einer Sprungklage nach § 45 Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht erteilt hatte, erhob der Kläger am 15.11.2019 die vorliegende Klage als Untätigkeitsklage nach § 46 FGO. Die Untätigkeitsklage war gerichtet gegen die Unterlassung einer Entscheidung über die Einsprüche gegen den Bescheid vom 12.03.2019 über die Ablehnung des Antrags auf Durchführung der Zinsfestsetzung nach § 233a AO für die Einkommensteuererstattungen 1994 bis 1998 und gegen den „Ablehnungsbescheid zum Einspruch gegen die Abrechnungsverfügungen zu den Zinsfestsetzungen im Sinne des § 233a AO betreffend die 29

Einkommensteueränderungsveranlagungen 1994 bis 1998“.

- Als voraussichtlichen Antrag kündigte der Kläger an: 30
- „Zur Beilegung des Rechtsstreits wird die Beklagte verurteilt, Zinsfestsetzungsbescheide im Sinne des § 233a AO zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1998, 1997, 1996 und 1995 jeweils datiert auf den 24.05.2018, sowie zum Einkommensteueränderungsbescheid 1994 vom 05.06.2018 unter Bestimmung des Zinslaufes im Sinne des § 233a Abs. 2 AO zu erlassen.“ 31
- Am 21.11.2019 erließ der Beklagte zwei Einspruchsentscheidungen betreffend die Jahre 1994 bis 1997 bzw. das Jahr 1998, mit denen er über sämtliche vom Kläger mit Schreiben vom 12.06.2018, 20.06.2018 und 14.03.2019 erhobenen Einsprüche entschied. Die Einsprüche vom 20.06.2018 gegen die angeblich in den Bescheiden enthaltenen „Leistungsgebote“ seien als Einsprüche gegen die Anrechnungsverfügungen auszulegen, da keiner der angefochtenen Bescheide tatsächlich mit einem Leistungsgebot ende. 32
- Nur soweit sich die Einsprüche vom 12.06.2018 gegen die (hinsichtlich des Jahres 1994 angeblich) geänderte Festsetzung des Solidaritätszuschlags und die Anrechnungsverfügung zur angeblich geänderten Festsetzung des Solidaritätszuschlags für das Jahr 1994 sowie der Einspruch vom 14.03.2019 gegen das Erörterungsschreiben des Beklagten vom 12.03.2019 richteten, wurden die Einsprüche als unzulässig verworfen. 33
- Im Übrigen wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. 34
- Der Zulässigkeit der Einsprüche im Übrigen stehe der am 29.05.2017 erklärte Rechtsbehelfsverzicht des Klägers nicht entgegen, da ein solcher nach § 354 AO unwirksam sei, wenn er – wie vorliegend – vor Erlass des anzufechtenden Verwaltungsakts erklärt werde und neben dem Verzicht weitere Erklärungen enthalte. 35
- Ferner seien die Einsprüche auch – entgegen der noch im Erörterungsschreiben vom 12.03.2019 vertretenen Auffassung – zulässig, soweit damit die unterlassene Änderung der Zinsfestsetzung in den Änderungsbescheiden vom 24.05.2018 bzw. 05.06.2018 angefochten würden. Da die jeweilige Einkommensteuerfestsetzung geändert worden sei, sei nach § 233 Abs. 5 und 7 AO auch erneut über die Zinsfestsetzung zu entscheiden gewesen. Die in den Änderungsbescheiden enthaltene Entscheidung, die bisherige Zinsfestsetzung bestehen zu lassen, stelle das rechtliche Ergebnis einer erneuten Prüfung – und nicht (nur) eine wiederholende Verfügung – dar und sei daher anfechtbar. 36
- Soweit die Einsprüche die unterlassenen Änderungen der Zinsfestsetzungen in den Änderungsbescheiden vom 24.05.2018 und 05.06.2018 sowie die Ablehnung des Antrags auf Änderung der Zinsfestsetzung betrafen, vertrat der Beklagte weiterhin primär die Ansicht, dass der Abschluss der Verständigungsvereinbarung als rückwirkendes Ereignis den nach § 233a Abs. 2a AO abweichenden Zinsbeginn nach sich ziehe. Dabei sei der Anwendungsbereich der Norm bereits eröffnet, wenn lediglich begrifflich ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorliege, ohne dass eine Änderung nach dieser Norm erfolgt sein müsse. Da eine in einer Verständigungsvereinbarung liegende Abänderung des nationalen Steuerrechts den hiervon betroffenen Steueranspruch nachträglich umgestalte, würde die Situation der in § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geregelten ähneln und ein rückwirkendes Ereignis im Sinne dieser Vorschrift vorliegen. Dabei betreffe der Beginn des Zinslaufes nach § 233a Abs. 2a AO sowohl die Minderung bisher entstandener Nachzahlungszinsen als auch die Berechnung von Erstattungszinsen. 37

- Ferner unterlägen Zinsen als steuerliche Nebenabgaben auch dem abkommensrechtlichen Begriff der Steuer, sodass die Bundesrepublik Deutschland ermächtigt gewesen sei, sich auch über die Frage der Verzinsung zu verständigen. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass der Abschluss der Verständigungsvereinbarung zuletzt gefährdet gewesen sei und nur habe erwirkt werden können, indem der Zinsverzicht als Zugeständnis für die Bundesrepublik Deutschland aufgenommen worden sei. Ansonsten wäre die Vereinbarung nicht zustande gekommen. Die Antragsteller hätten diesem Ergebnis auch insgesamt zugestimmt, worauf die Bundesrepublik Deutschland habe vertrauen dürfen und können. Sofern sich der Kläger nun gegen seine mit Schreiben vom 29.05.2017 übersandte Zustimmungserklärung richte, stelle dies widersprüchliches und damit unzulässiges Verhalten und einen Verstoß gegen Treu und Glauben dar. 38
- Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2019, gegen die nach deren Rechtsbehelfsbelehrungen Klagen hätten erhoben werden können, verwiesen. 39
- Nach Ergehen der Einspruchsentscheidungen hat der Kläger das vorliegende Verfahren zunächst in der Hauptsache für erledigt erklärt und unter Bezugnahme auf die Rechtsbehelfsbelehrungen in den Einspruchsentscheidungen angekündigt, eine erneute Klage „ausschließlich begrenzt auf die Festsetzung von Zinsen“ zu erheben. Diese zweite Klage hat er am gleichen Tag erhoben; sie wurde zunächst unter dem Aktenzeichen 3 K 3800/19 geführt und war gegen die Ablehnung des Antrages auf Vornahme geänderter Zinsfestsetzungen, gegen die Zinsfestsetzungen und gegen die „Abrechnungsverfügungen zu den Zinsen“ in den jeweiligen Änderungsbescheiden in Gestalt der jeweiligen Einspruchsentscheidung vom 21.11.2019 gerichtet. Nach einem Hinweis der damaligen Berichterstatterin ist das vorliegende Verfahren fortgesetzt und das Verfahren mit dem Aktenzeichen 3 K 3800/19 aus dem Register gelöscht worden. 40
- Mit der Klage begehrt der Kläger weiter die Festsetzung von Erstattungszinsen für die nach Abschluss und Umsetzung der Verständigungsvereinbarung festgesetzten Erstattungsbeträge zur Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998. 41
- Er vertritt die Auffassung, dass die Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO weder dem Grunde, noch der Höhe nach – etwa durch Außerachtlassung bestimmter Besteuerungsgrundlagen, sodass letztlich eine Nullfestsetzung verbliebe – dispositiv sei oder im Ermessen des Beklagten stünde. 42
- Etwas anderes ergebe sich zum einen nicht aus der Verständigungsvereinbarung, da das BZSt als Vertreter der Bundesrepublik Deutschland nicht ermächtigt gewesen sei, sich über die Nichtverzinsung des steuerlichen Ergebnisses der Umsetzung der Vereinbarung in der Bundesrepublik Deutschland zu verständigen. Die Frage der Verzinsung des steuerlichen Ergebnisses der Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung sei nicht vom Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) gedeckt, da ein DBA allein die Besteuerungshoheit der Vertragsstaaten und damit die Zuordnung von Steuersubstrat nach den Regelungen des jeweiligen DBA betreffe. Die Frage der (anschließenden) Verzinsung sei dagegen dem innerstaatlichen Abrechnungsverhältnis zwischen dem jeweiligen Staat und seinem Steuerpflichtigen zuzuordnen. Eine durch die Regelungen des DBA zu vermeidende Doppelbelastung könne dabei nicht eintreten; der Hinweis, dass in Singapur keine der Regelung des § 233a AO vergleichbare Verzinsung erfolge, sei als Rechtfertigung nicht ausreichend. Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens sei auch nur die Verständigung über eine übereinstimmende Anwendung der Regelungen des DBA und nicht auch über die (punktuelle) Nichtanwendung von nationalen Steuergesetzen zulässig. Ansonsten käme dies einem Eingriff in die 43

Gesetzgebungskompetenz auf Grundlage eines zwischenstaatlichen Vertrags gleich, für den eine verfassungsrechtliche Grundlage fehle. Nach den Erkenntnissen über den Ablauf des Verständigungsverfahrens, welche der Kläger erst durch Informationen in der Einspruchsentscheidung erhalten habe, stelle das Ergebnis des Verständigungsverfahrens hinsichtlich der (Nicht-)Verzinsung keine sachgerechte Zuordnung von Besteuerungssubstrat dar, sondern sei alleine auf eine monetäre Motivation der Bundesrepublik Deutschland angesichts der ungewöhnlich langen Dauer des Verständigungsverfahrens mit der Folge eines entsprechend langen Zinslaufs zurückzuführen; das BZSt habe damit seine Abschlusskompetenz überschritten. Es sei – mangels einer Beteiligung des Klägers am Verständigungsverfahren und Kenntnis der zugehörigen Vorgänge und Akten – auch nicht auszuschließen, dass einerseits die zwischen den Staaten ausgehandelte Verständigungsvereinbarung die Frage der Verzinsung nicht zum Inhalt habe oder andererseits bei einem Abschluss des Verständigungsverfahrens innerhalb der üblichen Verfahrensdauer die Verzinsung nicht ausgeschlossen worden wäre.

Zum anderen sei auch die Zustimmungserklärung des Klägers nicht geeignet, eine Nichtverzinsung entgegen der Vorschrift des § 233a AO zu begründen. Hierbei sei zunächst zu berücksichtigen, dass dem Kläger die Folgen seiner Zustimmungserklärung nicht hinreichend bekannt gewesen seien, da sowohl das Schreiben des BZSt samt Anlage aus dem März 2017 als auch der vorgegebene Erklärungstext inhaltlich unpräzise gewesen seien und auch keine Hinweise auf die steuerlichen Auswirkungen enthalten hätten. Hinsichtlich des Zinsverzichts sei nicht erkennbar gewesen, dass damit nur auf eine Verzinsung in Deutschland verzichtet werde, da in Singapur ohnehin keine entsprechende gesetzliche Zinsregelung bestünde, und dass dieser auch die Zinsen nach § 233a AO betreffe. Der Kläger habe nach der Beantragung des Verständigungsverfahrens im Jahr 2002 bis zum Schreiben des BZSt im März 2017 keinerlei Kenntnis über den Abstimmungsprozess im Verständigungsverfahren gehabt. Er sei seit dem Jahr 2008 nicht mehr Kommanditist der Y. und seit 2014 nicht mehr geschäftsführend tätig. Zudem sei der Zinsverzicht als Vereinbarung über den Steueranspruch wegen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzulässig. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben könne dem Kläger jedenfalls dann nicht vorgehalten werden, wenn dadurch gegen zwingende gesetzliche Vorschriften verstoßen oder die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unterlaufen würde.

44

Schließlich stelle der Abschluss der Verständigungsvereinbarung kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO dar, sodass § 233a Abs. 2a AO keine Anwendung finde. Das Verständigungsverfahren betreffe die zutreffende Anwendung der Regelungen des DBA und damit eine Rechts- und keine Tatsachenfrage. Der Abschluss der Verständigungsvereinbarung stelle eine geänderte rechtliche Beurteilung und keine rückwirkende Änderung des Sachverhalts dar.

45

Auf den vorliegenden Fall sei § 233a Abs. 2a AO auch nach seinem Sinn und Zweck nicht anwendbar. Die Verzinsungsregelung bezwecke grundsätzlich die Abschöpfung des durch die fehlerhafte Steuerfestsetzung entstandenen Liquiditätsvor- oder-nachteils, wobei sich ein solcher Liquiditätsvor- oder -nachteil bei einem rückwirkenden Ereignisses nicht ergebe, was durch den geänderten Beginn des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2a AO berücksichtigt werde. Vorliegend sei dem Kläger jedoch durch die zunächst fehlerhafte Zuordnung von Besteuerungssubstrat ein Liquiditätsnachteil entstanden, sodass dieser auch über die Verzinsung zu kompensieren sei.

46

47

Schließlich habe der Beklagte auch nicht in den geänderten Feststellungsbescheiden der Y. rechtsverbindlich für den Kläger feststellen können, dass die Änderung dieser Bescheide auf einem rückwirkenden Ereignis beruhte.

Der Kläger macht überdies eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung nach Art. 3 des Grundgesetzes (GG) infolge der unterlassenen Verzinsung sowie Verstöße gegen die Rechtsweggarantie und den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz, jeweils aus Art. 19 Abs. 4 GG, durch die Beschränkung des Rechts auf Akteneinsicht hinsichtlich der Akten des Verständigungsverfahrens und dessen überlanger Verfahrensdauer geltend. Ferner sei der effektive Rechtsschutz bei Verständigungsverfahren nach solchen DBA, die – wie vorliegend – keine Schiedsgerichtsklausel enthielten, nicht gegeben. 48

Hilfswise seien dem Kläger jedenfalls die Zinsen zu erstatten, mit denen er infolge der Umsetzung des Ergebnisses der Betriebsprüfung in den Jahren 2001 und 2002 für den Verzinsungszeitraum 1994 bis 2002 belastet gewesen sei. Er habe insoweit eine Überzahlung geleistet, da der Steuererhöhung im Anschluss an die Betriebsprüfung wegen der nachfolgenden Korrektur des Betriebsprüfungsergebnisses durch die Verständigungsvereinbarung die Rechtsgrundlage entzogen worden sei. Die Abrechnungsverfügungen in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden seien insoweit rechtswidrig, da Eintragungen erfolgt seien (gleiche Beträge unter „abzurechnen sind“ und „bereits gezahlt“ und ein Nullbetrag unter „demnach zu viel gezahlt“), obwohl in den zugehörigen tabellarischen Zinsfestsetzungen keine Eintragungen erfolgt seien. Der jeweilige Hinweis, wonach die bisherige Zinsfestsetzung bestehen bleibe, sei jedenfalls missverständlich und damit – da bei Auslegung behördlicher Erklärungen im Zweifel das für den Erklärungsempfänger weniger belastende Ergebnis vorzuziehen sei – rechtswidrig. 49

In der mündlichen Verhandlung vom 24.11.2021 hat der Kläger den folgenden Beweisantrag gestellt: 50

„Die Deutung der splitterhaften Sachverhaltsschilderung der Beklagten zum Verlauf des Verständigungsverfahrens lassen zur Überzeugung des Klägervertreters darauf schließen, dass sich die Verfahrensverzögerung zur Erledigung des Verständigungsverfahrens nicht aus einem angemessenen Bemühen um eine Verständigung sondern durch eine längere Untätigkeit erklärt. Es wird seitens des Klägervertreters davon ausgegangen, dass das längere Ruhen des Verfahrens zugleich ursächlich für die Tathandlung war, bei den Vertretern des Staates Singapur um eine zwischenstaatliche Regelung zu einer Verzinsungsvereinbarung nachzusuchen, um sich der Verzinsungsproblematik entziehen zu können. Hierüber soll Beweis durch Gewährung einer gerichtlichen Akteneinsicht in die Akten des Bundeszentralamts für Steuern erhoben werden. Aus Sicht des Klägervertreters führt ein Erkenntnisgewinn in der Sachfrage dazu, eine konkrete und fundierte Beurteilung zu der Aussage – dass zwischen den Staaten BRD und Singapur eine wirksame Verständigungsvereinbarung zu Zinsen i. S. d. § 233a AO (und nicht nur eine Gefälligkeitsbestätigung) geschlossen wurde – zu erlangen. Die Entscheidung über den Klageantrag hängt in einem nicht unwesentlichen Maß davon ab, ob es tatsächlich einen anzuerkennenden zwischenstaatlichen Vertrag gegeben hat und was sehr konkret Inhalt dieses Vertrages war. Die Berufung auf ein Auskunftsverweigerungsrecht kann diesen Beweis nicht ersetzen; die Beweisbedürftigkeit ergibt sich bereits aus dem bisherigen Sachvortrag und dem Umstand, dass die Verfahrensdauer in einem sehr deutlichen Maß von typischen Verfahrensverläufen abweicht. Es erscheint denkgesetzlich daher nicht abwegig, dass sich die tatsächlichen Beweggründe für die vorgetragene Vereinbarung so darstellen, wie dies der diesem Antrag zugrundeliegenden Überlegung/Befürchtung entspricht. Sollte 51

sich nach Beweisaufnahme erweisen, dass der Vertrag an wesentlichen Mängeln leidet, die zu einer Anerkennung einer solchen Vereinbarung erforderlich sind, wird sich die Beurteilungsgrundlage zum Klageantrag entsprechend abweichend gegenüber dem bisher als richtig unterstellten Sachvortrag – es liegt ein anzuerkennender Vertrag über einen Zinsverzicht vor – darstellen.

Die mehr oder minder sehr formelhafte Begründung zur Verweigerung der Akteneinsicht vermag die Begründetheit des Beweisantrages nicht zu beeinträchtigen. Vielmehr nährt diese das Bedürfnis nach einer ausreichenden Sachverhaltsklärung.“ 52

Der Kläger beantragt, 53

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 12.03.2019 dazu zu verpflichten, Zinsfestsetzungsbescheide im Sinne des § 233a AO zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1994 und 1995 vom 05.06.2018 bzw. 24.05.2018, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 08.05.2019, sowie zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1996, 1997 und 1998 vom 24.05.2018, sämtliche Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2019, unter Bestimmung des Zinslaufes im Sinne des § 233a Abs. 2 AO zu erlassen, 54

hilfsweise, den Beklagte dazu zu verpflichten, die Abrechnungsverfügungen zu den Zinsfestsetzungen im Sinne des § 233a AO zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1994 und 1995 vom 05.06.2018 bzw. 24.05.2018, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 08.05.2019, sowie zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1996, 1997 und 1998 vom 24.05.2018, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2019, neu zu verfügen, 55

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 56

Der Beklagte beantragt, 57

die Klage abzuweisen, 58

hilfsweise, die Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer 1994 bis 1998 entsprechend dem Vorschlag des Gerichts vom 16.06.2021 zur streitbeilegenden Erledigung des Rechtsstreits und unter Berücksichtigung der mit Schriftsatz des Beklagten vom 18.08.2021 vorgelegten Zinsberechnungen (Prüfberechnungen des RZF) vom 09.08.2021 wie folgt festzusetzen: 59

Zinsen zur Einkommensteuer 1994	296.125 Euro,	60
---------------------------------	---------------	----

Zinsen zur Einkommensteuer 1995	346.758 Euro,	61
---------------------------------	---------------	----

Zinsen zur Einkommensteuer 1996	328.792 Euro,	62
---------------------------------	---------------	----

Zinsen zur Einkommensteuer 1997	199.409 Euro,	63
---------------------------------	---------------	----

Zinsen zur Einkommensteuer 1998	116.074 Euro,	64
---------------------------------	---------------	----

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 65

Der Beklagte wiederholt und vertieft sein Vorbringen aus den Einspruchsentscheidungen. 66

67

Der Abschluss der Verständigungsvereinbarung sei ein rückwirkendes Ereignis, da die zwischen den beiden Staaten getroffene Vereinbarung an die Stelle des bisher berücksichtigten Sachverhalts trete, sodass der Beginn des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2a AO zu bestimmen sei. Über das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses sei im Erläuterungstext der Feststellungsbescheide gegenüber der Y., die auch insoweit Grundlagenbescheide für die hier angefochtenen Bescheide darstellten, rechtskräftig und mit für den vorliegenden Fall bindender Wirkung entschieden worden.

Zudem sei das BZSt berechtigt gewesen, sich im Verständigungsverfahren auch über die Nichtverzinsung von Steuererstattungen nach Abschluss des Verständigungsverfahrens zu einigen, da Zinsen vom abkommensrechtlichen Begriff der Steuer umfasst seien. 68

Überdies sei der Kläger an seine Zustimmungserklärung vom 29.05.2017 und den darin erklärten Zinsverzicht nach Treu und Glauben und dem Rechtsgrundsatz des Verbotes eines „venire contra factum proprium“ gebunden. Dabei seien die Besonderheiten des Verständigungsverfahrens im vorliegenden Fall zu berücksichtigen: Zum einen sei die Einleitung des Verständigungsverfahrens durch den – stets steuerlich beratenen – Kläger erfolgt, dem die Auswirkungen seines Zinsverzichts daher hätten bewusst sein müssen. Zum anderen müssten die an einem Verständigungsverfahren beteiligten Staaten auf die Umsetzung des Ergebnisses des Verfahrens vertrauen können, wenn der Antragsteller diesem zustimme. 69

Ein Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung oder die Gesetzgebungskompetenzen liege nicht vor. Eine Verständigungsvereinbarung eröffne für den Steuerpflichtigen ein einfachgesetzliches Wahlrecht. Übe er dieses dergestalt aus, dass er dem Ergebnis der Verständigungsvereinbarung zustimme, werde die Verständigungsvereinbarung unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht. Es entspreche der Rechtsnatur einer Wahlrechtsausübung, dass der Steuerpflichtige der Vereinbarung nur im Ganzen zustimmen oder sie nur im Ganzen ablehnen könne; eine Teilzustimmung und eine darauf begrenzte Umsetzung der Verständigungsvereinbarung sei hingegen nicht zulässig. 70

Der Beklagte weist ferner darauf hin, dass die Verständigungsvereinbarung bis zum rechtskräftigen Abschluss dieses Klageverfahrens nur schwebend unwirksam umgesetzt worden sei, sodass – bei für den Kläger erfolgreichem Ausgang des vorliegenden Verfahrens – das Verständigungsverfahren insgesamt als gescheitert angesehen werden müsse. In diesem Fall wären die Voraussetzungen für die Änderung der Feststellungsbescheide gegenüber der Y. rückwirkend entfallen; die Situation stelle sich sodann so dar, als hätten die Antragsteller dem Ergebnis der Verständigungsvereinbarung nicht zugestimmt. 71

Sofern sich der Kläger mit seinem Hilfsantrag gegen die Anrechnungsverfügungen zu den (unterbliebenen) Zinsfestsetzungen richte, sei die Klage unzulässig. Der Untätigkeitsklage vom 14.11.2019 sei nicht zu entnehmen, dass sich der Kläger auch gegen die Anrechnungsverfügungen wende. Den Umfang der nach Erlass der Einspruchsentscheidungen erhobenen Klage habe er „ausschließlich begrenzt auf die Festsetzung von Zinsen“. Die erstmalige Behauptung der Anfechtung der Anrechnungsverfügungen im Schriftsatz des Klägers vom 10.02.2020 sei verfristet; einer entsprechenden Klageänderung/-erweiterung werde nicht zugestimmt. 72

Im Übrigen seien weder die Zinsfestsetzungen noch die entsprechenden Anrechnungsverfügungen missverständlich oder gar nach § 119 Abs. 1 AO unbestimmt, da durch den jeweiligen Verweis in den Änderungsbescheiden auf den Bescheid, der geändert 73

worden sei, deutlich werde, welche Zinsfestsetzung bestand gehabt hätte. Auch habe keine Überzahlung vorgelegen, da das Ergebnis der Betriebsprüfung erst durch den Abschluss des Verständigungsverfahrens korrigiert worden sei und insoweit auch hinsichtlich der zuvor vom Kläger gezahlten Nachzahlungszinsen die Rechtsfolge des § 233a Abs. 2a AO greife.

Sofern – entsprechend der Argumentation des Klägers im Schriftsatz vom 10.02.2020 – die Einsprüche als Antrag auf Erteilung von Abrechnungsbescheiden zu deuten sein sollten, gelte dies entsprechend, da in Abrechnungsbescheiden nicht über die Festsetzung etwa von Nebenleistungen entschieden werde, sondern diese nur Streitigkeiten über die Verwirklichung von Ansprüchen aus einem Steuerschuldverhältnis betreffen. 74

Sofern sich die Klage auch noch gegen das Erörterungsschreiben vom 12.03.2019 richte, sei die Klage unzulässig, da dieses Schreiben keinen Verwaltungsakt darstelle. 75

Der Berichterstatter hat den Sach- und Streitstand am 14.10.2020 mit den Beteiligten erörtert. Der Senat hat am 16.06.2021 und am 24.11.2021 in der Sache mündlich verhandelt. Auf das Protokoll des Erörterungstermins und die Sitzungsniederschriften wird Bezug genommen. 76

## Entscheidungsgründe

Die Klage ist sowohl im Hauptantrag als auch im Hilfsantrag zulässig, aber unbegründet. 77

I. Soweit sich der Kläger im Hauptantrag gegen die Zinsfestsetzungsbescheide zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1994 und 1995 vom 05.06.2018 bzw. 24.05.2018, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 08.05.2019, sowie zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1996 bis 1998 vom 24.05.2018 und gegen die Ablehnung des Antrags auf Durchführung geänderter Zinsfestsetzungen vom 12.06.2018, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2019, wendet, ist die Klage zulässig. 78

1. Der Zulässigkeit der Klage steht insoweit weder ein rechtskräftig erklärter Rechtsbehelfsverzicht noch der Umstand entgegen, dass es sich bei Zinsfestsetzungen in den Einkommensteueränderungsbescheiden um wiederholende Verfügungen handeln würde. 79

a. Es liegt kein wirksamer Rechtsbehelfsverzicht vor. Nach § 354 Abs. 1 Satz 1 AO in der bis zum 08.06.2021 gültigen und daher für den Streitfall anzuwendenden Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I 2002, 3866) und § 50 Abs. 1 Satz 1 FGO kann auf die Einlegung eines Einspruchs bzw. auf die Erhebung einer Klage nach Erlass des Verwaltungsakts verzichtet werden. Gemäß § 354 Abs. 2 Satz 1 AO und § 50 Abs. 2 Satz 1 FGO darf der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde zu erklärende Verzicht zudem keine weiteren Erklärungen enthalten. Durch den Verzicht wird der Einspruch unzulässig, § 354 Abs. 1 Satz 3 AO; eine gleichwohl erhobene Klage ist ebenfalls unzulässig, § 50 Abs. 1 Satz 3 FGO. § 354 Abs. 1b AO in der Fassung des Gesetzes vom 02.06.2021 (BGBl. I 2021, 1259), wonach auf die Einlegung eines Einspruchs bereits vor Erlass des Verwaltungsakts verzichtet werden kann, soweit durch den Verwaltungsakt unter anderem eine Verständigungsvereinbarung zutreffend umgesetzt wird, ist auf den im Jahr 2017 erklärten Rechtsbehelfsverzicht nicht anwendbar. 80

Der vom Kläger mit Schreiben vom 29.05.2017 übersandte Verzicht auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen sämtliche, die Verständigungsvereinbarung vom 08.02.2017 81

umsetzenden Bescheide enthielt weitere Erklärungen, nämlich insbesondere die Zustimmungserklärung zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarung, und wurde vor Erlass der die Verständigungsvereinbarung umsetzenden Bescheide erklärt, sodass er weder zur Unzulässigkeit des Einspruchs noch der Klage führt.

b. Die Klage ist auch insoweit zulässig, als sie sich gegen die Zinsfestsetzungen in den Änderungsbescheiden wendet. Der Hinweis in den geänderten Einkommensteuerbescheiden, die bisherigen Zinsfestsetzung blieben bestehen, ist dahin zu verstehen, dass seitens des Beklagten eine Überprüfung mit dem Ergebnis der Aufrechterhaltung der bisherigen Zinsfestsetzungen entgegen der Regelung des § 233a Abs. 5 AO stattgefunden hat. Daher liegen auch insoweit eigenständige, anfechtbare Verwaltungsakte im Sinne des § 118 Abs. 1 Satz 1 AO vor (vgl. BFH, Urteile vom 20.05.1994 VI R 105/92, BFHE 175, 3; vom 20.09.1990 V R 85/85, BFHE 161, 492 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 29.03.1979 V R 69/77, BFHE 128, 17; jeweils zum unveränderten Bestehenbleiben von Verspätungszuschlägen) und nicht bloß unanfechtbare wiederholende Verfügungen (BFH, Beschlüsse vom 16.03.2001 IV B 17/00, BFH/NV 2001, 1103; vom 20.07.2012 VI B 21/12, BFH/NV 2012, 1764). 82

2. Die Klage ist jedoch unbegründet. 83

Sowohl die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide 1994 und 1995 vom 05.06.2018 bzw. vom 24.05.2018, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 08.05.2019, und die Einkommensteueränderungsbescheide 1996, 1997 und 1998 vom 24.05.2018 als auch der Ablehnungsbescheid vom 12.03.2019 hinsichtlich des Antrags auf Durchführung von Zinsfestsetzungen, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2019, sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 84

a. Sofern der Kläger die Festsetzung von Erstattungsziinsen nach § 233a Abs. 1 AO hinsichtlich der Erstattungsbeträge zur Einkommensteuer 1994 bis 1998, die sich durch die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung vom 08.02.2017 in den Bescheiden vom 05.06.2018 bzw. vom 24.05.2018 ergeben haben, begehrt, steht dieser Festsetzung sein wirksam erklärter Verzicht auf den Zinsanspruch entgegen. 85

Führt die Festsetzung unter anderem der Einkommensteuer zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 3 AO, ist dieser Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Die Festsetzung der Zinsen soll nach § 233a Abs. 4 AO mit der Steuerfestsetzung verbunden werden. Maßgebend für die Zinsberechnung ist die festgesetzte Einkommensteuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und um die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 3 Satz 1 AO). Ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen ist nach § 233a Abs. 3 Satz 3 AO nur bis zur Höhe des zu erstattenden Betrags zu verzinsen; die Verzinsung beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung. 86

Der Zinslauf beginnt nach § 233a Abs. 2 Sätze 1 und 3 AO grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, und endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Abweichend davon beginnt der Zinslauf, soweit die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO beruht, nach § 233a Abs. 2a AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist. 87

Nach § 37 Abs. 1 AO gehört zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis auch der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung. Die hier streitigen Erstattungsziinsen nach § 233a AO sind in § 3 Abs. 4 AO als steuerliche Nebenleistungen definiert. Der Anspruch auf 88

die Erstattungsinsen entsteht nach § 38 AO in dem Zeitpunkt, in dem der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Da der Anspruch auf die Erstattungsinsen nach § 233a AO nicht im Ermessen der Finanzbehörde steht, entsteht der Anspruch folglich mit der Festsetzung der Einkommensteuer, die zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 3 AO führt. In § 47 AO sind nicht abschließende („insbesondere“, vgl. Boeker in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung November 2021, § 47 AO, Rz. 17) Erlöschenstatbestände für die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis aufgelistet. Daneben kommen weitere Erlöschenstatbestände in Betracht, wie insbesondere der Verzicht auf einen Erstattungsanspruch (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 47 AO, BStBl. I 2014, 291; Boeker in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung November 2021, § 47 AO, Rz. 51; Kunz in: Gosch, AO/FGO, 164. Lieferung, § 47 AO, Rz. 25, jeweils zum Verzicht auf einen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO).

Mit der Festsetzung der Erstattungsbeträge zur Einkommensteuer 1994 bis 1998 in den Bescheiden vom 05.06.2018 bzw. vom 24.05.2018 ist der Anspruch des Klägers auf die Erstattungsinsen grundsätzlich entstanden. Auf diesen Anspruch hat der Kläger mit seiner mit Schreiben 29.05.2017 an den Beklagten übersandten Zustimmungserklärung jedoch verzichtet. Dieser Verzicht war auch wirksam, sodass der Beklagte zurecht von der Verzinsung der Erstattungsbeträge abgesehen hat. 89

aa. Der Entstehung des Anspruchs des Klägers auf die Erstattungsinsen steht nicht bereits entgegen, dass der Beginn des Zinslaufs vorliegend nach § 233a Abs. 2a AO mit der Folge zu bestimmen wäre, dass der Zinslauf im Zeitpunkt der geänderten Steuerfestsetzungen noch nicht begonnen hätte. Auch wenn für die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO bereits ausreicht, dass begrifflich ein rückwirkendes Ereignis vorliegt, ohne dass die Änderung der Steuerfestsetzung auf dieser Vorschrift beruhen müsste (vgl. BFH, Urteile vom 18.05.1999 I R 60/98, BFHE 188, 542; vom 12.07.2017 I R 86/1, BFHE 259, 200), stellt der Abschluss des Verständigungsverfahrens entgegen der Auffassung des Beklagten kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Vorliegend ist daher der regelmäßige Beginn des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO maßgeblich. 90

Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Der Begriff "Ereignis" umfasst alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge; dazu rechnen nicht nur solche mit ausschließlich rechtlichem Bezug, sondern auch tatsächliche Lebensvorgänge (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66). Ein solches Ereignis wirkt steuerlich in die Vergangenheit, wenn an Stelle des zuvor verwirklichten nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen ist. Ein nachträgliches Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung muss demgemäß zu einer Änderung des Sachverhalts führen, den die Finanzbehörde bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt hat, und nicht nur zu einer veränderten rechtlichen Beurteilung des nämlichen Sachverhalts (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66; BFH, Urteile vom 09.08.1990 X R 5/88, BFHE 162, 355; Urteil vom 12.07.2017 I R 86/15, BFHE 259, 200 mit weiteren Nachweisen). 91

Durch den Abschluss des Verständigungsverfahrens hat sich der abgeschlossene Sachverhalt, der Gegenstand der Betriebsprüfung bei der Y. war und der zum Beantragung des Verständigungsverfahrens geführt hat, nicht – erst recht nicht mit steuerlicher Rückwirkung – geändert. Vielmehr beruhen die Ergebnisse des Verständigungsverfahrens auf einer veränderten Beurteilung des Sachverhalts, indem die Besteuerungsrechte unter den 92

beteiligten Staaten neu verteilt wurden.

Gegen die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses durch den Abschluss eines Verständigungsverfahrens spricht zudem, dass es zum einen nicht der Einführung des § 175a AO durch das Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (BGBl. I 1993, 2310) mit Wirkung zum 31.12.1993 bedurft hätte und die Finanzverwaltung zum anderen zuvor als Rechtsgrundlage für die Umsetzung des Verständigungsverfahrens nicht das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen in Verbindung mit § 2 AO hätte bemühen müssen (vgl. BMF-Schreiben vom 23.02.1983, BStBl. I 1983, 218, Tz. 1.2.3; BR-Drs. 612/93 Seite 101; BT-Drs. 12/5630, Seite 99; BT-Drs. 12/5764, Seite 60; von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung November 2021, § 175a AO, Rz. 10: „Zaubertrick“ der Verwaltung).

bb. Auf diesen Zinsanspruch hat der Kläger durch seine Zustimmungserklärung wirksam verzichtet. 94

Mit seiner Zustimmungserklärung hat sich der Kläger mit der Umsetzung der am 08.02.2017 getroffenen Einigung im Verständigungsverfahren einverstanden erklärt. Die Zustimmungserklärung enthält einen Verweis auf das Informationsschreiben des BZSt vom 17.03.2017, in dem unter anderem die Einigung darüber, dass in beiden Staaten keine Verzinsung erfolgt, enthalten ist. Nach verständiger Auslegung der Erklärung des Klägers hat er durch seine Einverständniserklärung auch einen Verzicht auf seinen Anspruch auf etwaige Erstattungszinsen erklärt. 95

Sofern der Kläger vorträgt, die Formulierungen des Informationsschreibens des BZSt vom 17.03.2017 und der vorgegebenen Zustimmungserklärung seien ungenau und ihm daher die Folgen seiner Zustimmungserklärung nicht hinreichend deutlich gewesen, vermag der Senat dieser Einschätzung nicht zu folgen. Ungeachtet dessen, dass das zweiseitige Informationsschreiben des BZSt vom 17.03.2017 (inkl. Anlage), das Schreiben des Beklagten vom 29.03.2017 und die vorformulierte Zustimmungserklärung in Relation zur Verfahrensdauer des Verständigungsverfahrens knappgehalten sind, sind mit diesen Schreiben dem während des gesamten Verfahrens steuerlich beratenen Kläger die Folgen seiner Zustimmungserklärung hinreichend bekannt gemacht worden. 96

Hinsichtlich des Vortrags des Klägers, der Formulierung des Informationsschreibens des BZSt vom 17.03.2017 hätte nicht entnommen werden können, dass vom Zinsverzicht auch die Erstattungszinsen zugunsten des Klägers umfasst sein sollten, muss er sich entgegenhalten lassen, dass die Festsetzung anderweitiger Zinsen durch die Umsetzung des Verständigungsverfahrens schlichtweg nicht in Betracht gekommen wäre. So kann die Aussage des BZSt, der „Kompromiss sieht eine teilweise Rücknahme der deutschen Korrektur vor“, nur so verstanden werden, dass das durch die Betriebsprüfung bei der Y. entstandene steuerliche Mehrergebnis (teilweise) zugunsten des Klägers korrigiert und dadurch eine Steuerentlastung für den Kläger eintreten wird. Dass dabei grundsätzlich Erstattungszinsen anfallen würden, musste sich dem steuerlich vertretenen Kläger aufdrängen. 97

In diesem Zusammenhang ist es auch unerheblich, dass die Höhe des Zinsanspruchs, auf den sich der Verzicht bezieht, nicht von der Finanzverwaltung beziffert worden ist. Dem Kläger hätte es offen gestanden, sich bei Unklarheiten – insbesondere auch hinsichtlich der Größenordnung der sich infolge der Umsetzung der Verständigungsvereinbarung ergebenden Steuererstattungs- und Zinsansprüche – mit entsprechenden Rückfragen an den Beklagten oder auch an das BZSt zu wenden. Dass der Kläger in den knapp zwei Monaten zwischen 98

der Übersendung der vorformulierten Zustimmungserklärung und der Rücksendung der unterschriebenen Erklärung Rückfragen zu den sich aus seiner Zustimmung ergebenden Konsequenzen gestellt hätte, ist aber weder nach Aktenlage ersichtlich noch vom Kläger vorgetragen worden. Im Übrigen war der Kläger bei Abgabe der Zustimmungserklärung steuerlich beraten und hätte eine jedenfalls näherungsweise Einschätzung der Größenordnung der steuerlichen und zinsmäßigen Auswirkungen durch seinen Berater, dem eine solche Ermittlung im vorliegenden Verfahren möglich war, vornehmen lassen können.

Der Wirksamkeit der Verzichtserklärung des Klägers steht nicht entgegen, dass dieser für die Dauer des Verständigungsverfahrens keine Kenntnis über den Stand bzw. den Verlauf des Verfahrens hatte. Es ist dem Verständigungsverfahren nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen als zwischenstaatlichem Verfahren immanent, dass der an diesem Verfahren nicht beteiligte Steuerpflichtige grundsätzlich keine Verfahrens- und Mitwirkungsrechte in diesem Verfahren hat (BFH, Urteil vom 26.05.1982 I R 16/78, BFHE 136, 111; Eilers/Drüen in: Wassermeyer, DBA, 154. Lieferung Juli 2021, Art. 25 OECD-MA Rz. 10; Ismer/Piotrowski in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 25 OECD-MA Rz. 114 ff, jeweils mit weiteren Nachweisen). Hierüber muss sich der steuerlich vertretene Kläger bei Beantragung des Verständigungsverfahrens mit Schreiben vom 08.07.2002 auch im Klaren gewesen sein. Gleichwohl hätte es dem Kläger aber jedenfalls zugestanden, im laufenden Verständigungsverfahren oder aber spätestens vor Abgabe seiner Zustimmungserklärung den Grund für die nach seiner Einschätzung ungewöhnlich lange Dauer des Verständigungsverfahrens zu erfragen und daraus Schlüsse für seine Entscheidung zu ziehen, ob er der Verständigungsvereinbarung zustimmt oder nicht. 99

Soweit der Kläger im Kern rügt, in der Verständigungsvereinbarung sei die teilweise Korrektur des Ergebnisses der Betriebsprüfung in unzulässiger bzw. willkürlicher Weise mit dem Zinsverzicht verknüpft worden, und daraus ableiten möchte, dass die Verständigungsvereinbarung bezüglich des Zinsverzichts nicht umzusetzen sei, folgt der Senat dem nicht. Denn entgegen der Auffassung des Klägers konnten die Vertreter der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen des Verständigungsverfahrens auch Vereinbarungen über die Verzinsung der infolge der Umsetzung der Verständigungsvereinbarung anderweitig festzusetzenden Steuern treffen. 100

Es war zum Zeitpunkt des Abschlusses der Verständigungsvereinbarung und es ist auch weiterhin jedenfalls umstritten, ob sich die Vertragsstaaten im Rahmen eines Verständigungsverfahrens auch über die Zinsen, die anlässlich der Umsetzung der Verständigungsvereinbarung anfallen, verständigen dürfen. Sofern der Kläger unter Verweis auf die Darstellungen von Flüchter (in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 25 DBA, Rz. 195 ff) vorträgt, die inzwischen überwiegende Ansicht vertrete, dass Zinsen nicht unter den Abkommensbegriff der Steuern fielen, sodass eine Verständigung hierüber ausgeschlossen sei, ist den gleichen Darstellungen zu entnehmen, dass dies jedenfalls zum Zeitpunkt des Abschlusses der vorliegenden Verständigungsvereinbarung im Februar 2017 noch sehr viel umstrittener war. So wurde insbesondere der OECD-Musterkommentar, der in der Vorversion von 2014 noch offen ließ, ob Zinsen als unter das Abkommen fallende Steuern anzusehen sind (vgl. OECD-MK 2014 Art. 2 Rz. 4 Sätze 3 bis 5), erst in der im November 2017 und damit nach Abschluss des hiesigen Verständigungsverfahrens veröffentlichten Version dahingehend geändert, dass die meisten Mitgliedsstaaten Zinsen und andere Nebenleistungen nicht für Steuern im Sinne des Musterabkommens hielten (vgl. OECD-MK 2017 Art. 2 Rz. 4 Satz 3). Im Übrigen wird in der Literatur – so auch noch in der Voraufgabe des Schönfeld/Ditz – die Frage, ob aus deutscher Sicht Zinsen „Steuern“ im abkommensrechtlichen Sinn sind, mit unterschiedlichen Argumenten bejaht (Wassermeyer in: 101

Wassermeyer, DBA, 154. Lieferung Juli 2021, Art. 2 OECD-MA Rz. 51; Ismer in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 2 OECD-MA Rz. 28; Mai in: Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, Art. 2 OECD-MA Rz. 19). Damit war das Vorgehen des BZSt, sich auch über die Nichtverzinsung des Verständigungsergebnisses zu einigen, jedenfalls nicht offensichtlich rechtswidrig, sodass auch das Abverlangen einer Zustimmungserklärung des Klägers zu diesem Aspekt der Verständigungsvereinbarung nicht rechtsmissbräuchlich war. Zudem war das Motiv für die Aufnahme des Zinsverzichts, zumindest soweit der Beklagte hierzu Angaben machen konnte, nicht unbillig, da es ohne den Zinsverzicht wohl nicht zum Abschluss des Verständigungsverfahrens gekommen und dem Kläger die Steuererstattungen nicht zugutegekommen wären.

Die Verständigungsvereinbarung umfasst danach in zulässiger, nicht rechtsmissbräuchlicher Weise sowohl die teilweise Rücknahme der Korrekturen der Betriebsprüfung als auch die Nichtverzinsung. Dieser Regelung haben der Kläger und die übrigen Antragsteller frei von Zwang zugestimmt. Hinzu kommt, dass der Kläger und die übrigen Antragsteller selbst das Verständigungsverfahren initiiert haben, ohne die Änderungsveranlagungen aufgrund der Betriebsprüfungsergebnisse durch die Erhebung von Einsprüchen offen zu halten. Es stand dabei zum Zeitpunkt der Antragstellung keinesfalls fest, dass sich die Staaten in der Sache überhaupt auf einen Kompromiss einigen würden, sodass die konkrete Möglichkeit bestand, dass das Verständigungsverfahren scheitern und das Ergebnis der Betriebsprüfung Bestand haben würde. Das Risiko des ungewissen Ausgangs des Verständigungsverfahrens trägt dabei der Kläger. Dabei verkennt der Senat nicht, dass das Verständigungsverfahren – aus welchen Gründen auch immer – sehr lange gedauert hat. Allerdings hätte der Kläger auch die Möglichkeit gehabt, durch das Offenhalten der anlässlich der Betriebsprüfung geänderten Steuerfestsetzungen im Einspruchswege auch unter Verzinsungsgesichtspunkten Vorsorge zu treffen. Angesichts dieser Umstände kann der Senat nicht erkennen, dass dem Kläger die Zustimmung zur Verständigungsvereinbarung in unzulässiger oder gar rechtsmissbräuchlicher Weise abverlangt worden wäre. 102

Der Wirksamkeit der Verzichtserklärung des Klägers steht des Weiteren nicht entgegen, dass der Verzicht auf den Anspruch vor der anfechtbaren Steuerfestsetzung und im Zusammenhang mit weiteren Erklärungen erklärt wurde. Anders als die verfahrensrechtliche Verzichtserklärung kann der Verzicht auf einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis ungeachtet der Voraussetzungen der § 354 AO und § 50 FGO auch bereits vor der Entstehung des Anspruchs und seiner Festsetzung in einem Steuerbescheid erklärt werden. 103

Die Verzichtserklärung des Klägers ist schließlich auch nicht angesichts der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Vergleichen über den Steueranspruch unwirksam. Nach allgemeiner Auffassung sind Vereinbarungen über den Steueranspruch (Steuerverträge, Steuervergleiche, Steuerabsprachen) im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich unzulässig (vgl. BFH, Urteile vom 11.12.1984 VIII R 131/76, BFHE 142, 549, vom 05.10.1990 III R 19/88, BFHE 162, 211; vom 23.05.1991 V R 1/88, BFH/NV 1991, 846, jeweils mit weiteren Nachweisen). Sowohl die aus Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 und Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 GG abgeleitete Gesetzmäßigkeit der Besteuerung als auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gemäß § 85 AO als Ausfluss des Gleichheitssatzes des Art. 3 GG binden grundsätzlich nur die Träger hoheitlicher Gewalt. Dagegen stehen diese verfassungsrechtlichen Vorgaben einem Verzicht des Steuerpflichtigen auf seine Ansprüche gegen den Fiskus nicht entgegen. Insofern lässt der Beklagte auch nicht unzulässiger Weise zwingende Vorschriften – hier § 233a AO – unangewendet, sondern unterlässt deren Anwendung angesichts des wirksamen Verzichts des Klägers in zulässiger Weise. 104

b. Sofern der Kläger – entsprechend des Hilfsantrags des Beklagten – die Rückgängigmachung der Festsetzung der Nachzahlungszinsen, die infolge der Umsetzung des Betriebsprüfungsergebnisses entstanden sind, begehrt, bietet das abgeschlossene Verständigungsverfahren insoweit keine hinreichende Anspruchsgrundlage. 105

Der in die Zukunft gerichtete Hinweis im Informationsschreiben des BZSt vom 17.03.2017, dass eine Verzinsung nicht stattfindet, betrifft nach verständiger Würdigung nicht die Nachzahlungszinsen, die bereits infolge des Mehrergebnisses der bei der Y. durchgeführten Betriebsprüfung festgesetzt und gezahlt wurden. Zwar ist unter Bezugnahme auf die Erläuterungen in der mündlichen Verhandlung vom 16.06.2021 auch die Auslegung möglich, dass aus den Sachverhalten, die Gegenstand des Verständigungsverfahrens waren, im Umfang der Einigung insgesamt keine Verzinsung – also weder vor Durchführung des Verständigungsverfahrens zulasten noch im Anschluss an das Verständigungsverfahren zugunsten des Klägers – eintreten soll. Diese Auslegung ist jedoch weder zwingend noch vorzuzugswürdig, da jedenfalls nicht erkennbar ist, dass die Vertreter der am Verständigungsverfahren beteiligten Staaten die Intention hatten, sich auch über bereits festgesetzte und gezahlte Zinsen zu verständigen. Vielmehr ist – auch angesichts der langen Verfahrensdauer des Verständigungsverfahrens – ein Interesse der Vertreter der Bundesrepublik Deutschland naheliegend, aus den vorzunehmenden Korrekturen zugunsten des Klägers keine weitere fiskalische Belastung erwachsen zu lassen. Eine entsprechende Intention der Vertreter des Staates Singapur ist eher fernliegend, da Singapur an dem Steuerschuldverhältnis betreffend die Nachzahlungszinsen nicht beteiligt ist. 106

3. Das Gericht musste dem in der mündlichen Verhandlung vom 24.11.2021 gestellten Antrag, durch Gewährung einer gerichtlichen Akteneinsicht in die Akten des BZSt Beweis zu erheben über die Frage, ob zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Singapur tatsächlich eine wirksame Verständigungsvereinbarung zu Zinsen im Sinne des § 233a AO geschlossen und nicht nur eine Gefälligkeitsbestätigung abgegeben wurde, nicht nachkommen. 107

Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar bzw. unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (BFH, Beschluss vom 14.09.2015 VIII B 40/15, juris). Durch die Ablehnung eines Beweisantrags darf auch nicht eine Beweiswürdigung vorweggenommen werden (BFH, Beschluss vom 30.04.2008 VIII B 78/07, juris). 108

Unabhängig von der Frage, ob das Beweismittel, nämlich die das Verständigungsverfahren betreffenden Verfahrensakten des BZSt, infolge der Ablehnung des gerichtlichen Vorlageersuchens bezüglich dieser Akten durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.03.2021 sowie der darauf bezugnehmenden Schreiben des Ministeriums der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen und der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom gleichen Tag bereits unerreichbar war, konnte das Gericht nach den vorstehenden Grundsätzen den vom Kläger in der mündlichen Verhandlung gestellte Beweisantrag unberücksichtigt lassen. Die in Frage stehende Tatsache, ob zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Singapur tatsächlich eine wirksame Verständigungsvereinbarung zu Zinsen im Sinne des § 233a AO geschlossen und nicht nur eine Gefälligkeitsbestätigung abgegeben wurde, hat nach Einschätzung des Gerichts keinen Einfluss auf die Wirksamkeit der vom Kläger abgegebenen Zustimmungs- und Verzichtserklärung. Nach Auffassung des Gerichts ist für die Wirksamkeit dieser Erklärung 109

unerheblich, aufgrund welcher Motive die am Verständigungsverfahren beteiligten Staaten die Einigung über die Nichtverzinsung der steuerlichen Korrekturen getroffen haben. Selbst wenn die Regelung zur Nichtverzinsung – wofür nach Einschätzung des Gerichts eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht – auf Verlangen der Vertreter der Bundesrepublik Deutschland in die Verständigungsvereinbarung aufgenommen worden sein sollte, während die Vertreter Singapurs – da das fiskalische Ergebnis des Staates Singapur nicht betroffen war – die Regelung ohne weiteres akzeptiert haben sollten, verbleibt es letztlich bei der Wirksamkeit der in Kenntnis der sich daraus ergebenden Konsequenzen abgegebenen Zustimmungserklärung des Klägers. Im Übrigen hat der Kläger in seinem Beweisantrag auch lediglich Mutmaßungen zur Motivationslage der an der Verständigungsvereinbarung beteiligten Staaten angestellt. Zu einer Ausforschung ist das Gericht insoweit jedoch nicht gehalten.

Sofern der Beweisantrag des Klägers dahingehend verstanden werden kann, dass nach 110  
Einschätzung des Klägers eine Einigung zwischen den am Verständigungsverfahren beteiligten Staaten über die Nichtverzinsung insgesamt nicht stattgefunden haben und das Informationsschreiben des BZSt vom 17.03.2017 insofern eine Fehlinformation über den Inhalt der Verständigungsvereinbarung enthalten sollte, bestehen hierfür nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, sodass das Gericht diesem insofern als ins Blaue hinein gestellten Ausforschungsbeweisantrag (vgl. BFH, Beschluss vom 15.05.2007 I B 120/06, BFH/NV 2007, 1686, mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung) nicht nachgehen musste.

II. Soweit der Kläger im Hilfsantrag begehrt, den Beklagten dazu zu verpflichten, die 111  
Abrechnungsverfügungen zu den Zinsfestsetzungen im Sinne des § 233a AO zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1994 und 1995 vom 05.06.2018 bzw. 24.05.2018, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 08.05.2019, sowie zu den Einkommensteueränderungsbescheiden 1996, 1997 und 1998 vom 24.05.2018, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2019, neu zu verfügen, ist die Klage zulässig, aber unbegründet.

Die auf Erlass der unterlassenen Ab- bzw. Anrechnungsverfügungen (zur Begrifflichkeit vgl. 112  
Rüsken, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 218 Rz. 25 mit weiteren Nachweisen) zu den Zinsfestsetzungen gerichtete Verpflichtungsklage im Sinne des § 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO ist zulässig. Wenngleich die Anrechnungsverfügung (äußerlich) mit dem Steuerfestsetzungsbescheid verbunden ist, stellt sie einen von der Steuerfestsetzung getrennten besonderen Verwaltungsakt im Erhebungsverfahren dar (vgl. BFH, Urteil vom 28.04.1993 I R 123/91, BFHE 170, 573; Rüsken, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 218 Rz. 25b). Der Zulässigkeit der Klage steht ferner nicht entgegen, dass das Verwaltungs- und Klageverfahren gegen einen nach § 218 Abs. 2 AO bei Streitigkeiten, die die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, zu erlassenden Abrechnungsbescheid nach der Rechtsprechung des BFH gegenüber dem Verfahren betreffend die Anrechnungsverfügung vorrangig ist (vgl. BFH, Urteile vom 15.04.1997 VII R 100/96, BFHE 182, 506; vom 26.06.2007 VII R 35/06, BFHE 218, 10; BFH, Beschluss vom 25.10.2006 I B 79/06, BFH/NV 2007, 207), wenn – wie vorliegend – ein solcher Abrechnungsbescheid nicht erteilt wurde.

Die Klage ist jedoch unbegründet. Der Beklagte hat es zurecht unterlassen, 113  
Anrechnungsverfügungen zu den Zinsfestsetzungen zu erlassen; dies verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Anrechnungsverfügungen sind deklaratorische, bloß bestätigende Verwaltungsakte, die keine Ansprüche begründen, die nicht bereits unabhängig von der Anrechnungsverfügung bestehen; sie ziehen daher lediglich die

rechnerischen Folgen aus anderweit begründeten Rechten und Pflichten (vgl. BFH, Urteil vom 25.10.2011 VII R 55/10, BFHE 235, 115). Da der Kläger nach den vorstehenden Ausführungen zum Hauptantrag auf die ihm grundsätzlich zustehenden Ansprüche auf die Festsetzung von Erstattungszinsen wirksam verzichtet hat, bestehen solche Ansprüche des Klägers, über die mit der begehrten Anrechnungsverfügung abzurechnen wäre, nicht.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 114

IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der abschließend geregelten Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. 115