

Protokoll zum
143. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 09.12.2016^{1*}

Marcel Goeke

Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum

„Die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung“

* Lukas Schmidt, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A. Einleitung	3
B. Ausgangslage der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung	3
C. Darstellung des Geschäftsmodells der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung	4
D. Voraussetzungen der Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzbehörde	5
I. Prinzipielle Bedenken gegen die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung	5
1. Vorläufiger Rechtschutz im gerichtlichen Verfahren	5
2. Vorläufiger Rechtschutz im außergerichtlichen Verfahren	6
II. Einfachgesetzliche Regelungen der Aussetzung der Vollziehung	8
III. Einfluss des Verfassungsrechts auf die dargestellten einfachgesetzlichen Normen	9
1. Aussetzung durch das Gericht	9
2. Aussetzung durch die Behörde	9
IV. Übergang vom Einspruchsverfahren in das Klageverfahren	11
E. Schutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen gegen die Aussetzung der Vollziehung durch Zahlung	12
I. Unselbstständige Wirkungen	13
II. Selbstständige Wirkungen	13
F. Voraussetzungen der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung	15
I. Historie der Voraussetzungen	15
II. Wirkung der Zinsentwicklung auf die Aussetzung der Vollziehung	16
III. Besondere Voraussetzungen der <u>aufgedrängten</u> Aussetzung der Vollziehung	16
IV. Diskussion zu den Vorschlägen <i>de lege ferenda</i>	18
G. Die Berücksichtigung fiskalischer Interessen auf der Rechtsfolgenseite	19
H. Danksagung und Ende	20

A. Einleitung

Herr Prof. Dr. Seer begrüßt die Teilnehmer des 143. Bochumer Steuerseminars und bedankt sich zunächst noch einmal für die angeregte und fruchtbare Diskussion im Rahmen des vergangenen Bochumer Steuerseminars vom 28.10.2016. Im Anschluss stellt er den Referenten *Herrn Marcel Goeke* und dessen heutiges Thema „Die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung“ vor. Im Vorfeld erläutert *Prof. Seer*, dass die Finanzverwaltung die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung in Einzelfällen aus Arbitrage-Erwägungen anwende; diese Ermessensentscheidung seitens der Finanzverwaltung aus rein fiskalischen Gründen halte er allerdings für ermessensfehlerhaft. Da diese Problematik durch den BFH bis heute noch nicht höchstrichterlich entschieden wurde, sei dies ein würdiges Thema, welches durch eine Dissertation gründlich untersucht werden solle. *Herr Goeke* habe sich dieses Themas angenommen und befinde sich bereits in der Endphase seiner Dissertation. Gleichwohl sei auch heute wieder ein reger Diskussionsaustausch zwischen den Vertretern aus Theorie und Praxis gewünscht, damit die sich daraus ergebenden Ideen bei der Vollendung der Dissertation berücksichtigt werden. Daraufhin übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Herrn Goeke*, der sich für das zahlreiche Erscheinen der Teilnehmer bedankt. Er erläutert, dass er seinen Vortrag anhand von verschiedenen Fragekomplexen gegliedert habe, um den Teilnehmenden die Tragweite seines Themas näher zu bringen.

B. Ausgangslage der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung

Herr Goeke stellt dar, was unter der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung zu verstehen sei und warum die Finanzbehörde die Vollziehung überhaupt aussetze. Er stellt zunächst § 238 I 1 AO vor, wonach die Zinsen für jeden Monat 0,5 % betragen (= 6% pro Jahr); dieser Zinssatz habe sich seit der Einführung des § 238 I 1 AO im Jahre 1961 nicht mehr geändert. Der Zinssatz gelte für alle Zinstatbestände, welche in den §§ 233 ff. AO genannt werden. Dieser Zinssatz von 6 % p.a. werde seitens des Gesetzgebers mit Praktikabilitätsabwägungen verteidigt, obwohl dieser sich vom Marktzinsniveau verselbstständigt habe. *Herr Goeke* führt hierzu folgende Beispiele auf: So betrage der Leitzins der Europäischen Zentralbank (EZB) seit dem 16.03.2016 **0,00%**; da dieser zugleich als Bezugsgröße für den Basiszinssatz gem. § 247 I BGB diene, sei dieser gefallen und liege im Moment bei **-0,88 %**. Auch liege der sog. EURIBOR-Zinssatz mit -0,3% im Negativbereich. Als letztes führt *Herr Goeke* an, dass Sparbuchguthaben bei der Sparkasse Bochum zur Zeit mit einem Zinssatz iHv. **0,1 %** verzinst werden. Aufgrund der soeben aufgezeigten Diskrepanz zwischen dem festen Zinssatz des § 238 I 1 AO und der aktuellen Marktzinslage ergebe sich die Gefahr, dass steuerliche Instrumente als gewinnträchtige Formen

missbraucht werden. Der Bundesregierung liegen laut einer Bundestagsdrucksache keine Erkenntnisse vor, dass der Zinssatz gem. § 238 I 1 AO missbraucht werde. Diese Erkenntnislücke sei nach Ansicht von *Herrn Goeke* zu schließen und er werde mit seinem Vortrag zeigen, dass es in der jüngeren Vergangenheit eine finanziell motivierte Rechtsanwendung des Geschäftsmodells der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung² seitens der Finanzverwaltung gegeben habe.

C. Darstellung des Geschäftsmodells der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung

Herr Goeke erklärt, dass der Einspruch des Steuerpflichtigen gem. § 361 I 1 AO keinen Suspensiveffekt entfalte. Daher müsse der Steuerpflichtige grundsätzlich einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stellen, um die entsprechenden Beträge bei Fälligkeit nicht zu entrichten. Unterliege der Steuerpflichtige im Hauptsacheverfahren, so habe er keinen Anspruch auf den durch die Aussetzung der Vollziehung erlangten Liquiditätsvorteil und ist gem. § 237 I 1 AO verpflichtet, die entsprechenden Beträge verzinst zu entrichten. Sofern der Steuerpflichtige über die entsprechende Liquidität verfüge, sei es für diesen in der Regel günstiger, die Aussetzung der Vollziehung nicht zu beantragen, sondern die jeweiligen Beträge zu entrichten: Im Falle des Obsiegens im Hauptsacheverfahren ist er dann seinerseits berechtigt, Zinsen gem. §§ 233a, 236 AO zu beanspruchen, welche ebenfalls einen Zinssatz von 6 % p.a. aufweisen.

Aus Sicht der Verwaltung sei es reizvoll, dem Steuerpflichtigen zunächst umfassenden Rechtsschutz in Form der Aussetzung der Vollziehung zu gewähren, um dann bei (zumindest teilweiser) Erfolglosigkeit im Rechtsschutzverfahren ihrerseits Zinsen generieren zu können oder etwaige Zinsansprüche des Steuerpflichtigen zu verhindern. Damit ließe sich festhalten, dass die Behörde in jedem Fall von der Aussetzung der Vollziehung profitiere, unabhängig von ihrem Ausgang. Dies sei laut *Herrn Goeke* der Grund, warum die Finanzverwaltung in der Vergangenheit die Aussetzung der Vollziehung gegen den Willen des Steuerpflichtigen festgesetzt habe. Der vorläufige Rechtsschutz sei dem Steuerpflichtigen somit regelrecht aufgedrängt worden.

Dies zeige auch der Sachverhalt, dem eine Entscheidung des FG Köln³ zugrunde liege: Die Klägerin im Verfahren wurde nach durchgeführter Außenprüfung neu veranlagt, wodurch sich eine Nachzahlung i.H.v. 100 Millionen Euro ergab. Nachdem die Klägerin Einspruch erhob, verfügte die Finanzbehörde die Aussetzung der Vollziehung in Höhe der gesamten nachträglich geforderten Beträge auf den Tag der Fälligkeit; diese Verfügung enthielt weder eine Begründung noch

² *Bergmann*, DStR 2013, S. 1651, 1654

³ FG Köln v. 08.09.2010 - 13 K 960/08

eine Rechtsbehelfsbelehrung. Das Finanzamt hob die Aussetzungsverfügung einen Tag vor der mündlichen Hauptsacheverhandlung ex-nunc auf, da die strittigen Rechtsfragen mittlerweile höchstrichterlich geklärt seien. Die in Rede stehende Entscheidung des BFH war zu diesem Zeitpunkt bereits seit über 1,5 Jahren auf der Internetseite des BFH verfügbar. In einem ähnlichen Verfahren des FG Düsseldorf aus dem Jahre 2006 wurde die Aussetzung der Vollziehung ebenfalls von Amts wegen und gegen den Willen des Steuerpflichtigen verfügt. Der BFH hat sich zu der Frage nach der Rechtmäßigkeit der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung in beiden Revisionsverfahren nicht geäußert. *Herr Goeke* weist darauf hin, dass er sich der Frage, warum sich der BFH zur Rechtmäßigkeit nicht geäußert hat, zu einem späteren Zeitpunkt widmen werde.

D. Voraussetzungen der Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzbehörde

I. Prinzipielle Bedenken gegen die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung

Herr Goeke führt an, dass er zunächst auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben eingehen werde und im Anschluss die einfachgesetzlichen Regelungen untersuchen werde.

Definition des vorläufigen Rechtsschutzes: Jene Regelungen des öffentlichen Rechts, deren Intention darin besteht, für einen bestimmten Zeitraum eine endgültige Regelung zu treffen, um so eine Entscheidung im Hauptsacheverfahren abzusichern bzw. praktisch durchsetzbar zu machen. Die Besonderheit des vorläufigen Rechtsschutzes sei, dass dieses Nebenverfahren in unterschiedlichen Verfahrensstadien Anwendung finde. Es ummantle einerseits das Vorverfahren sowie andererseits das gerichtliche Verfahren. Hierdurch werde die Absicherung der Entscheidung im Hauptsacheverfahren bezweckt, wodurch eine dienende Funktion des vorläufigen Rechtsschutzes folgere. *Herr Goeke* schlussfolgert, dass sich die verfassungsrechtlichen Vorgaben des vorläufigen Rechtsschutzes gem. Art. 19 IV 1 GG nach dem Stadium richte, in welchem sich das Hauptsacheverfahren befinde.

1. Vorläufiger Rechtsschutz im gerichtlichen Verfahren

Zunächst stellt *Herr Goeke* den Wortlaut von Art. 19 IV 1 GG vor: „Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Rechtsweg offen.“ Bereits dem Wortlaut sei eine Systementscheidung zugunsten des Individualrechtsschutzes zu entnehmen, wodurch das Individuum den Mittelpunkt des Verfahrens bilde. Darüber hinaus stellt Art. 19 IV 1 GG ein subjektives Recht für den Rechtsschutz des Bürgers gegen Akte der öffentlichen Gewalt dar, welches es ihm ermögliche, seine schwächere Position durch die Inanspruchnahme der

Gerichte gegen das Vorgehen der Behörde zu relativieren. Daher beschränke sich die gerichtliche Kontrolle auf die hoheitlichen Maßnahmen, die ihn in seinen Rechten verletzen könnten. Nur insoweit finde eine objektive Rechtskontrolle statt. Daraus folgt, dass Art. 19 IV 1 GG eine positive Komponente zu entnehmen sei: Der vorläufige Rechtsschutz müsse zwingend durch den Bürger initiierbar sein. Hieran schließt *Herr Goeke* die Frage an, ob Art. 19 IV 1 GG auch eine negative Komponente dergestalt enthalte, dass es der Exekutive nicht möglich sei, den vorläufigen Rechtsschutz auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen zu eröffnen. Hierfür spräche, dass das gerichtliche Verfahren das Machtgefälle zwischen Bürger und Staat kompensieren soll. Würde der Behörde die Möglichkeit eingeräumt, die Aussetzung der Vollziehung gegen den Willen des Bürgers festzulegen, so würde die überlegene Stellung der Exekutive bei Erlass des Verwaltungsaktes gerade nicht kompensiert. Da dem Gericht als neutrale Instanz die Entscheidungskompetenz der materiell-rechtlichen Frage im Hauptsacheverfahren zukommt, könne diese nicht das Nebenverfahren entgegen den Willen des Steuerpflichtigen einleiten. Ebenso gelte dies für die Behörde, sobald diese mit der Eröffnung des gerichtlichen Verfahrens parteiisch geworden sei. Daher habe allein der Steuerpflichtige die Dispositionsbefugnis über die Aussetzung für die Dauer des Hauptsacheverfahrens. *Herr Goeke* kommt somit zu dem Ergebnis, dass Art. 19 IV 1 GG auch eine negative Komponente immanent sei.

2. Vorläufiger Rechtsschutz im außergerichtlichen Verfahren

Als verfassungsrechtlicher Anknüpfungspunkt wirke 19 IV 1 GG im außergerichtlichen Verfahren wirke nur mittelbar ein: Das außergerichtliche Verfahren dürfe das gerichtliche Verfahren nicht unwirksam werden lassen. Vielmehr seien an dieser Stelle die einschlägigen materiellen Grundrechte des einzelnen Bürgers zu beachten. Sie strahlen in das Verfahrensrecht ein, da dieses erst die Umsetzung bzw. Wahrung der Grundrechte ermögliche. Insoweit könne man auch von einem Grundrechtsschutz durch Verwaltungsverfahren sprechen. Als Konsequenz des vorläufigen Rechtsschutzes im außergerichtlichen Verfahren nennt *Herr Goeke* folgendes:

Das Verwaltungsverfahren stelle kein Rechtsschutzverfahren im eigentlichen Sinne dar; anderenfalls würde dies zu einem Konflikt mit dem Gewaltenteilungsprinzip führen. Vielmehr werde das Verfahren durch die Verwaltung in eigener Verantwortung geführt, womit es auch nicht als Ausgleichsverfahren zwischen dem Machtgefälle zwischen Staat und Bürger anzusehen sei. Die Exekutive sei zur umfassenden Klärung der Sach- und Rechtsfrage aufgrund der Bindung an das Rechtsstaatsprinzip verpflichtet. Aus den materiellen Grundrechten ergebe sich eine Ausgestaltung des außergerichtlichen Rechtsschutzes primär in den Fällen, in denen ein ausreichender Grundrechtsschutz durch das gerichtliche Verfahren gefährdet sei.

Außerdem genieße der Gesetzgeber in diesen Fällen einen noch größeren Gestaltungsspielraum als bei gerichtlichen Verfahren: So könne der Gesetzgeber das Vorverfahren abschaffen bzw. anders ausgestalten, sofern dadurch nicht der Rechtsweg des Bürgers in erheblichem Maße eingeschränkt werde.

Mit Blick auf die Grundrechte des Bürgers sei der Gesetzgeber verpflichtet, dem Bürger eine Initiierungsbefugnis für das außergerichtliche Verfahren einzuräumen, sofern er sich zur Einrichtung eines solchen entscheidet. Im Übrigen wirke sich hier die Stellung der Verwaltung als Teil der Exekutive aus: Die Behörde treffe eine durch Verwaltungsvorgaben (vor-)geprägte Entscheidung, welche in Ihrer Verbindlichkeit jedoch hinter einer gerichtlichen Entscheidung zurückbleibe. Andererseits sei die Behörde nicht daran gehindert, die Rechtslage nach Prüfung im außergerichtlichen Verfahren unmittelbar neu zu gestalten, so dass ihre Befugnisse insoweit über die Kompetenzen der Judikative hinausgehen. Die subordinationsrechtliche Stellung wirke daher auch im außergerichtlichen Verfahren fort.

Die Grundrechte des Steuerpflichtigen erfordern es, dass diesem die Möglichkeit der Einflussnahme auf das Vorverfahren offenstehe. Die Wirkungsweise der materiellen Grundrechte auf die Verfahrensgestaltung sei jedoch eine andere, als dies bei Art. 19 IV GG der Fall sei. Letzteres gebe bereits die o.g. Systementscheidung zugunsten des Individualrechtsschutzes vor, welche dem Gesetzgeber auch den Weg vorgebe, wie das gerichtliche Verfahren auszugestalten sei. Das Vorverfahren hingegen dürfe auch objektiv-rechtlich ausgestaltet sein; lediglich dürfe der Grundrechtsschutz (des Steuerpflichtigen) nicht leerlaufen, was jedoch durch Mitwirkungs- und Beteiligungsrechte gewährleistet werde. Die materiellen Grundrechte gewährleisten somit einen Minimalstandard für die Gestaltung des Vorverfahrens. Der Gesetzgeber könne das Hauptsachverfahren somit mit einem antragslosen Nebenverfahren flankieren, um die Entscheidung in der Hauptsache abzusichern. Das Nebenverfahren wachse somit mit den Aufgaben des Hauptsachverfahrens, was gerade Ausdruck der Akzessorietät dieser beiden Verfahren sei.

Das Vorverfahren kann seitens des Gesetzgebers so ausgestaltet werden, dass dieses nicht in den Fokus der Individualinteressen gestellt wird. Es könne daher auch dergestalt geregelt werden, dass eine Initiierung auch gegen den Willen des Bürgers möglich sei. Dieses Ergebnis stehe auch im Einklang mit den Funktionen des vorläufigen Rechtsschutzes: Unter Berücksichtigung der materiellen Rechtslage solle eine Entscheidung getroffen werden, die das Risiko der Diskrepanz zwischen einer Entscheidung im Eilverfahren, sowie im gerichtlichen Verfahren gerecht verteilt. Hierbei stelle sich die zu berücksichtigende Interessenlage des vorläufigen Rechtsschutzes wie folgt dar:

Der Bürger wolle von einer hoheitlichen Maßnahme, welche er für rechtswidrig halte, verschont bleiben, während die Behörde einen erlassenen Verwaltungsakt vollziehen möchte. Die Konstellation der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung, in der die Behörde ein Suspensivinteresse geltend macht und der Bürger einen Vollzug trotz seines Rechtsbehelfs wünscht, sei folglich als atypischer Aussetzungsfall zu klassifizieren.

II. Einfachgesetzliche Regelungen der aufgedrängten AdV

Herr Goeke führt an, dass zwischen drei verschiedenen Situationen zu unterscheiden sei:

1. Das Aussetzungsverfahren beginnt im Stadium des außergerichtlichen Verfahrens und endet erst nach Abschluss des gerichtlichen Verfahrens.
2. Das Aussetzungsverfahren setzt erst ein, als das Hauptsacheverfahren bereits bei Gericht anhängig ist; es endet mit der endgültigen gerichtlichen Entscheidung.
3. Das Aussetzungsverfahren beschränkt sich auf den Zeitraum, in sich das Hauptsacheverfahren in dem außergerichtlichen Stadium befindet.

Der Gesetzgeber differenziere in § 361 AO bzw. § 69 FGO zwischen der Aussetzung durch die Finanzbehörde einerseits und der antragsabhängigen Aussetzung durch das Gericht andererseits. Die Finanzbehörde ist gem. § 361 II AO - soweit sich das Hauptsacheverfahren im außergerichtlichen Verfahren befindet - bzw. gem. § 69 II FGO - sofern das Hauptsacheverfahren bei Gericht anhängig ist - zur Aussetzung der Vollziehung befugt. *Herr Goeke* weist darauf hin, dass der Gesetzestext an diesen Stellen keine relevanten Unterscheide aufweise, so dass sich die folgenden Äußerungen auf § 361 AO beziehen.

Nach § 361 II 1 AO treffe die Behörde eine Ermessensentscheidung, wohingegen dieses Ermessen nach § 361 II 2 AO reduziert werde, so dass hier regelmäßig eine Aussetzung erfolgen müsse. Ein systematischer Vergleich zwischen den beiden o.g. Sätzen von § 361 II AO führe zu dem Zwischenergebnis, dass die Aussetzung nach Satz 1 keinen Antrag voraussetze und der Behörde aufgrund des offenen Wortlautes ein freies Ermessen einräume; einzige Schranke sei hier § 5 AO.

Eine Aussetzung komme nur in Betracht, wenn ein Hauptsacherechtsbehelf vorliege. Die Regelung der behördlichen Aussetzung weiche insoweit von der gesetzlichen Regelung des Einspruchsverfahrens gem. § 350 AO ab. Letzteres eröffne regelmäßig nur dem Adressaten der behördlichen Maßnahme ein außergerichtliches Vorgehen, ohne dass er hierzu gezwungen sei; dieses Merkmal der Einspruchsbefugnis verhindere somit, dass die Behörde ihren eigenen Verwaltungsakt anfechten könne. Folglich scheide ein dem Bürger aufgedrängter Einspruch oder eine dem Bürger aufgedrängte Klage durch die den Verwaltungsakt erlassende Behörde aus. Eine derartige Einschränkung enthalte die behördliche Aussetzung jedoch nicht. Zu beachten

sei, dass die Entscheidungsträger zwischen dem Hauptsacheverfahren und dem Aussetzungsverfahren divergieren können. Primär sei die Finanzbehörde um Aussetzung zu ersuchen, wie sich dem Wortlaut von § 69 IV 1 FGO entnehmen lasse. Andererseits kann das Gericht der Hauptsache gem. § 69 III 2 FGO auf Antrag des Bürgers vor Erhebung der Klage aktiv werden.

III. Einfluss des Verfassungsrechts auf die dargestellten einfachgesetzlichen Normen

Im Rahmen der Untersuchung des Einflusses des Verfassungsrechts auf die o.g. dargestellten einfachgesetzlichen Normen sei laut *Herrn Goeke* zwischen der Aussetzung durch das Gericht und der Aussetzung durch die Behörde zu unterscheiden.

1. Aussetzung durch das Gericht

Im Falle der Aussetzung durch das Gericht sei ein Antragserfordernis gem. § 69 III 1 HS. 1 FGO vorgesehen. Im Lichte des Art. 19 IV 1 GG könne dieser Antrag ausschließlich durch den Bürger gestellt werden. Unerheblich sei auch, in welchem Stadium sich das Hauptsacheverfahren befinde; Art. 19 IV GG gewährleiste einen vorläufigen Rechtsschutz in jedem Stadium des Verfahrens, also auch während außergerichtlichen Verfahren. Dies habe zur Folge, dass die Behörde keinen Aussetzungsantrag vor Gericht stellen könne.

2. Aussetzung durch die Behörde

Im Rahmen der Aussetzung der Vollziehung durch die Behörde sei hier zwischen den verschiedenen Ausgangssituationen zu differenzieren.

Zunächst stellt *Herr Goeke* den Fall dar, dass sich das Hauptsacheverfahren noch im Einspruchsverfahren befindet. Hier decke sich die Entscheidungskompetenz zwischen Hauptsache- und Aussetzungsverfahren; gleichwohl könne der Einspruch lediglich durch den Bürger initiiert werden. *Herr Goeke* wirft nun die Frage auf, ob eine aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung ausgeschlossen sei.

Dies hänge nach *Herrn Goeke* davon ab, welche Zwecke das Hauptsacheverfahren verfolge und was durch das Nebenverfahren abgesichert werden soll. Entscheidend sei daher hier, welche Zwecke das Einspruchsverfahren prägen. Eine aufgedrängte Aussetzung komme daher nur in Betracht, wenn das Vorverfahren nicht primär individualschützend ausgestaltet sei (sog. subjektive Ausrichtung), sondern zumindest auch gleichberechtigt der Allgemeinheit diene (sog. objektive Ausrichtung). Das Einspruchsverfahren diene nach herrschender Meinung der Selbstkontrolle der Verwaltung, dem Rechtsschutz des Bürgers und der Entlastung der Gerichte. Gerade

die Funktionen der Selbstkontrolle der Verwaltung sowie die Entlastung der Gerichte dienen hiernach nicht den Individualinteressen des Bürgers, sondern der Allgemeinheit.

Um die prägenden Zwecke des Vorverfahrens festzustellen ist daher eine Gesamtschau der konkreten Umstände vorzunehmen. Hierbei sollen folgende Untersuchungsparameter dienen:

1. Der positive sowie negative Anstoß zur Prüfung
2. Der Prüfungsumfang
3. Das Ergebnis des Verfahrens

Der Anstoß zur Prüfung liege sowohl in positiver, als auch in negativer Hinsicht beim Einspruchsführer. So ergibt sich aus §§ 357, 362 AO, dass die Rücknahme nur durch den Bürger erfolgen kann. Er hat somit die Dispositionsbefugnis über das Einspruchsverfahren.

Der Prüfungsumfang wird hingegen durch § 367 II 1 AO festgelegt; die Behörde hat den Sachverhalt erneut vollumfänglich zu prüfen. Das Ziel der Prüfung sei die Wahrung der Rechtsordnung und die Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung (§ 85 AO). Eine individuelle Kontrolle finde aufgrund des automatisierten Steuerverfahrens erst durch den Einspruch des Bürgers statt. Normativ betrachtet sei das Einspruchsverfahren als verlängertes Verwaltungsverfahren anzusehen, was sich aus § 365 I AO ergebe. Aufgrund der umfassenden Prüfung könne der Einspruchsführer ex-post betrachtet schlechter stehen als vor der Einlegung des Einspruchs gem.

§ 367 II 2 AO. Sowohl der umfassende Prüfungsrahmen als auch die Verböserungsmöglichkeit seien einem subjektiven Rechtsschutz fremd. Dies führe dazu, dass die Rechtsschutzfunktion des Einspruchsverfahrens nach dem gesetzlichen Regelwerk nicht dominiere.

Als Ergebnis stellt *Herr Goeke* an dieser Stelle fest, dass das Einspruchsverfahren dem Rechtsschutz des Bürgers, der Selbstkontrolle der Verwaltung und der Entlastung der Gerichte diene. Ein eindeutiges Übergewicht einer subjektiven oder objektiven Ausrichtung könne nicht festgestellt werden. Den Zwecken einer objektiven Kontrolle entspreche es, wenn das Aussetzungsverfahren ohne Antrag des Bürgers eingeleitet werde. Daher sei es auch kein Widerspruch zu verfassungsrechtlichen Vorgaben und aufgrund des offenen Wortlautes von § 361 II 1 AO möglich, dass dem Bürger der vorläufige Rechtsschutz während des Einspruchsverfahrens aufgedrängt werde.

Im Anschluss stellt *Herr Goeke* die nächste Phase vor, in der sich das Hauptsacheverfahren im finanzgerichtlichen Verfahren befindet. § 69 II 1 FGO eröffnet der Behörde auch hier die Möglichkeit, die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes auszusetzen; formal betrachtet unterscheide sich die Norm nicht von § 361 II 1 AO. Allerdings bestehe hier eine Divergenz der Entscheidungsträger zwischen Hauptsache- und Aussetzungsverfahren. Die behördliche verfüg-

te Aussetzung diene nunmehr dazu, die gerichtliche Entscheidung abzusichern. Zur Klageerhebung sei ausschließlich der Steuerpflichtige befugt. Fraglich sei an dieser Stelle, ob die Dispositionsbefugnis über Hauptsacheverfahren und Nebenverfahren auseinanderfalle. Primär komme es wieder auf die Zwecke des gerichtlichen Verfahrens an, welches die Aussetzungsentscheidung absichern soll. Das gerichtliche Verfahren fokussiere sich auf die Interessen des Rechtsschutzsuchenden (s.o.); die Interessen des Bürgers stehen im Mittelpunkt des Verfahrens, was auch durch einfachgesetzliche Regelungen wie § 100 I 1 FGO deutlich werde. Diese Norm mache besonders den Unterschied zu § 367 II 1 AO deutlich. Auch sei eine verbösernde Entscheidung im gerichtlichen Verfahren im Gegensatz zu § 367 II 2 AO unzulässig. *Herr Goeke* schlussfolgert daraus, dass das gerichtliche Verfahren primär individualrechtsschützend ausgestaltet sei. Hieraus sei § 69 II 1 FGO im Lichte von Art. 19 IV GG derart verfassungskonform auszulegen, dass die Finanzbehörde nur auf Antrag durch den Bürger zur Aussetzung befugt sei. *Herr Goeke* betont, dass die abweichende Lösung mit der Gesetzssystematik korrespondiere, obwohl diese aufgrund der identischen Formulierung zunächst als „merkwürdig“ erscheine:

§ 361 AO befindet sich inmitten der Vorschriften zum Einspruchsverfahren; eine Wechselwirkung des Aussetzungsverfahrens durch die Zwecke des Einspruchsverfahrens liege somit nahe. § 69 FGO ist hingegen bei den Vorschriften über das Verfahren im ersten Rechtszug implementiert und ist somit Bestandteil der Normen des Klageverfahrens. Auch dies lege eine Prägung des Aussetzungsverfahrens durch das Klageverfahren nahe.

IV. Übergang vom Einspruchsverfahren in das Klageverfahren

Als nächstes beschreibt *Herr Goeke* die Auswirkungen des Übergangs des Hauptsacheverfahrens vom Einspruchsverfahren in das Klageverfahren nach der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung. Wie bereits oben dargestellt hänge die Rechtmäßigkeit der aufgedrängten Aussetzung von dem Stadium ab, in welchem sich das Hauptsacheverfahren befinde. Die wörtliche Aussetzungsentscheidung sei nach h.M. als Verwaltungsakt zu qualifizieren; daher richte sich die Rechtmäßigkeit der Aussetzung nach dem Zeitpunkt, in dem die Aussetzungsentscheidung getroffen wurde. Daher erwache die Rechtswidrigkeit der Aussetzung gerade nicht, wenn das Hauptsacheverfahren in das Stadium des Klageverfahrens eintritt.

Die oben aufgeworfene Frage, ob eine aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzbehörde prinzipiell möglich sei, bejaht *Herr Goeke* an dieser Stelle; er betont allerdings, dass dies nur gelte, sofern sich das Hauptsacheverfahren im außergerichtlichen Stadium befinde. *Prof. Seer* führt aus, dass er die Ansichten von *Herrn Goeke* als gelungen betrachte, allerdings teile er nicht das Ergebnis hinsichtlich der für die Behörde eintretenden Rechtsfolgen. Es gebe

für die Behörde kein „freies Ermessen“, sondern diese sei im Rahmen einer objektiven Selbstkontrolle an eine Entscheidung im Rahmen eines „pflichtgemäßen Ermessens“ gebunden, was sich aus § 361 II 2 AO ergebe. *Prof. Seer* wirft in diesem Zusammenhang die Frage auf, ob die Behörde gerade dann die Aussetzung der Vollziehung anordnen kann, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit gerade nicht bestehen; denn dann „fühle sich die Finanzverwaltung sicher und habe ein Interesse, Zinsen zu erzielen“. *Herr Goeke* verwies darauf, dass er dies im Laufe seines Vortrages an späterer Stelle noch erläutere und werde die Frage daher zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgreifen.

Um an dieser Stelle ein Zwischenergebnis festzuhalten, stellte *Prof. Seer* fest, dass die Aussetzung der Vollziehung dem Steuerpflichtigen seitens der Verwaltung nicht aufzudrängen sei, wenn sich das Hauptsacheverfahren im gerichtlichen Verfahren befinde. Dies bejahte *Herr Goeke* und ergänzte, dass in diesem Stadium der Individualrechtsschutz des Steuerpflichtigen im Vordergrund stehe und die aufgedrängte Aussetzung daher nicht möglich sei.

Aus dem *Publikum* kommt ein anderer Vorschlag auf, das Zeitmoment innerhalb der Aussetzung der Vollziehung zu würdigen: Sofern die Aussetzung der Vollziehung während des Einspruchsverfahrens nach § 361 AO erfolgt ist, solle diese hinfällig sein, sobald im gerichtlichen Hauptsacheverfahren ein Antragsverfahren nach § 69 FGO angestrebt werde. *Prof. Seer* hält dagegen, dass das Gesetz so nicht ausgestaltet sei und der Vorschlag daher hier ins Leere laufe.

Weiterhin wird aus dem *Publikum* die Frage gestellt, was die Aussetzung der Vollziehung überhaupt absichern soll. Nach der Ansicht des Redners sei es falsch, dass die Aussetzung der Vollziehung das Hauptsacheverfahren absichern soll. Vielmehr solle die Liquidität des Steuerzahlers geschützt werden. Hiernach solle die Verwaltung nur aussetzen dürfen, wenn der Steuerpflichtige diese Aussetzung durch Antrag „einfordere“. Es wäre vielmehr ein Widerspruch zu dem eigenen Handeln, wenn die Behörde eine Steuer durch Bescheid festsetzt und diese danach durch eine eigens erfolgte Aussetzung der Vollziehung nicht einzieht. *Prof. Seer* weist darauf hin, dass auch die Behörde an Recht und Gesetz gebunden sei und dies somit nicht als Widerspruch zu werten sei.

E. Schutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen gegen die AdV durch Zahlung

Als nächstes wirft *Herr Goeke* die Frage auf, ob der Steuerpflichtige sich nicht durch einen einfachen Weg gegen die Aussetzung der Vollziehung wehren kann: Durch Zahlung der streitigen Beträge trotz erfolgter Aussetzung der Vollziehung.

Zunächst führt *Herr Goeke* die Ansicht *Schüppens* an, nach dem es sich bei der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung um ein Scheinproblem handle, da der Steuerpflichtige der aufgedrängten Aussetzung durch Zahlung der streitigen Beträge begegnen könne.⁴ Dieser Ansicht sei jedoch nur zuzustimmen, wenn die Finanzverwaltung ihrerseits verpflichtet wäre, die angebotene Zahlung anzunehmen. Nach *Schüppen* werde die Fälligkeit der Beiträge durch die Aussetzung nicht tangiert und die Steuerschuld wäre bei entsprechender Anwendung des gem. § 271 II BGB weiterhin erfüllbar. *Herr Goeke* nimmt zu dieser Ansicht Stellung und führt zunächst an, dass die Lektüre des Gesetzes an dieser Stelle nicht weiterhelfe. Es sei daher zwischen den unselbstständigen und den selbstständigen Wirkungen der Aussetzung zu unterscheiden:

I. Unselbstständige Wirkungen

Innerhalb der sog. unselbstständigen Wirkung gehe es vor allem um die Wirkung der Aussetzung auf den suspendierten Steuerbescheid. Nach einhelliger Ansicht werde der angefochtene Steuerbescheid auch weiterhin als existent beachtet, wonach eine Zahlung „auf den Steuerbescheid“ weiterhin möglich sei. Allerdings werde vor allem in der Literatur die Ansicht vertreten, dass die Aussetzung die Fälligkeit der Steuer aufschiebe. Der BFH hingegen meint, dass eine Zahlung auf eine nicht fällige Forderung zum Erlöschen der Steuerschuld gem. § 47 AO führe. Ob die Finanzverwaltung allerdings auch zur Entgegennahme der Zahlung auf eine nicht fällige Forderung verpflichtet sei, wurde bisher noch nicht abschließend geklärt.

II. Selbstständige Wirkungen

Unter der selbstständigen Wirkung sei nach *Herrn Goeke* die direkte Auswirkung der Aussetzung der Vollziehung auf eine vermeintliche Entgegennahmepflicht der Finanzverwaltung zu verstehen. Inhalt der Aussetzung sei, dass sich während dieser - bis zur endgültigen Klärung der streitigen Frage(n) - keinerlei Folgen aus dem Steuerbescheid ergeben dürfen. Diese hoheitliche Entscheidung werde unterlaufen, wenn es dem Bürger trotzdem freistehe, die streitigen Beiträge zu zahlen. Die Bindungswirkung der Aussetzung der Vollziehung sei nur gewährleistet, wenn eine beiderseitige Bindung bestehe. Daher könne die Aussetzung nur als ein beiderseitiges Verbot von der Gebrauchmachung des angefochtenen Steuerbescheides zu verstehen sein. Nach *Herrn Goeke*s Ansicht habe die Aussetzung der Vollziehung zwischen der Zahlung und dem angefochtenen Steuerbescheid zur Folge, dass erst ein Ende der Aussetzung den Zinslauf been-

⁴ *Schüppen*, JFStR 13/14, S. 302, 306f., 314.

de. Demnach könne der Steuerpflichtige der Zinszahlung nur dann entgehen, wenn er zugleich mit der Zahlung auch die Aussetzung der Vollziehung beende. Die Zahlung durch den Steuerpflichtigen könne als konkludenter Antrag auf Aufhebung der Aussetzung zu verstehen sein. Allerdings gewähren die §§ 130 f. AO der Behörde Ermessen, so dass eine Pflicht zur Annahme der Zahlung und somit auch Beendigung der Aussetzung in der Regel nicht bestehe. Demnach könne eine Entstehung von Verzögerungszinsen durch Zahlung nicht verhindert werden. Somit handele es sich laut *Herrn Goekes* Ansicht bei dem „Phänomenen der Aussetzung der Vollziehung“ nicht um ein Scheinproblem (s.o.). *Prof. Seer* merkt an, dass *Schüppens* Ansicht durchaus „Charme“ besitze. Außerdem bestehe Einigkeit darin, dass die Aussetzung der Vollziehung die Fälligkeit hinausschiebe, jedoch nicht, was *Schüppen* zutreffend darlegt, die Erfüllbarkeit berühre. Die Frage, was mit der Erfüllbarkeit der Steuerschuld durch die Aussetzung geschehe, sei in der Abgabenordnung nicht geregelt, wodurch die analoge Anwendung von § 271 BGB ein interessanter Gedanke sei. Auch könne sich hieraus ein Zwischenweg in dergestalt ergeben, dass dem Steuerpflichtigen die Zahlung über § 271 BGB analog ermöglicht werde, der gezahlte Betrag seinerseits jedoch nicht verzinst werde. Da die Abgabenordnung über eine dem § 271 BGB vergleichbare Regelung nicht verfüge, könne man hier auch von einer „verdeckten Regelungslücke“ im Steuerschuldrecht sprechen, welche durch die analoge Anwendung von § 271 BGB geschlossen werde. Dies sei auch grundsätzlich unproblematisch, da das Steuerschuldrecht der Abgabenordnung seinen Ursprung in zivilrechtlichen Grundsätzen habe, welche *Enno Becker* seinerzeit in den Jahren 1918/1919 in die Reichsabgabenordnung implementiert habe. *Herr Goeke* weist in diesem Zusammenhang erneut darauf hin, dass die Aussetzung der Vollziehung einer etwaigen analogen Anwendung von § 271 BGB vorgehe, was dazu führe, dass keine der durch den Steuerbescheid betroffenen Parteien von dem Bescheid „Gebrauchmachen“ dürfe, auch nicht der Steuerpflichtige durch Zahlung der streitigen Beträge. Diese These ließe sich laut *Prof. Seer* durchaus so vertreten, auch wenn dies ein „sehr, sehr weites Verständnis“ vom Gebrauchmachen eines Steuerbescheides sei.

Eine Stimme aus dem *Publikum* vergleicht die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung mit einer Situation in der Außenprüfung. Hier werde dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, die Zahlung der in Rede stehenden Beträge vorzunehmen, bevor dieser zur Zahlung durch den Bescheid verpflichtet werde. Im Anschluss werden dem Steuerpflichtigen bei Abschluss des Verfahrens die Zinsen aus Billigkeitserwägungen erlassen; dieses Vorgehen habe bereits Eingang in einen Anwendungserlass zur Abgabenordnung gefunden. Eine andere Stimme aus dem *Publikum* hält dagegen, dass die Ausgangssituation bei der Außenprüfung eine andere sei: Hier werden dem Steuerpflichtigen die Zinsen erlassen, da diesem kein Nachteil aus dem

verspäteten Erlass des Steuerbescheides durch die Verwaltung entstehen soll. *Prof. Seer* meint, ein Erlass der Zinsen aus Billigkeitsgründen im Rahmen der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung sei durchaus denkbar, da dem Bürger somit kein Nachteil dadurch erwachse, dass die Behörde im Hauptsacheverfahren obsiegt habe und nun die zu zahlenden Beträge nebst Zinsen einfordern könne, obwohl der Bürger die Aussetzung der Vollziehung überhaupt nicht gewollt habe und zur Zahlung von vornherein bereit gewesen sei. Eine weitere Stimmung aus dem *Publikum* ergänzt, die Übertragung der Anwendung des o.g. Vorgehens bei der Außenprüfung auf die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung sei sogar wünschenswert, da es sich hier bereits um einen Bereich handele, in dem schon von einer Art „Missbrauch der AdV“ durch die Verwaltung zulasten des Bürgers gesprochen werden könne. *Prof. Seer* schlägt als Lösung vor, dass ähnlich zum Vorgehen bei der Außen- bzw. Betriebsprüfung die Zinsen aus Billigkeitserwägungen bei der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung erlassen werden, da in diesen Fällen auch keine Erstattungszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen entstehen. Somit seien dann auch keinerlei Arbitragezwecke Gegenstand der Regelung geworden.

F. Voraussetzungen der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung

Herr Goeke stellt nun die Voraussetzungen der Aussetzung der Vollziehung vor; er beschränkt sich bei seinen Ausführungen aber auf die Phase, in der sich behördliche Aussetzungsverfahren im Einspruchsverfahren befindet. Da der Wortlaut des § 361 II 1 AO an dieser Stelle nicht weiterhelfe, erörtert Herr Goeke die ungeschriebenen Voraussetzungen der aufgedrängten Aussetzung der Vollziehung.

I. Historie der Voraussetzungen

Innerhalb eines historischen Überblicks wird vor allem auf § 235 Reichsabgabenordnung (RAO) 1919 sowie § 251 RAO 1931 hingewiesen, nach denen die Einziehung einer Steuer nicht gehemmt werde, obwohl gegen einen Steuerbescheid ein Rechtsbehelf erhoben wurde; allerdings wurde der erlassenden Behörde die Möglichkeit eingeräumt, die Erhebung (notfalls gegen Sicherheitsleistung) auszusetzen. Der Schutz des Bürgers gegen eine rechtswidrige Einziehung einer Steuer sollte durch die damals neuartige (!) Verzinsung der zu Unrecht eingezogenen Beträge gem. § 235 S.2 RAO 1919 ausreichend gewährleistet werden. Bereits unter Geltung des § 251 S.2 RAO 1931 waren die Erfolgsaussichten im Hauptsacheverfahren für die Verwaltung maßgeblich, um eine (antraglose) Aussetzung der Vollziehung vorzunehmen. Dies nahmen einige Stimmen der damaligen Literatur zum Anlass für eine Forderung nach einer Aussetzungspflicht seitens der Behörde, sobald mögliche Erfolgsaussichten des Steuerpflichtigen in der

Hauptsache ersichtlich erschienen. Dem widersprach hingegen der II. Senat des BFH, welcher eine wohlbegründete Erfolgsaussicht im Hauptsacheverfahren verlangte.⁵ Sofern kein Übergewicht der Interessen des Steuerpflichtigen gegenüber den Interessen des Staates zu erkennen sei, seien den staatlichen Interessen vorrangig nachzukommen. Dem wiederum widersprach der III. Senat des BFH im Einklang mit der herrschenden Literatur und erklärte, dass die Vollziehung im Sinne eines effektiven Rechtsschutzes auszusetzen sei, sobald Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angegriffenen hoheitlichen Maßnahme bestehen. Mit der Einführung der Finanzgerichtsordnung im Jahre 1965 wurde in § 69 II 2 FGO die Gründe der ernstlichen Zweifel sowie der unbilligen Härte eingeführt, nach denen die Vollziehung auszusetzen ist. Hiermit wurde dem Bedürfnis des Bürgers nach einem effektiven Rechtsschutz Rechnung getragen. Nach den geltenden Regelungen des § 361 II 2 AO sowie des § 69 II 2 FGO werde die Behörde regelmäßig zur Aussetzung der Vollziehung bei Vorliegen eines der o.g. Gründe nach einhelliger Meinung gezwungen.

II. Wirkung der Zinsentwicklung auf die Aussetzung der Vollziehung

Danach stellt *Herr Goeke* die Einwirkung der Zinsentwicklung auf die Aussetzung der Vollziehung dar. Bei Einführung des § 235 RAO 1919 waren Aussetzungszinsen noch nicht ausdrücklich normiert. Eine Kodifizierung erfolgte erst mit Einführung des § 251a RAO 1961. Diese Kodifizierung sei unter Berücksichtigung der heutigen Zinssituation eine entscheidende Facette der behördlichen Aussetzung der Vollziehung, die es näher zu betrachten gelte. Den wirtschaftlichen Interessen des Steuerpflichtigen stehe ein finanzielles Interesse der Verwaltung gegenüber. Gerade die aktuelle (o.g. dargestellte) Zinssituation lässt nicht von vornherein ausschließen, dass diese die Behörde bei Ihrer Aussetzungsentscheidung beeinflusse. Dies sei so zunächst hinzunehmen. Offen, und damit klärungsbedürftig, sei nach *Herrn Goeke* die Frage, wie und in welchem Maße die finanziellen Interessen des Staates Eingang in die behördlichen Entscheidungen gefunden haben.

III. Besondere Voraussetzungen der **aufgedrängten** Aussetzung

Als erstes stellt *Herr Goeke* fest, dass sich die Voraussetzung der Aussetzung der Vollziehung, welche durch den Steuerpflichtigen beantragt werde, nicht auf die aufgedrängte Aussetzung übertragen lasse. Auch seien diese Voraussetzungen in der Historie nur selten zu finden. *Riefert* halte die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung nur für zulässig, wenn besondere Gründe vorlägen, insbesondere bei guten Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs. *Herr Goeke* benennt die

⁵ BFH v. 10.02.1954, II 37/53 U

aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung als atypischen Fall der AdV, da sich die Behörde hier auf den ersten Blick widersprüchlich zu Ihrer ursprünglich getätigten Entscheidung verhalte. Allerdings sei die Behörde aufgrund des Gesetzmäßigkeitsprinzips an Recht & Gesetz gebunden, so dass auch Sie eine gerichtliche Überprüfung einer Maßnahme einfordern dürfe. Durch die Bindung an das Gesetzmäßigkeitsprinzip sei eine Maßnahme einer Behörde von vornherein rechtswidrig, welche aufgrund fiskalischer Interessen vorgenommen werde, nur um im weiteren Verlauf eine aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung anzustreben, die den Steuerpflichtigen in ein Hauptsacheverfahren „zwingt“, in welchem dieser unterliege und somit zur Zahlung von Vollziehungszinsen verpflichtet werde. Daher spielen nach *Goeke* fiskalische Interessen der Behörde auf Tatbestandsseite keine Rolle.

Nun stellt *Herr Goeke* das Verhältnis zwischen der Aussetzung der Vollziehung auf Antrag des Steuerpflichtigen und der Aussetzung der Vollziehung von Amts wegen heraus, um im Anschluss die Voraussetzungen der Aussetzung der Vollziehung von Amts wegen darstellen zu können. Auch für die Behörde könne aufgrund der subjektiv-objektiven Ausrichtung des Einspruchsverfahrens ein Interesse an der Suspendierung des Verwaltungsaktes bestehen, wie sich dem Umkehrschluss aus § 361 I 1 AO entnehmen lasse. Während § 361 II 2 AO eine Schutznorm für den Steuerpflichtigen darstelle, gelte dies nach *Goeke* entgegen der überwiegenden Ansicht nicht für die Aussetzung nach § 361 II 1 AO. Sie erfolge lediglich aufgrund exekutivischer Hoheitsgewalt und sichere somit nach *Goeke* den behördlichen Handlungsspielraum im Hauptsacheverfahren ab. Damit diene die Norm auch nicht der Verfahrensfürsorge zugunsten des Bürgers. Ferner spiele der Grund der unbilligen Härte keine Rolle für die Aussetzung der Vollziehung von Amts wegen; ebenso wenig sei ein entgegenstehender Wille des Steuerpflichtigen entscheidend. *Goeke* hält somit die Ansicht des FG Köln für falsch, nach der eine Aussetzung von Amts wegen immer an das Vorliegen eines Grundes geknüpft sei: Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass die genannten Gründe des § 361 II 2 AO auch in Satz 1 gelten sollten, hätte der Gesetzgeber diese dort normiert und in Satz 2 auf diese verwiesen. Andererseits sei die Behörde auch nur zur Aussetzung von Amts wegen befugt, wenn der Einspruch des Steuerpflichtigen „höchstwahrscheinlich“ Erfolg haben werde. Diese Ansicht gehe noch über die o.g. Entscheidung des BFH v. 10.02.1954 hinaus. Die „höchstwahrscheinliche“ Erfolgsaussicht lasse sich mit den „ernstlichen Zweifeln“ des § 361 II 2 AO vergleichen. Dieser Maßstab könne jedoch *Goeke* nicht auf die Aussetzung nach § 361 II 1 AO übertragen werden; aufgrund der Atypizität der Aussetzung von Amts wegen sei hier ein anderer Maßstab erforderlich.

Herr Goeke schlägt vor, entgegen der Vorgehensweise des BFH, die „höchstwahrscheinliche“ Erfolgsaussicht bereits auf Tatbestandsseite zu überprüfen. Besonders hebt *Goeke* den Vorteil

hervor, dass ein Vorliegen auf Tatbestandsseite einer vollständigen gerichtlichen Prüfung zugänglich sei. Daran anschließend stellt *Herr Goeke* seine Lösungsvorschläge *de lege ferenda* vor:

- §361 II 1, 1.Hs. AO: „Die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, kann die Vollziehung insbesondere dann ganz oder teilweise von Amts wegen aussetzen, wenn der Einspruch höchstwahrscheinlich erfolgreich sein wird.“

- §361 II 2 AO: „Sie hat die höchstwahrscheinlichen Erfolgsaussichten schriftlich zu begründen.“

- §361 II 3 AO: „Die Finanzbehörde soll auf Antrag die Aussetzung insbesondere dann gewähren, wenn... (wie bisher).“

Prof. Seer gibt zu Bedenken, dass es sich im Falle einer neuen Kodifizierung anböte, mit dem Grundfall und somit mit Satz 3 zu beginnen. Daran anschließen sollte sich der vorgeschlagene Satz 1, 1. HS mit der Formulierung „Die Finanzbehörde [...] darf nur, [...]“, um den Ausnahmecharakter zu verdeutlichen. Darüber hinaus zweifelt *Prof. Seer* die Notwendigkeit dieser Änderung an, da die Behörde im Falle eines „höchstwahrscheinlichen“ Erfolges besser abhelfen solle. *Herr Goeke* hält dagegen, dass man sich hier lediglich innerhalb einer summarischen Prüfung befinde und die Prognose nur aufgrund begrenzter (Beweis-)Mittel erfolgen könne.

IV. Diskussion zu den Vorschlägen *de lege ferenda*

Prof. Seer meint, dass gerade in den Fällen, in denen ein unberatener Steuerpflichtiger Einspruch einlege, ohne gleichzeitig die Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, die Gründe des § 361 II 2 AO in Satz 1 Anwendung finden können. Die Behörde müsse in diesen Fällen aufgrund einer Fürsorgepflicht, welche sich dem Amtsermittlungsgrundsatz entnehmen lasse, zugunsten des Steuerpflichtigen handeln können und somit auch von Amts wegen die Vollziehung aussetzen. Dies sei auch kein Handeln der Behörde gegen den (mutmaßlichen) Willen des Steuerpflichtigen. Darüber hinaus stellt *Prof. Seer* fest, dass eine Aussetzung der Vollziehung von Amts wegen nach *Herrn Goekes* Ausführungen nur noch in einem Rest-Korridor möglich sei, nämlich dann, wenn der Steuerpflichtige keinen Antrag auf Aussetzung gestellt habe und gleichzeitig ein „höchstwahrscheinlicher“ Erfolg des Einspruchs des Steuerpflichtigen zu erwarten sei. *Herr Goeke* hingegen plädiert für eine konsequente Trennung der Aussetzung auf Antrag und der Aussetzung von Amts wegen. Bei einer Trennung verbleibe das Entscheidungsmonopol über die Aussetzung beim Steuerpflichtigen; die Finanzbehörde könne Ihrer Fürsorge-

pflicht nachkommen, in dem Sie den (unberatenen) Steuerpflichtigen in entsprechenden Situationen auf die Möglichkeit der Aussetzung hinweise. So könne der Steuerpflichtige vor allem auch selbst entscheiden, ob er sich der Gefahr einer Zahlung von Vollziehungszinsen aussetzen möchte, welche er im Falle des Unterliegens in der Hauptsache vorzunehmen habe. Eine Aussetzung von Amts wegen im Einklang mit dem mutmaßlichen Willen des Steuerpflichtigen sehe *Herr Goeke* als sehr missbrauchsanfällig an. Von dieser Missbrauchsgefahr seien vor allem die Fälle betroffen, in denen die Behörde den Willen des Steuerpflichtigen nicht ermittelt habe und so ihrer Fürsorgepflicht nicht nachgekommen sei, allerdings im (vermeintlich) mutmaßlichen Willen des Steuerpflichtigen die Vollziehung ausgesetzt habe. Unterliegt der Steuerpflichtige im Hauptsacheverfahren, so müsse er nun die Aussetzungszinsen zahlen. Hier könnte der Steuerpflichtige sogar nun darüber nachdenken, Amtshaftungsansprüche gegen die aussetzende Behörde geltend zu machen. Dies spreche nach *Herrn Goeke* weiter für eine „scharfe“ Trennung der beiden Aussetzungsarten.

Prof. Seer greift nochmals den Fall des „höchstwahrscheinlichen“ Obsiegens des Steuerpflichtigen im Hauptsacheverfahren auf; nach *Herrn Goekes* Ausführungen sei die Finanzbehörde nur noch in diesem Rest-Korridor berechtigt, von Amts wegen die Vollziehung auszusetzen, um etwaige Arbitrageinteressen des Steuerpflichtigen zu vermeiden. Allerdings sei es in diesen Fällen doch zweckmäßiger, direkt einen Abhilfebescheid zu erlassen, wenn die Überzeugung einer Niederlage im Hauptsacheverfahren aus Sicht der Behörde derart offensichtlich sei.

Eine Stimme aus dem *Plenum* schlägt eine andere, pragmatische Lösung *de lege ferenda* vor, nach der keine Aussetzungszinsen zu zahlen seien, wenn die Behörde von Amts wegen aussetze. Dies würde eine vermeintlich fiskalisch motivierte Aussetzung der Vollziehung durch die Behörde verhindern. In diesem Zusammenhang wird auch nochmals der sog. Missbrauchsbekämpfungszweck angezweifelt, der die Behörde im Rahmen ihres Rest-Korridors berechtigen soll, die Vollziehung von Amts wegen auszusetzen. Der Steuerpflichtige sei aus Sicht der Praxis in aller Regel bereit, die geforderten Beiträge zu zahlen, sofern der jeweilige Bescheid rechtmäßig sei. Sollte der Bescheid schlussendlich rechtswidrig sein und die gezahlten Beiträge nun mit 6% verzinst werden, so ist dies nicht der Entscheidung des Steuerpflichtigen, sondern der gesetzgeberischen Grundentscheidung geschuldet.

G. Die Berücksichtigung fiskalischer Interessen auf der Rechtsfolgenseite

Bevor *Herr Goeke* seine Ansichten zur Berücksichtigung fiskalischer Interessen auf der Rechtsfolgenseite präsentieren kann, gibt *Prof. Seer* eine kurze Einleitung zu dieser Thematik. Seit

dem Jahre 2006 existiere in der Literatur eine Ansicht, welche die Berücksichtigung fiskalischer Interessen im Rahmen der Rechtsfolge des § 361 II 1 AO nicht als Ermessenfehlgebrauch betrachte.⁶ *Prof. Seer* vertritt hier hingegen die Auffassung, dass das Interesse zur Zinserzielung bei der Entscheidung zur Aussetzung der Vollziehung ein verdecktes, nicht zulässiges Motiv sei und somit zu Ermessensfehlgebrauch führe.⁷ *Herr Goeke* ergänzt, dass das fiskalische Interesse auch *de lege lata* Eingang bei einer Entscheidung zur Aussetzung der Vollziehung finde: So habe die Finanzbehörde § 361 IV AO ein „öffentliches Interesse“ bei der Aussetzung der Vollziehung zu berücksichtigen. *Herr Goeke* lässt die Berücksichtigung von fiskalischen Interessen zu, unterscheide hier aber zwischen einer unzulässigen Erlangung von Zinsvorteilen und einer zulässigen Verhinderung von zinsbedingten Nachteilen; die Erlangung von Zinsvorteilen stelle im Gegensatz zur Ansicht von *Koepsell/Wallrodt* einen Ermessenfehlgebrauch dar. Den Ermessenfehlgebrauch leitet *Herr Goeke* auf Nachfrage von *Prof. Seer* daraus her, dass das derzeitige Marktzinsniveau nicht berücksichtigt werden dürfe, um so die Missbrauchsmöglichkeit des Aussetzungszinses aus Arbitrageerwägungen zu vermeiden. Hier dürfe einzig der Zweck des Rechtsschutzverfahrens im Vordergrund stehen.

Eine Stimme aus dem *Publikum* gibt zu Bedenken, dass die Finanzverwaltung nicht als ein Akteur anzusehen sei, der aus fiskalischen Interessen agieren könne, die sich eventuell im Bereich der Rechtswidrigkeit bewege. Dies ergebe sich bereits aus der Bindung der Verwaltung aus Art. 20 III GG.

Ein weitere *Stimme* regt an, dass der Steuerpflichtige nicht den Einspruch erhebe, weil er Zinsen generieren möchte, sondern weil er einen Steuerbescheid erhalten habe; sofern die Finanzverwaltung aus unzulässigen fiskalischen Interessen gehandelt habe und der Steuerpflichtige am Ende des Verfahrens Zinsvorteile durch Obsiegen erlange, so habe doch gerade die Verwaltung selbst die Ursache (durch den rechtswidrigen Steuerbescheid) gesetzt. Der Steuerpflichtige sei daher vom Vorwurf des vermeintlichen Missbrauchs freizusprechen.

H. Danksagung und Ende

Prof. Seer beendet das Seminar, indem er sich bei *Herrn Goeke* für seinen Vortrag bedankt. Er rate *Herrn Goeke* jedoch weiterhin zur Vorsicht, gerade im Hinblick auf den exakten Zweck des Einspruchsverfahrens und der damit einhergehenden Aussetzung der Vollziehung. Bei ungenauer

⁶ *Koepsell/Wallrodt*, INF 2006, S. 822, 824 ff.

⁷ *Seer*, UBG 2008, S. 249, 250 ff.

Betrachtung ergebe sich die Schwierigkeit, die Berücksichtigung von fiskalischen Interessen als Ermessensfehlgebrauch auf Rechtsfolgenseite zu bewerten. Auch regt er *Herrn Goeke* nochmals dazu an, die freiwillige Zahlung des Steuerpflichtigen in dem Fall zu untersuchen, in dem die Finanzverwaltung im Hauptsacheverfahren obsiegt und dann die Aussetzungszinsen erheben will; hier müsste noch der Erlass der Zinsen aus Billigkeitsgründen näher betrachtet werden.

Der Vortrag habe jedoch nachdrücklich die kritische Begutachtung der Thematik durch *Herrn Goeke* gezeigt und für die daraus entstehende angeregte Diskussion bedankt sich *Prof. Seer* nochmals. Er lädt zum **144. Bochumer Steuerseminar** am 13. Januar 2017 ein, bei dem *Herr Michael Dust* zu dem Thema „Die Verzinsung im Steuerschuldrecht“ referieren werde. Mit den besten Wünschen für die Weihnachtszeit und den Jahreswechsel endet die Veranstaltung.