

Urteil vom 23. Juli 2019, IX R 25/18

Verzinsung aufgrund eines rechtswidrigen, aber bestandskräftigen Änderungsbescheids

ECLI:DE:BFH:2019:U.230719.IXR25.18.0

BFH IX. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 233a Abs 1, AO § 233a Abs 2, AO § 233a Abs 2a, AO § 233a Abs 3, AO § 233a Abs 5, AO § 233a Abs 7, AO § 238, AO § 239 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 1 S 2, EStG § 17 Abs 2, AO § 174 Abs 4, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 28. August 2018, Az: 3 K 3206/17

Leitsätze

NV: Ein fehlerhaft auf das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses gestützter, aber bestandskräftiger Änderungsbescheid löst die Verzinsung nach § 233a Abs. 2 AO und nicht nach § 233a Abs. 2a AO aus.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 29.08.2018 - 3 K 3206/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Festsetzung von Erstattungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO).
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde im streitigen Veranlagungszeitraum 2006 zusammen mit seiner damaligen Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war Alleingesellschafter der A-GmbH, der B-GmbH sowie der C-GmbH. Im Mai 2006 gründete der Kläger zudem als Alleingesellschafter-Geschäftsführer die K-GmbH. Vom 15. bis zum 23. Mai 2006 übertrug er die Geschäftsanteile an den drei vorgenannten GmbHs zum Nennwert an die neu gegründete K-GmbH. Mit notariellem Vertrag vom 23. Mai 2006 veräußerte die K-GmbH jeweils 49 % ihrer Anteile an den drei GmbHs für insgesamt 1.175.000 € an die L-AG.
- 3 Im (erstmaligen) Einkommensteuerbescheid 2006 vom 29.04.2008 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer auf 550.990 € fest. Dabei behandelte es die Übertragung der Anteile an der A-GmbH, der B-GmbH und der C-GmbH auf die K-GmbH als verdeckte Einlage und besteuerte den Vorgang nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zugrunde gelegt wurde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.319.000 €. Dieser wurde nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens mit 1.159.500 € in die Besteuerung einbezogen. Den gemeinen Wert der Einlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 2.395.000 € ermittelte das FA unter Berücksichtigung der von der K-GmbH am 23.05.2006 erzielten Kaufpreise für die 49 %ige Beteiligung. Dieser Kaufpreis wurde auf 100 % hochgerechnet. Die Höhe der gleichzeitig festgesetzten Nachzahlungszinsen belief sich auf 2.570 €.
- 4 Der Kläger legte gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 29.04.2008 Einspruch ein. Er wandte sich u.a. gegen die Höhe des angesetzten Veräußerungsgewinns. Die Beteiligung an der C-GmbH und der B-GmbH könne jeweils maximal mit den Anschaffungskosten angesetzt werden, da die Gründung der Gesellschaften weniger als drei Jahre zurückliege. Nur bei der A-GmbH könne keine Ableitung von Werten aus der Vergangenheit erfolgen.

- 5 Mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13.05.2009 setzte das FA die Einkommensteuer wegen nicht mehr streitiger Punkte auf 550.184 € fest. Es wurden Nachzahlungszinsen in Höhe von 2.566 € festgesetzt.
- 6 Nach einem Verböserungshinweis wegen weiterer, nunmehr ebenfalls nicht mehr streitiger Punkte setzte das FA mit der Einspruchsentscheidung vom 01.11.2011 die Einkommensteuer auf 555.070 € fest. Zugleich wurde der Einspruch im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen. Hinsichtlich des wesentlichen Streitpunkts der steuerlichen Behandlung der Einlage der Anteile an den drei GmbHs in die K-GmbH blieb das FA bei der Auffassung, der Kläger habe einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.159.500 € erzielt. Zudem wurden am 01.11.2011 Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer in Höhe von 3.608 € festgesetzt.
- 7 In der Folgezeit überwies der Kläger größtenteils die fälligen Steuerbeträge. Im August 2012 war die Steuerschuld im Wesentlichen beglichen.
- 8 Der Kläger erhob gegen die Einspruchsentscheidung unter dem Az. 3 K 3295/11 eine Klage vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG). Das Verfahren wurde am 21.09.2012 nach einer Klagerücknahme eingestellt. Die Einspruchsentscheidung vom 01.11.2011 wurde damit bestandskräftig.
- 9 Am 11.05.2016 beantragte der Kläger beim FA, den bisher bei der Einkommensteuerveranlagung 2006 berücksichtigten Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG in Höhe von 1.159.500 € auf 0 € herabzusetzen. Zur Begründung führte er aus, dass er infolge eines rechtskräftigen Urteils des Landgerichts (LG) ... vom XX.XX.2016 zusammen mit der K-GmbH als Gesamtschuldner verpflichtet sei, an die L-AG den im Jahr 2006 erzielten Kaufpreis Zug-um-Zug gegen Rückübertragung der Anteile an der A-GmbH, der B-GmbH sowie der C-GmbH zurückzuerstatten. Darin liege ein rückwirkendes Ereignis, so dass der Veräußerungsgewinn auf 0 € zu berichtigen sei.
- 10 Das FA schloss sich dieser Auffassung an. Es erließ am 08.03.2017 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2006. In diesem wurde kein Veräußerungsgewinn berücksichtigt. Die Einkommensteuer wurde auf 68.080 € festgesetzt. Dies hatte eine Einkommensteuererstattung in Höhe von 486.990 € zur Folge. Die bisherige Zinsfestsetzung blieb bestehen.
- 11 Daraufhin beantragte der Kläger mit Schreiben vom 10.03.2017 unter Hinweis auf § 233a Abs. 2a AO die Festsetzung von Erstattungszinsen. Dies lehnte das FA mit Schreiben vom 16.03.2017 ab. Der vom Kläger dagegen eingelegte Einspruch blieb mit Einspruchsentscheidung vom 06.11.2017 ohne Erfolg.
- 12 Das FG gab der vom Kläger erhobenen Klage statt. Es liege kein rückwirkendes Ereignis vor, das das FA zur Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung 2006 berechtigt hätte. Die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO seien nicht erfüllt gewesen. Bei der nachträglichen Korrektur des Veräußerungsvorgangs des Jahres 2006 durch das im Jahr 2017 rechtskräftig gewordene Urteil des LG ... vom XX.XX.2016 handele es sich dem Grunde nach um ein rückwirkendes Ereignis. Allerdings betreffe dieses nicht den im Veranlagungszeitraum 2006 vom FA nach § 17 EStG besteuerten Vorgang der verdeckten Einlage der Anteile des Klägers an den drei Kapitalgesellschaften in die von ihm neu gegründete K-GmbH. Vielmehr betreffe das rückwirkende Ereignis den Anteilsübertragungsvertrag, den die K-GmbH mit der Erwerberin L-AG über jeweils 49 % der Anteile an den Kapitalgesellschaften geschlossen habe. Dieser habe auf die einkommensteuerliche Sphäre des Klägers keinen Einfluss gehabt. Der beim Kläger erfolgte Vorgang der verdeckten Einlage sei nicht wieder rückgängig gemacht worden. Der Umstand, dass sich nachträglich für die Bemessung der Einlage ein niedrigerer Wert der Anteile an den drei Kapitalgesellschaften herausgestellt habe, sei für die Bemessung der Einlage eine wertaufhellende Tatsache, aber kein rückwirkendes Ereignis. Diese wertaufhellende Tatsache hätte im Jahr 2017 nicht mehr in einem Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2006 umgesetzt werden dürfen. Denn hierfür habe keine Änderungsvorschrift bestanden. Eine Änderung wegen einer neuen Tatsache nach § 173 Abs. 1 AO sei wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht möglich gewesen. Daher sei die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2006 mit dem Bescheid vom 08.03.2017 rechtswidrig, weil keine Änderungsvorschrift vorgelegen habe. Weil tatsächlich kein rückwirkendes Ereignis vorgelegen habe, richte sich die Verzinsung nach der Grundregel des § 233a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 AO. Die Ausnahme des § 233a Abs. 2a AO, wonach der Zinslauf erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist, greife daher nicht. Für die Frage, ob und wie eine Steuererstattung zu verzinsen sei, komme es nicht darauf an, welche Änderungsnorm im Bescheid genannt sei. Dies sei lediglich Teil der Begründung des Verwaltungsakts. Entscheidend sei für die Frage der Verzinsung allein, ob die formellen oder materiellen Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorgelegen hätten oder nicht. Daher sei die Frage, ob eine Steuerfestsetzung für Zwecke der Verzinsung i.S. des § 233a AO auf einem rückwirkenden Ereignis beruhe, im Rahmen der Prüfung des § 233a AO vom Gericht eigenständig zu prüfen. Hier seien die Voraussetzungen für die

Annahme eines rückwirkenden Ereignisses nicht erfüllt gewesen. Zwar bestehe im Streitfall die Besonderheit, dass der Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2006 vom 08.03.2017 mangels Vorliegens der Voraussetzungen einer Änderungsnorm nicht hätte ergehen dürfen. Dies habe aber nicht zur Folge, dass der Kläger keinen Anspruch auf Zinsen nach § 233a AO habe. Denn der Bescheid sei in Bestandskraft erwachsen und sei damit rechtsgültig. Auch eine rechtswidrige, aber bestandskräftige Einkommensteuerfestsetzung sei zu verzinsen. Mangels Eingreifens der Ausnahmeregelung des § 233a Abs. 2a AO komme hier der Grundtatbestand des § 233a Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 AO zur Anwendung. Daher sei der Unterschiedsbetrag der festgesetzten Einkommensteuer mit einem Beginn des Zinslaufs 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden sei, zu verzinsen. Die vom FA geäußerte Ansicht, dem Kläger stehe im Fall der rechtswidrigen Änderung eines rechtswidrigen Einkommensteuerbescheids nach dem Rechtsgedanken des § 174 Abs. 4 AO kein Verzinsungsanspruch zu, sei unzutreffend.

- 13** Mit seiner Revision bringt das FA vor: Das FG sei fälschlicherweise von der Anwendbarkeit des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO ausgegangen. Durch eine rechtswidrige Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses werde der Zinslauf des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO nicht ausgelöst. Dies entspreche dem Zweck der Vorschrift. Bis zum Eintritt des rückwirkenden Ereignisses könnten weder Steuerpflichtiger noch Finanzverwaltung Liquiditätsvorteile ziehen. Schließlich sei auch zu berücksichtigen, dass die Änderung im Einvernehmen zwischen allen Beteiligten vorgenommen worden sei. Dies erfordere eine "wertneutrale" Auslegung des § 233a Abs. 2a AO. Selbst wenn man davon ausgehe, dass § 233a Abs. 2a AO nicht auf rechtswidrige Bescheide anzuwenden sei, sei § 174 Abs. 4 AO anwendbar. Hier sei aufgrund der irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts --der Unterstellung eines falschen Werts der Anteile an den Kapitalgesellschaften bei verdeckter Einlage in die K-GmbH-- der Steuerbescheid vom 29.04.2008 ergangen. Dieser sei dann auf Antrag des Klägers mit Änderungsbescheid vom 08.03.2017 zugunsten des Steuerpflichtigen --Reduktion der festgesetzten Steuer und Zahllast-- abgeändert worden. Dass dieser Änderungsbescheid rechtswidrig gewesen sei, sei unschädlich. Daher hätten aus dem Sachverhalt durch Erlass eines weiteren Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgen gezogen werden können. Ein Steuerbescheid i.S. des § 174 Abs. 4 AO könne auch ein Zinsbescheid sein. Hier sei nach Sinn und Zweck der Vorschrift des § 174 Abs. 4 AO eine angemessene Lösung zu finden, zumal der Kläger nicht schutzwürdig sei. Der Kläger habe durch den rechtswidrigen Änderungsbescheid, der fälschlicherweise ein rückwirkendes Ereignis zugrunde gelegt habe, eine erhebliche Verringerung der Steuer erreicht. Konsequenterweise müsse er jetzt auch eine geringere Zinssumme hinnehmen. Anderenfalls profitiere der Kläger doppelt von der rechtswidrigen Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses.
- 14** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG vom 29.08.2018 - 3 K 3206/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Das FG hat zutreffend das FA verpflichtet, den aus dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 08.03.2017 folgenden Erstattungsbetrag nach § 233a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 3, § 238 Abs. 1 und 2 AO zu verzinsen. Es hat zu Recht eine Anwendung des § 233a Abs. 2a AO abgelehnt (dazu unter 1.) und eine Verzinsung nach § 233a Abs. 2 und 3 AO angenommen (dazu unter 2.). Die vom FA angeführte Änderungsnorm des § 174 Abs. 4 AO ist vom FG zutreffend weder unmittelbar noch nach ihrem Rechtsgedanken angewendet worden (dazu unter 3.). Auf die Frage, ob das Zinsniveau des § 238 Abs. 1 AO mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar ist, braucht in diesem Verfahren nicht eingegangen werden (dazu unter 4.). Die Sache ist spruchreif (dazu unter 5.).
- 18** 1. Das FG hat zunächst zutreffend eine Anwendung des § 233a Abs. 2a AO abgelehnt, weil es an den Voraussetzungen für die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO fehlt.
- 19** a) Nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO sind Zinsen u.a. dann festzusetzen, wenn die Festsetzung der Einkommensteuer zu einem Unterschiedsbetrag i.S. des Abs. 3 der Vorschrift führt. Gemäß § 233a Abs. 2a AO gilt: Soweit die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2

AO) oder auf einem Verlustabzug nach § 10d Abs. 1 EStG beruht, beginnt der Zinslauf abweichend von § 233a Abs. 2 Satz 1 und 2 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist.

- 20** b) Mit dem FG war im Streitfall kein Teil-Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 2a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 AO für die Herabsetzung der Einkommensteuer zu berechnen, die aufgrund des geänderten Ansatzes des Einlagewerts der Anteile der A-GmbH, der B-GmbH und C-GmbH festzusetzen war. Denn der geänderte Ansatz des Einlagewerts im geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 08.03.2017 stellt kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.
- 21** aa) Die Frage, ob der nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich in § 233a Abs. 2a AO --nicht anders als in § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 12.07.2017 - I R 86/15, BFHE 259, 200, BStBl II 2018, 138, Rz 15 unter Hinweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897) allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Maßgeblich ist der materielle Grund, nicht die verfahrensmäßige Umsetzung. Für das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses kommt es im Streitfall sonach auf die zugrunde liegende einkommensteuerliche Rechtslage an (vgl. BFH-Urteile vom 18.05.1999 - I R 60/98, BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634, unter II.2.a aa, Rz 14, und vom 17.02.2010 - I R 52/09, BFHE 229, 1, BStBl II 2011, 340, Rz 12; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 233a AO Rz 33a; Kögel in Gosch, AO § 233a Rz 94 f.; Tz. 10.2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung --AEO-- zu § 233a).
- 22** Die Bezugnahme auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO in dem in § 233a Abs. 2a AO enthaltenen Klammerzusatz beschränkt sich insoweit auf die Voraussetzung des rückwirkenden Ereignisses; sie bedeutet nicht, dass auch die verfahrensrechtlichen Erfordernisse dieser Vorschriften erfüllt sein müssten (vgl. BFH-Urteile in BFHE 259, 200, BStBl II 2018, 138, Rz 16, und in BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634, unter II.2.a cc, Rz 16). Maßgeblich ist der materielle Grund, nicht die verfahrensrechtliche Umsetzung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 1, BStBl II 2011, 340, Rz 12; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 233a AO Rz 64). Dafür spricht nicht nur der Wortlaut, der von der "Berücksichtigung" des rückwirkenden Ereignisses spricht und nicht auf die Anwendung einer bestimmten Korrekturvorschrift abstellt. Für die angesprochene Auslegung spricht auch der Sinn und Zweck des § 233a Abs. 2a AO. Der unterschiedliche Beginn des Zinslaufs in § 233a Abs. 2 AO einerseits und in § 233a Abs. 2a AO andererseits beruht auf dem Gedanken, dass ein rückwirkendes Ereignis zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung noch nicht berücksichtigt werden konnte und daher weder der Steuerpflichtige noch das FA vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses einen Liquiditätsvor- oder -nachteil erlitten haben, den zu kompensieren das Ziel des § 233a AO ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634, unter 2.b bb, Rz 19; in BFHE 229, 1, BStBl II 2011, 340, Rz 14, und in BFHE 259, 200, BStBl II 2018, 138, Rz 16; so auch die einhellige Kommentarliteratur, vgl. Heuermann in HHSp, § 233a AO Rz 32).
- 23** Der Begriff "rückwirkendes Ereignis" umfasst alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge; dazu rechnen nicht nur solche mit ausschließlich rechtlichem Bezug, sondern auch tatsächliche Lebensvorgänge (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.a, Rz 57). Die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegen nicht vor, wenn das FA --wie im Fall des § 173 Abs. 1 AO-- lediglich nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erlangt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.a, Rz 58, m.w.N.).
- 24** bb) Nach diesen Maßstäben ist in dem geänderten Ansatz des Einlagewerts der Anteile an der A-GmbH, der B-GmbH und C-GmbH kein rückwirkendes Ereignis zu sehen. Zwar liegt insoweit ein rechtlich bedeutsamer Lebensvorgang vor, weil der Einlagewert nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG als Veräußerungspreis gilt und damit als Besteuerungsmerkmal unmittelbar auf den Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 Abs. 2 EStG Einfluss hat. Dieser Einlagewert hat sich aber nicht rückwirkend geändert, sondern war von Beginn an mit dem Nennwert der eingelegten Anteile anzusetzen. Der zunächst angesetzte Einlagewert, der unter Berücksichtigung der späteren Veräußerung seitens der K-GmbH an die L-AG vom 23.05.2006 ermittelt worden war, war fehlerhaft und zu hoch angesetzt. Dies hat sich in der Folge des Rechtsstreits vor dem LG ... mit dem in 2017 rechtskräftig gewordenen Urteil vom XX.XX.2016 herausgestellt. Insoweit handelt es sich --was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist-- um eine neue (steuermindernde) Tatsache und nicht um eine rückwirkende Veränderung und damit nicht um ein rückwirkendes Ereignis. Der nachträglich bekannt gewordene zutreffende Einlagewert schaffte mithin keine neue Sachverhaltslage. Vielmehr erfüllte der unveränderte Lebenssachverhalt (Einlage der Anteile der A-GmbH, der B-GmbH und C-GmbH in die K-GmbH) weiterhin den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, nur mit der von vornherein zutreffenden Bemessungsgrundlage.

- 25** Zwar ist --auch dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig-- auf der Grundlage der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.a, Rz 57 die nachträgliche Änderung einer Kaufpreisforderung bezogen auf den punktuellen Ansatz eines Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 EStG ein rückwirkendes Ereignis. Dieses rückwirkende Ereignis bezieht sich aber auf den Veräußerungsvorgang der K-GmbH, nicht die Besteuerung der verdeckten Einlage seitens des Klägers. Dieser Einlagevorgang wird von dem Rechtsstreit vor dem LG ... weder berührt noch wurde dieser Einlagevorgang geändert oder rückgängig gemacht.
- 26** 2. Das FG hat ohne Rechtsfehler eine Verzinsung nach § 233a Abs. 1, § 233a Abs. 2 und 3 AO mit einem Zinslauf beginnend ab dem 01.04.2008 angenommen. Das FA war nach § 233a Abs. 5 Satz 1 EStG verpflichtet, die bisherige Zinsfestsetzung zu ändern.
- 27** a) Nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO beginnt der Zinslauf grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (Karenzzeit). Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages, an dem die geänderte Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3, § 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Maßgebend für die Zinsfestsetzung nach § 233a Abs. 3 Satz 1 AO ist der Unterschiedsbetrag, der sich aus der festgesetzten Steuer vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, die anzurechnende Körperschaftsteuer und die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen ergibt (Unterschiedsbetrag). Ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen ist nur bis zur Höhe des zu erstattenden Betrags zu verzinsen; die Verzinsung beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung (§ 233a Abs. 3 Satz 3 AO).
- 28** Wird eine Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern (§ 233a Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz AO). Steuerbescheid und Zinsbescheid stehen im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid zueinander (Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 233a Rz 41; Kögel in Gosch, AO § 233a Rz 158). Maßgebend für die Zinsberechnung ist der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer (Soll) und der vorher festgesetzten Steuer (Vorsoll), jeweils vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und um die anzurechnende Körperschaftsteuer (§ 233a Abs. 5 Satz 2 AO). Dem sich hiernach ergebenden Zinsbetrag sind bisher festzusetzende Zinsen hinzuzurechnen; bei einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen entfallen hierauf festgesetzte Zinsen (§ 233a Abs. 5 Satz 3 AO).
- 29** b) Nach diesen Voraussetzungen beginnt der Zinslauf hier am 01.04.2008 für die nach § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2006 entstandene Einkommensteuer. Maßgebend für den Erstattungsbetrag und damit die daraus folgende Zinsfestsetzung ist --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- die mit geändertem Einkommensteuerbescheid vom 08.03.2017 ausgelöste niedrigere Steuerfestsetzung in Höhe von 68.080 €. Die zuvor ergangene Steuerfestsetzung zur Einkommensteuer 2006 in der Einspruchsentscheidung vom 01.11.2011 hatte eine Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von 555.070 € zum Inhalt. Der unter Berücksichtigung von anzurechnenden Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen sowie der im Hinblick auf den Zeitpunkt der Zahlungen ggf. noch zu berichtigende maßgebliche Unterschiedsbetrag beläuft sich daher auf 486.990 €. Die bereits festgesetzten und bislang nicht erstatteten Nachzahlungszinsen sind nach Maßgabe des § 233a Abs. 5 Satz 1 und 3 AO aufzuheben.
- 30** Da der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 08.03.2017 bestandskräftig ist, spielt es für die Steuerfestsetzung keine Rolle, dass für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die tatbestandlichen Voraussetzungen nicht vorlagen und für eine (materiell-rechtlich) zutreffende Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen einer neuen steuermindernden Tatsache die Regelungen der Festsetzungsverjährung entgegenstanden. Für die Festsetzung von Zinsen wegen einer Änderung der Steuerfestsetzung nach § 233a Abs. 2, Abs. 5 AO ist es ohne Belang, auf welcher Rechtsgrundlage die Änderung besteht (Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 233a AO Rz 50; Klein/Rüsken, a.a.O., § 233a Rz 41). Bestandskräftige Änderungsbescheide, die nicht unter die Regelung des § 233a Abs. 2a AO fallen, lösen die Verzinsungspflicht nach § 233a Abs. 1 und Abs. 2 AO aus. Nur so kann dem Grundsatz der Vollverzinsung Rechnung getragen werden, die Zinsvorteile und -nachteile auszugleichen, die mit der Zahlung der Steuer an das FA zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstehen (vgl. Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 233 AO Rz 1).
- 31** 3. Die vom FA angeführte Vorschrift des § 174 Abs. 4 AO ist nicht anwendbar.
- 32** a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Durch die Vorschrift soll die Möglichkeit eröffnet werden, dass Folgerungen aus einem bestimmten Sachverhalt, die zunächst nicht im "richtigen" Bescheid, sondern in einem anderen Verfahren gezogen wurden, durch Änderung des "richtigen"

Bescheids oder durch erstmaligen Erlass eines solchen noch gezogen werden können (vgl. BFH-Urteil vom 08.07.1992 - XI R 54/89, BFHE 168, 231, BStBl II 1992, 867, unter 2., Rz 14).

- 33** Irrige Beurteilung eines Sachverhalts bedeutet, dass sich die Beurteilung eines "bestimmten Sachverhalts" nachträglich als unrichtig erweist. Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft (vgl. BFH-Urteile vom 14.01.2010 - IV R 33/07, BFHE 228, 122, BStBl II 2010, 586, Rz 23; vom 10.05.2012 - IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 26, m.w.N.; vom 24.04.2013 - II R 53/10, BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755, Rz 21; vom 19.08.2015 - X R 50/13, BFHE 251, 389, BStBl II 2017, 15, Rz 20). Die Vorschrift lässt jedoch weder eine uneingeschränkte Fehlerkorrektur zu (vgl. Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 174 AO Rz 39, m.w.N.; von Groll in HHSp, § 174 AO Rz 277), noch enthält sie eine "Fernwirkung", die es ermöglicht, bei einer Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen nicht nur die steuerlichen Folgen aus dem betroffenen Sachverhalt, sondern ergänzende Rechtsfolgen für die gesamte Steuerveranlagung mitsamt Zinsfestsetzung richtig zu stellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 168, 231, BStBl II 1992, 867, am Ende der Entscheidungsgründe, Rz 18).
- 34** b) Nach diesen Grundsätzen stellt die Vorschrift keine Grundlage dar, die beantragte Zinsfestsetzung zu verweigern.
- 35** Bei der (irrigen) Annahme eines rückwirkenden Ereignisses und den für die Verzinsung nach § 233a Abs. 2 AO erforderlichen Tatsachen handelt es sich nicht um ein und denselben Sachverhalt, sondern um unterschiedliche Sachverhalte, die nicht einer Korrektur nach § 174 Abs. 4 AO zugänglich sind. Die irriige Annahme eines rückwirkenden Ereignisses knüpfte an die Rückgängigmachung der Veräußerung der Anteile von der K-GmbH an die L-AG an. Der Verzinsung in Erstattungsfällen liegt die Änderung von steuerlichen Sollstellungen aus den Bescheiden vom 01.11.2011 und vom 08.03.2017 sowie im Hinblick auf die Ist-Verzinsung die geleisteten Zahlungen zu Grunde.
- 36** Die Regelung enthält nach ihrem Wortlaut die Befugnis zum "Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids" (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.2010 - IX R 25/09, BFHE 230, 203, BStBl II 2010, 953, Rz 12). Zwar kann Steuerbescheid auch ein Zinsbescheid sein, da auf Zinsbescheide die für Steuern geltenden Vorschriften anzuwenden sind (§ 239 Abs. 1 Satz 1 AO, vgl. auch Tz. 1 AEAO zu § 239). Die Vorschrift stellt aber keine Befugnis dar, einen nach den Regelungen der AO eindeutig bestehenden Verzinsungsanspruch zu versagen, sondern befugt nur zur Änderung oder zum Erlass eines Bescheids.
- 37** Auch der fehlerhafte Erlass eines Änderungsbescheids am 08.03.2017 rechtfertigt keine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO. Zwar lag dem geänderten Einkommensteuerbescheid vom 08.03.2017, der nunmehr den zutreffenden Einlagewert zu Grunde legt, die materiell-rechtlich fehlerhafte und irriige Beurteilung zu Grunde, es liege ein rückwirkendes Ereignis vor. Diese Steuerfestsetzung ist aber nicht auf Grund eines Rechtsbehelfs oder auf Antrag des Klägers geändert worden.
- 38** 4. Die Streitfrage, ob das Zinsniveau des § 238 Abs. 1 AO mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, braucht nicht entschieden zu werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 25.04.2018 - IX B 21/18, BFHE 260, 431, BStBl II 2018, 415, und vom 03.09.2018 - VIII B 15/18, BFH/NV 2018, 1279). Das FA kann auf der Grundlage des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 02.05.2019 (BStBl I 2019, 448) die Zinsfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig vornehmen.
- 39** 5. Die Sache ist spruchreif (§ 101 Satz 1 FGO). Nach den vorstehenden Ausführungen war das FA zu verpflichten, die Zinsen unter Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen und des Erstattungsbetrags neu festzusetzen. Eine Festsetzung durch den Senat nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO kommt nicht in Betracht, weil diese Vorschrift auf reine Anfechtungsbegehren beschränkt ist. Die Klage auf Erlass eines (geänderten) Zinsbescheids fällt aber als Verpflichtungsklage in den Anwendungsbereich des § 101 Satz 1 FGO, der den Erlass des begehrten Verwaltungsakts durch das Gericht nicht zulässt (vgl. BFH-Urteile vom 29.03.2007 - IX R 9/05, BFH/NV 2007, 1617, unter II.1.a, Rz 15, und IX R 21/05, BFH/NV 2007, 2077, unter 3., Rz 17; Gräber/Stapperfernd, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 101 Rz 8; Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 101 FGO Rz 1).
- 40** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.