

Urteil vom 01. Juni 2016, X R 66/14

Erlass von Nachzahlungszinsen

ECLI:DE:BFH:2016:U.010616.XR66.14.0

BFH X. Senat

AO § 3 Abs 4, AO § 37 Abs 1, AO § 149 Abs 2, AO § 155 Abs 2, AO § 162 Abs 5, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 182, AO § 227, AO § 233a Abs 1, AO § 233a Abs 2, AO § 233a Abs 2a, AO § 234 Abs 2, AO § 237 Abs 4, EStG § 2 Abs 7 S 2, EStG § 4a Abs 1 S 1, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 2, EStG § 4a Abs 2 Nr 1, EStG § 4a Abs 2 Nr 2, EStG § 14, EStDV § 8c, FGO § 101 S 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 03. Dezember 2013, Az: 2 K 82/13

Leitsätze

1. NV: Die Sollverzinsung nach § 233a Abs. 1 AO bezweckt den Ausgleich von Liquiditätsvorteilen und -nachteilen bei dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus.
2. NV: Die Karenzzeiten nach § 233a Abs. 2 AO sollen eine Anlaufphase zinsfrei halten, in der das Veranlagungsverfahren regelmäßig abgeschlossen sein kann.
3. NV: Die Verlängerung der Karenzzeit bei Land- und Forstwirten beruht auf dem Zusammentreffen deren regelmäßig abweichenden Wirtschaftsjahrs mit der zeitanteiligen Zuordnung der laufenden Gewinne auf die beiden Kalenderjahre.
4. NV: Bei den typisierten Karenzzeiten von 15 bzw. 23 Monaten bleibt es auch dann, wenn im Einzelfall Gewinnermittlung und Veranlagung bereits früher oder erst später beginnen könnten.
5. NV: Es hat auf die Karenzzeiten keinen Einfluss, ob die zugrunde liegenden Einkünfte Gegenstand einer gesonderten Feststellung sind, wann die gesonderte Feststellung frühestens möglich ist und wann sie tatsächlich vorgenommen wird. § 233a Abs. 2a AO ist nicht entsprechend anwendbar.
6. NV: Die durch Anpassung eines Einkommensteuerbescheids an den Feststellungsbescheid entstehende Zinspflicht ist nicht sachlich unbillig, da § 155 Abs. 2 AO i.V.m. § 162 Abs. 5 AO schon vor Erlass des Feststellungsbescheids den Ansatz der festzustellenden Einkünfte im Schätzungswege ermöglicht.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 4. Dezember 2013 2 K 82/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war bis zum 30. November 2010 alleiniger Gesellschafter der X GmbH (GmbH) sowie alleiniger Kommanditist der X & Co. KG (KG). Die KG und die GmbH hatten jeweils ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. September bis 31. August. Am 30. November 2010 brachte der Kläger seine Anteile an der GmbH und der KG in die Y GmbH ein. Mit der am 1. April 2011 bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Einkommensteuererklärung 2010 schätzte der Kläger den Veräußerungsgewinn auf ... €. Das FA veranlagte mit Einkommensteuerbescheid vom 15. Juli 2011 erklärungsgemäß. Mit Änderungsbescheid vom 15. September 2011 berücksichtigte es unter Abzug nachträglicher Veräußerungskosten einen Veräußerungsgewinn von ... €.

- 2 Die KG gab die Feststellungserklärung für das Jahr 2011, die das Wirtschaftsjahr 2010/2011 mit dem Einbringungsgewinn des Klägers erfasste, am 23. Februar 2012 ab. In einer Außenprüfung bei der KG vom 28. Februar 2012 bis 15. März 2012 kam es zu einer einvernehmlichen Neuberechnung des Veräußerungsgewinns auf nunmehr ... €. Der geänderte Feststellungsbescheid erging am 4. September 2012. Mit Einkommensteuerbescheid vom 24. September 2012 berücksichtigte das FA nach Korrektur durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einen Veräußerungsgewinn von ... €. Am selben Tage erließ das FA einen Bescheid über Zinsen zur Einkommensteuer 2010 in Höhe von ... €. Es steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass dieser Bescheid eine zutreffende Anwendung des Gesetzes darstellt.
- 3 Mit Schriftsatz vom 8. Oktober 2012 beantragte der Kläger Erlass dieser Nachzahlungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit. Am 24. Oktober 2012 erließ das FA aufgrund einer offenbaren Unrichtigkeit einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2010, jedoch ohne Änderung des Veräußerungsgewinns, und am selben Tage einen geänderten Bescheid über Zinsen zur Einkommensteuer über nunmehr ... €. Mit Bescheid vom 5. Dezember 2012 und Teileinspruchsentscheidung vom 18. April 2013 lehnte das FA den Erlassantrag ab. Es entspreche den Wertungen des Gesetzgebers, Zinsen auf einen Nachforderungsbetrag für die Zeit bis zum Abschluss einer Außenprüfung zu erheben, da insoweit die Möglichkeit der Kapitalnutzung bestanden habe. Daran ändere sich nicht dadurch etwas, dass einerseits der Veräußerungsgewinn mangels Anwendbarkeit des § 4a Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) einkommensteuerrechtlich im Jahre 2010 zu erfassen gewesen sei, er andererseits aber erst im Feststellungsverfahren der KG für das Jahr 2011 habe ermittelt werden können. Der Kläger habe den Veräußerungsgewinn selbst geschätzt. Eine Außenprüfung bringe häufig eine nachträgliche Gewinnerhöhung mit sich.
- 4 Im Klageverfahren begehrte der Kläger die Verpflichtung zum Erlass der Zinsen aus Gründen sachlicher Billigkeit. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage durch in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 321 veröffentlichtes Urteil abgewiesen.
- 5 Mit seiner Revision macht der Kläger weiterhin geltend, die Zinsfestsetzung sei sachlich unbillig, er wendet sich allerdings nicht gegen die Höhe des Zinses. Maßgebend für den Veräußerungsgewinn 2010 sei die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei der KG. Der Kläger habe infolgedessen seinen Veräußerungsgewinn des Jahres 2010 frühestens zutreffend erklären können, nachdem die KG ihre Erklärung fertiggestellt hatte. Die KG wiederum habe ihre Erklärung frühestmöglich abgegeben. Wegen des Zusammentreffens des abweichenden Wirtschaftsjahrs der KG mit der Nichtanwendung des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG habe der Kläger den Karenzzeitraum von 15 Monaten nach § 233a Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) nicht nutzen können. Hätte die KG kein abweichendes Wirtschaftsjahr oder hätte der Kläger laufende Einkünfte erzielt und wäre er nicht unterjährig aus der KG ausgeschieden, wäre die Zinsbelastung nicht eingetreten.
- 6 Die Verlängerung der zinsfreien Karenzzeit bei überwiegenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zunächst auf 21, später auf 23 Monate beruhe ebenso wie die nach § 149 Abs. 2 Satz 2 AO hinausgeschobene Frist zur Abgabe der Steuererklärung gerade auf dem dort stets abweichenden Wirtschaftsjahr (BTDrucks 11/2536, S. 96, BTDrucks 17/5125, S. 50). Der Gewerbetreibende mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr befinde sich in einer identischen Situation. Es könne nicht unterstellt werden, der Gesetzgeber habe die Möglichkeit des abweichenden Wirtschaftsjahrs auch bei Gewerbetreibenden übersehen. Dass der Gesetzgeber nichts geregelt habe, könne nicht belegen, dass er ein Problem gesehen und dessen Nichtlösung bewusst in Kauf genommen habe. Vielmehr gebe es für eine willentliche Ungleichbehandlung keinen Hinweis und auch keine Rechtfertigung. Diese widerspräche vielmehr Art. 3 des Grundgesetzes. Nach alledem liege ein atypischer Sachverhalt vor, der den Wertungen des Gesetzes nicht entspreche und es gebiete, rechnerisch eine Karenzzeit von 21 Monaten zu berücksichtigen. In diesem Fall wäre es zu keiner Zinsfestsetzung gekommen.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und den Bescheid über Zinsen zur Einkommensteuer 2010 vom 24. Oktober 2012 aufzuheben, hilfsweise das FA zum Erlass der mit diesem Bescheid festgesetzten Zinsen zu verpflichten.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Ablehnung des Erlassantrags sei nicht ermessensfehlerhaft, der Erlass nicht möglich gewesen. Es fehle an einem ungewollt über die Wertungen des Gesetzgebers hinausgehenden Überhang des gesetzlichen Tatbestandes. Der Kläger sei durch die Kombination des abweichenden Wirtschaftsjahrs der KG mit der zeitlichen Zuordnung des Veräußerungsgewinns zum Jahr des Ausscheidens von der Zahlung der geschuldeten Steuer tatsächlich zunächst

"freigestellt" worden und habe so den Liquiditätsvorteil erlangt, den die Verzinsung abzuschöpfen bezwecke. Dies gelte gerade unabhängig von den Ursachen und Begleitumständen und deswegen ungeachtet fehlenden Verschuldens des Klägers. Auch das FA habe ohne Verzögerung agiert.

Entscheidungsgründe

- 10** II. Der Senat versteht das Begehren des Klägers in der Weise, dass er beantragt, das FG-Urteil, den Bescheid vom 5. Dezember 2012 und die Teileinspruchsentscheidung vom 18. April 2013 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die mit Bescheid vom 24. Oktober 2012 festgesetzten Zinsen zur Einkommensteuer 2010 in Höhe von ... € zu erlassen. Die Formulierung des Hauptantrags ist zwar auf die Aufhebung des Zinsbescheids selbst gerichtet. Der Kläger hat aber im Rahmen seines Revisionsvorbringens mehrfach unmissverständlich verdeutlicht, dass er die Rechtmäßigkeit des Zinsbescheids selbst nicht angreife und es ihm allein um den Erlass gehe.
- 11** III. Die Revision ist nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kläger keinen Anspruch auf Erlass der Zinsen hat und die Ablehnung des Erlassantrags nicht ermessensfehlerhaft war. Die Erhebung der Zinsen ist nicht unbillig i.S. des § 227 AO.
- 12** 1. Die Finanzbehörden können nach § 227 AO Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.
- 13** a) Zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gehören nach § 37 Abs. 1 AO auch Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen, zu denen wiederum nach § 3 Abs. 4 AO auch Zinsen (§§ 233 bis 237 AO) zählen. Dem Erlass von Nachforderungszinsen nach § 233a AO steht nicht entgegen, dass § 233a AO im Gegensatz zu § 234 Abs. 2 AO für Stundungszinsen und § 237 Abs. 4 AO für Aussetzungszinsen keine ausdrückliche Ermächtigung zu Billigkeitsmaßnahmen enthält (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Juli 2014 III R 53/12, BFHE 246, 203, unter II.1.a, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 29. Oktober 2014 X B 32/14, BFH/NV 2015, 336, unter II.1.a).
- 14** b) Die Entscheidung über den Erlass ist eine Ermessensentscheidung der Behörde (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGb 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603, zu der Vorläufervorschrift des § 131 AO) und unterliegt deshalb gemäß § 102 FGO lediglich einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Zu prüfen ist daher bei einer Erlassablehnung nur, ob die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von ihrem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Im Einzelfall kann der Ermessensspielraum aber so eingeengt sein, dass nur eine Entscheidung ermessensgerecht ist (sog. Ermessensreduzierung auf null). Ist nur der Erlass eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis ermessensgerecht, kann das Gericht gemäß § 101 Satz 1 FGO die Verpflichtung zum Erlass aussprechen (vgl. BFH-Urteile vom 8. Oktober 2013 X R 3/10, BFH/NV 2014, 5, unter II.1.b; in BFHE 246, 203, unter II.1.b, beide m.w.N.).
- 15** c) Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zwar nach dem gesetzlichen Tatbestand besteht, seine Geltendmachung aber mit dem Zweck des Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259, unter II.2.b; vom 26. August 2010 III R 80/07, BFH/NV 2011, 401, unter II.2.a; in BFH/NV 2014, 5, unter II.2.a, jeweils m.w.N.). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber eine andere Regelung getroffen hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606, unter II.2.). Umstände, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestands bewusst in Kauf genommen hat, können keinen Billigkeitserlass rechtfertigen. Die Billigkeitsprüfung darf die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes nicht unterlaufen (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 401, unter II.2.a), sich andererseits auch nicht in Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung erschöpfen, da dann ein auf sachliche Billigkeitsgründe gestützter Erlass nach § 227 AO niemals möglich wäre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259, unter II.2.b; Senatsbeschluss in BFH/NV 2015, 336, unter II.1.a). Diese Grundsätze gelten auch für den Erlass nach § 233a AO festgesetzter Zinsen (BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 5, unter II.2.a; in BFHE 246, 203, unter II.1.c, beide m.w.N.).
- 16** 2. Die Verzinsung nach § 233a Abs. 1 AO und die Karenzzeiten des § 233a Abs. 2 AO bezwecken einen typisierten Ausgleich für die Liquiditätsverschiebungen, die aus dem individuell sehr unterschiedlichen Verlauf des Besteuerungsverfahrens entstehen können.
- 17** a) Die allgemeine Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen wurde in Gestalt des § 233a AO

durch Art. 15 Nr. 3 des Steuerreformgesetzes 1990 (StRG 1990) vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093) eingeführt. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf sollte die allgemeine Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (BTDrucks 11/2157, S. 194). Insoweit beruht die Vorschrift auf der zulässig typisierenden Annahme, dass derjenige, dessen Steuer ganz oder zum Teil zu einem späteren Zeitpunkt festgesetzt wird, gegenüber demjenigen, dessen Steuer bereits frühzeitig festgesetzt wird, einen Liquiditäts- und damit auch einen potentiellen Zinsvorteil hat. Dieser Vorteil ist umso größer, je höher der nachzuzahlende Betrag ist und je später die Steuer festgesetzt wird. Durch die Sollverzinsung sollen der Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen und seine damit verbundene erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgeschöpft werden. Gleichzeitig soll der vorhandene Zinsnachteil des Fiskus, der den nicht gezahlten Steuerbetrag nicht anderweitig nutzen kann, ausgeglichen werden (Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 3. September 2009 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.a bb (2) (a)). Aus welchem Grund es zu einem Unterschiedsbetrag gekommen ist und ob die möglichen Zins- und Liquiditätsvorteile tatsächlich bestanden und genutzt wurden, ist grundsätzlich unbeachtlich (vgl. BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.a bb (2) (b) und III.1.a cc; BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 5, unter II.2.b, m.w.N.).

- 18** b) Die Karenzzeit des § 233a Abs. 2 AO sollte nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf allgemein 15 Monate betragen (BTDrucks 11/2157, S. 195). Tatsächlich hat das StRG 1990 bei Überwiegen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine Karenzzeit von 21 Monaten eingeführt. Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) hat diese Frist für Steuern, die nach dem 31. Dezember 2009 entstehen (Art. 97 § 15 Abs. 11 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung), auf 23 Monate verlängert.
- 19** aa) Die 15-monatige Karenzzeit ist dem Grunde nach an der längstmöglichen allgemeinen Verlängerung der Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen ausgerichtet. Sie sollte die Erfüllung der Erklärungspflichten durch die Steuerpflichtigen und ihre Berater sowie die während dieser Zeit bereits durchgeführten Veranlagungen der Finanzämter von der Verzinsung unbelastet lassen und außerdem die Zahl der zu bearbeitenden Zinsfälle im Interesse der Verringerung der Arbeitsbelastung der Finanzämter in Grenzen halten (BTDrucks 11/2157, S. 195). Dies setzt die Vorstellung voraus, dass das Veranlagungsverfahren innerhalb der Karenzzeit regelmäßig abgeschlossen sein dürfte. Unerheblich ist, ob die Einkünfte, die der Ermittlung der Karenzzeit zugrunde liegen, Gegenstand einer gesonderten Feststellung gemäß § 182 AO sind.
- 20** bb) Hintergrund der besonderen Regelungen für Land- und Forstwirte sind die Besonderheiten der Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirten mit abweichendem Wirtschaftsjahr (Erster Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der BTDrucks 11/2157, BTDrucks 11/2536, S. 96). Das Ziel, eine Anlaufphase für den Beginn und in vielen Fällen den Abschluss des Veranlagungsverfahrens zinsfrei zu halten, kann bei dieser Gruppe von Steuerpflichtigen in vergleichbarer Weise nur gewahrt werden, wenn die Karenzzeit entsprechend verlängert wird.
- 21** Nach § 4a Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 EStG ermitteln Land- und Forstwirte den Gewinn nach einem Wirtschaftsjahr, das regelmäßig den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni umfasst.
- 22** Die Zuordnung des für das jeweilige Wirtschaftsjahr ermittelten Gewinns auf das nach § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG der Einkommensbesteuerung zugrunde zu legende Kalenderjahr wird nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG zeitanteilig vorgenommen, und zwar unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt innerhalb des betreffenden Wirtschaftsjahrs welcher Gewinn(anteil) realisiert wurde. Demgegenüber gehören Veräußerungsgewinne nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG in das Kalenderjahr ihrer Entstehung. Die zeitanteilige Zuordnung des laufenden Gewinns führt dazu, dass die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und das Veranlagungsverfahren für ein bestimmtes Kalenderjahr erst beginnen können, wenn das in diesem Kalenderjahr beginnende Wirtschaftsjahr geendet hat. Das ist erst im Laufe des folgenden Kalenderjahrs der Fall.
- 23** Wegen der durch § 8c Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) eröffneten Möglichkeiten anderer abweichender Wirtschaftsjahre ist allerdings auch mit der pauschalen Verlängerung der Karenzzeit in § 233a Abs. 2 Satz 2 AO der Zeitraum zwischen demjenigen Zeitpunkt, zu dem die Veranlagung frühestmöglich beginnen kann (nämlich dem Ende des letzten für die Veranlagung maßgebenden Wirtschaftsjahrs), und demjenigen Zeitpunkt, zu dem die zinsfreie Zeit endet, nicht für alle Steuerpflichtigen gleich.
- 24** cc) Eine entsprechende Verlängerung der Erklärungsfrist des § 149 Abs. 2 Satz 1 AO sowie der Karenzzeit des § 233a Abs. 2 Satz 1 EStG für Gewerbetreibende, die nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG ihren Gewinn nach einem nicht kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr ermitteln, sieht das Gesetz nicht vor. Sie wäre grundsätzlich auch nicht

folgerichtig. Anders als bei Land- und Forstwirten erfolgt die Zuordnung des für das jeweilige Wirtschaftsjahr ermittelten Gewinns nicht zeitanteilig. Nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt vielmehr der Gewinn des Wirtschaftsjahrs als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Die Veranlagung kann daher ebenso wie bei Gewerbetreibenden mit kalendergleichem Wirtschaftsjahr unmittelbar nach Ende des Veranlagungszeitraums beginnen, ohne dass auf das Ende des in diesem Zeitraum begonnenen Wirtschaftsjahrs und dessen Ergebnisse zu warten wäre. Zu einem Rückbezug der Ergebnisse eines abweichenden Wirtschaftsjahrs auf das Kalenderjahr, in dem dieses Wirtschaftsjahr begonnen hat, kann es bei einem Gewerbetreibenden nur kommen, wenn, wie im Streitfall, die Ergebnisse der gewerblichen Betätigung des Steuerpflichtigen Gegenstand einer gesonderten Feststellung sind und dessen Gewinnanteil nicht nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG, sondern nach den Grundsätzen des Senatsurteils vom 18. August 2010 X R 8/07 (BFHE 230, 429, BStBl II 2010, 1043) im Kalenderjahr des Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft erfasst wird.

- 25** 3. Die Verzinsung entspricht gleichwohl auch bei einem solchen Rückbezug den Wertungen des Gesetzgebers, wie sie in den Zinsvorschriften in Verbindung mit den Regeln über die gesonderte Feststellung zum Ausdruck kommen.
- 26** a) Das FA hat zu Recht ausgeführt, dass der Kläger im Streitfall tatsächlich einen Liquiditätsvorteil erlangt hatte. Dieser ist zentrales Element des Zinsanspruchs. Da die Einkommensteuer für das Streitjahr erst nach Erlass des Feststellungsbescheids im September 2012 in zutreffender Höhe festgesetzt wurde, war der Kläger bis zu diesem Zeitpunkt von der Zahlung der materiell-rechtlich zutreffenden Steuer "freigestellt". Dies rechtfertigt grundsätzlich die Festsetzung von Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2009 V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92, unter II.3.b bb; in BFH/NV 2014, 5, unter II.2.c), ohne dass es auf den Grund dieser Freistellung ankäme (s.o. III.2.a).
- 27** b) Es entspricht auch dem gesetzgeberischen Konzept, dass die Karenzzeiten bis zum Beginn des Zinslaufs erheblich pauschalisiert und typisiert sind. Nicht maßgebend ist, ob es im Einzelfall tatsächlich möglich gewesen wäre, das Veranlagungsverfahren innerhalb der Karenzzeit abzuschließen. Die verhältnismäßig starke Generalisierung zeigt sich zum einen an der einheitlichen Verlängerung der Karenzzeit auf früher 21 bzw. heute 23 Monate bei überwiegenden land- und forstwirtschaftlichen Einkünften unabhängig von dem tatsächlichen Ende des letzten für den Veranlagungszeitraum maßgebenden Wirtschaftsjahrs (s. dazu oben III.2.b bb). Sie zeigt sich zum anderen daran, dass die Karenzzeit pauschal daran anknüpft, ob die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft überwiegen. Dafür sind diese Einkünfte mit allen anderen zusammengefassten Einkünften zu vergleichen (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 13. Juli 2006 IV R 5/05, BFHE 214, 26, BStBl II 2006, 881, unter II.1.c). Es kommt hingegen nicht darauf an, auf welchen Einkünften ggf. in welcher Höhe der den Zinsanspruch auslösende Unterschiedsbetrag beruht. Für die Berücksichtigung von Besonderheiten des Einzelfalls lässt gerade eine hochgradig typisierende Regelung keinen Raum (ähnlich BFH-Urteil in BFHE 214, 26, BStBl II 2006, 881, unter II.1.c cc (4)).
- 28** Abgesehen davon, dass die Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Regelung grundsätzlich nicht Gegenstand des Billigkeitsverfahrens ist, hat der Senat auch keinen Zweifel, dass diese Generalisierungen verfassungsgemäß sind. Innere Rechtfertigung des Zinsanspruchs bleibt der Liquiditätsvorteil. Die Karenzzeit entscheidet lediglich darüber, in welchem Umfang er abzuschöpfen ist.
- 29** c) Sind Einkünfte Gegenstand einer gesonderten Feststellung, gilt nichts anderes. Ergeht ein Feststellungsbescheid, ist der Einkommensteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen. Die Folgeänderung des Einkommensteuerbescheids löst die Zinspflicht nach § 233a AO aus, selbst wenn der Feststellungsbescheid nicht früher hätte ergehen können. Dies begründet ebenfalls keine sachliche Unbilligkeit i.S. des § 227 AO, sondern entspricht den Wertungen des Gesetzes.
- 30** aa) Der Zinslauf ist auch dann nach Maßgabe von § 233a Abs. 2 AO einschließlich der Karenzzeit zu berechnen, wenn der Unterschiedsbetrag auf der Anpassung eines Einkommensteuerbescheids an einen Grundlagenbescheid beruht. Nicht maßgebend ist, wann der Grundlagenbescheid ergeht. Der Beginn des Zinslaufs ist nach § 233a Abs. 2a AO nur hinausgeschoben, wenn die Änderung einer Steuerfestsetzung auf einem rückwirkenden Ereignis oder einem Verlustabzug beruht. Der Erlass eines Grundlagenbescheids ist aber kein rückwirkendes Ereignis, was etwa aus der ausdrücklichen Nichtnennung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in § 233a Abs. 2a AO deutlich wird. Auch ein Grundlagenbescheid, der viele Jahre nach Ende des Veranlagungszeitraums erlassen oder geändert wird, kann daher zu einer Zinspflicht unter Anwendung der Karenzzeit des § 233a Abs. 2 AO führen.
- 31** bb) Eine Billigkeitskorrektur dieses Ergebnisses ist nicht geboten, sondern widerspricht dem gesetzgeberischen Konzept. Der Feststellungsbeteiligte ist gegenüber dem Personenkreis des § 233a Abs. 2a AO nicht unangemessen benachteiligt. Anders als in jenen Fällen besteht die Möglichkeit, die in einem Grundlagenbescheid festzustellenden

Besteuerungsgrundlagen bereits im Rahmen der Einkommensteuererklärung im Schätzungswege nach § 162 Abs. 5 AO anzugeben und nach § 155 Abs. 2 AO auch vor Erlass des Grundlagenbescheids der Besteuerung zugrunde zu legen. So sind der Kläger und das FA auch im Streitfall verfahren. Gerade in der gesellschaftsrechtlichen Konstellation des Streitfalls war der Kläger für seine Erklärung auch nicht auf eine grobe Schätzung beschränkt, sondern konnte den Veräußerungsgewinn ebenso berechnen, als wenn dieser nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung gewesen wäre.

- 32** Die Folgeanpassung des Einkommensteuerbescheids aufgrund des Erlasses oder der Änderung des Grundlagenbescheids ist vor diesem Hintergrund in Ansehung der Zinsen ähnlich zu bewerten wie die Änderung des Einkommensteuerbescheids innerhalb eines noch offenen Festsetzungsverfahrens oder aufgrund einer selbständigen Änderungsvorschrift. In einem solchen Falle besteht außerhalb des Anwendungsbereichs des § 233a Abs. 2a AO kein Zweifel an der Zinspflicht. Das Risiko, dass die ursprüngliche Erklärung sich im Ergebnis aus welchen Gründen auch immer als nicht zutreffend erweist und der Bescheid aufgrund neuer Erkenntnisse etwa aus einer Außenprüfung geändert wird, ist identisch. Die Zinspflicht des Klägers hat demnach ihren Grund nicht in erster Linie in dem abweichenden Wirtschaftsjahr der KG und dem entsprechend späteren gesonderten Feststellungsverfahren, sondern in der Anpassung der Höhe des Veräußerungsgewinns. Dieses rechtfertigt keinen Billigkeitserlass.
- 33** cc) Der Senat verkennt nicht, dass dieses Ergebnis nicht eingetreten wäre, hätte es sich bei dem Veräußerungsgewinn des Klägers um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 14 EStG gehandelt, sofern sie die anderen Einkünfte überwiegen. Es widerspräche aber der mit § 233a Abs. 2 AO ersichtlich bezweckten groben Typisierung, für die Entscheidung über die Länge der Karenzzeit, sei es auch im Billigkeitswege, nicht abstrakt allein an die Einkunftsart, sondern konkret an die Frage anzuknüpfen, ob die Modalitäten der Einkünfteerzielung und der verfahrensmäßigen Behandlung im Einzelfall ihrerseits die kürzere oder längere Karenzzeit rechtfertigen könnten.
- 34** Zudem entspricht die Ausgangslage des Streitfalls nicht derjenigen Problematik, die der eigentliche Grund für die verlängerte Karenzzeit der Land- und Forstwirte ist. Soweit diese nicht bereits mit Ende des Veranlagungszeitraums dessen Besteuerungsgrundlagen ermitteln können, beruht das gerade nicht allein auf ihrem abweichenden Wirtschaftsjahr, sondern vor allem auf der zeitanteiligen Zurechnung dessen Ergebnisses. Damit haben gewinnwirksame Faktoren des Folgejahres Einfluss auf den dem Vorjahr zuzuordnenden Gewinn. Die Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen des Vorjahres ist vor Abschluss des Wirtschaftsjahrs objektiv unmöglich. Bei Veräußerungsgewinnen i.S. des § 14 EStG, die nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG in das Kalenderjahr ihrer Entstehung gehören, stellt sich dieses Problem nicht. Deren Ermittlung wäre nach dem Ende des Veranlagungszeitraums ebenso möglich, als wenn es sich um Veräußerungsgewinne im Rahmen gewerblicher Einkünfte handelte. Soweit die Veräußerungsgewinne nach § 14 EStG gleichwohl aufgrund der groben Typisierung des § 233a Abs. 2 AO in den Genuss der verlängerten Karenzzeit kommen, handelt es sich bei der hieraus folgenden Ungleichbehandlung allenfalls um eine überschießende Begünstigung der Land- und Forstwirte. Daraus folgt für den Kläger keine Unbilligkeit.
- 35** dd) Der Streitfall bietet keinen Anlass zu entscheiden, ob unter besonderen Umständen Billigkeitsmaßnahmen zu Gunsten eines Feststellungsbeteiligten angezeigt sein können, wenn eine sachgerechte Schätzung nach § 162 Abs. 5 AO Schwierigkeiten bereitet, die der Steuerpflichtige nicht zu vertreten hat. Ebenso wenig ist zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen eine ungebührliche Verzögerung des Veranlagungsverfahrens einen Erlass rechtfertigen könnte. Das FA hätte das Feststellungs- und Veranlagungsverfahren kaum schneller betreiben können als es geschehen ist. Der Kläger hat insoweit auch nichts beanstandet.
- 36** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 37** 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de