

Urteil vom 26. April 2012, IV R 23/09

Beginn des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2 Satz 2 AO - Überwiegen der Einkünfte aus Landwirtschaft und Forstwirtschaft bei eingeschränktem Verlustausgleich

BFH IV. Senat

AO § 233a Abs 2 S 2, EStG § 2 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 21. April 2009, Az: 12 K 1695/05

Leitsätze

NV: Für die Frage, ob die Einkünfte aus Landwirtschaft und Forstwirtschaft die anderen Einkünfte im Sinne des § 233a Abs. 2 Satz 2 AO überwiegen, ist in den Jahren, in denen § 2 Abs. 3 EStG nur einen eingeschränkten Verlustausgleich ermöglichte, auf die nach Durchführung des Verlustausgleichs in die Summe der Einkünfte eingegangenen Einkünfte abzustellen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten im Streitjahr folgende Einkünfte:

2 Einkunftsart	Ehemann	Ehefrau	Gesamt
Land- und Forstwirtschaft	14.642 DM	-	14.642 DM
Gewerbebetrieb	./.. 538.610 DM	-	./.. 538.610 DM
Nichtselbständige Arbeit	-	127.213 DM	127.213 DM
Kapitalvermögen	4.158 DM	282.893 DM	287.051 DM
Vermietung und Verpachtung	85.611 DM	./.. 18.039 DM	<u>67.572 DM</u>
			./.. 42.132 DM

3 Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte war nach § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung kein vollständiger Ausgleich der negativen Einkünfte mit positiven Einkünften möglich (sog. Mindestbesteuerung). Es ergab sich danach eine positive Summe der Einkünfte von 157.258 DM. Darin enthalten waren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Ehemanns von 309 DM.

4 Mit Einkommensteuerbescheid vom 14. August 2003 wurde die Einkommensteuer 2001 auf 14.811,10 € festgesetzt. Nach Anrechnung von Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, anrechenbarer Körperschaftsteuer und Einkommensteuervorauszahlungen ergab sich für die Kläger ein Erstattungsanspruch von 92.722,27 €. Ein am 18. Dezember 2003 ergangener Änderungsbescheid führte zu keiner abweichenden Einkommensteuerfestsetzung.

5 Den von den Klägern im August 2003 gestellten Antrag auf Erlass eines Zinsbescheids lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ab. Der Ablehnung lag die Auffassung zugrunde, der Zinslauf beginne nach § 233a Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) in der für das Streitjahr geltenden Fassung erst 21 Monate nach Ablauf des Jahres 2001, weil die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die anderen Einkünfte überwögen.

6 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage auf Erlass eines Zinsbescheids über 1.854 € hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) kam zu dem Ergebnis, § 233a Abs. 2 Satz 2 AO sei dahin auszulegen, dass für das

Überwiegen von Einkünften auf die ungeschmäleren Einkünfte und nicht auf die der Festsetzung nach § 2 Abs. 3 EStG konkret zugrunde liegende Summe der Einkünfte abzustellen sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1270 abgedruckt.

- 7 Die Kläger rügen eine Verletzung des § 233a Abs. 2 Satz 2 AO. Die Regelung beziehe sich ausdrücklich auf die Steuerfestsetzung. Deshalb könnten für die Ermittlung des Überwiegens nur die in der Steuerfestsetzung berücksichtigten Einkünfte gemeint sein. Hier seien insgesamt positive Einkünfte von 157.258 DM berücksichtigt worden. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 14.642 DM überwögen die anderen Einkünfte deshalb nicht.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung und den Bescheid vom 8. Januar 2004 aufzuheben und das FA zur Festsetzung von Zinsen zur Einkommensteuer 2001 zu verpflichten.
- 9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie des Ablehnungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung und zur Verpflichtung des FA, den beantragten Zinsbescheid zu erlassen (§ 101 Satz 1, § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Anspruch auf Erstattung von Einkommensteuer 2001 aufgrund des Einkommensteuerbescheids vom 14. August 2003 war ab April 2003 nach § 233a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 AO zu verzinsen.
- 11 1. a) Führt die Festsetzung der Einkommensteuer zu einem Unterschiedsbetrag --resultierend aus der festgesetzten Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (§ 233a Abs. 3 Satz 1 AO)-- ist dieser unabhängig davon, zu wessen Gunsten er ausfällt, nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Davon abweichend beginnt er 21 Monate nach diesem Zeitpunkt, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die anderen Einkünfte überwiegen (§ 233a Abs. 2 Satz 2 AO).
- 12 b) Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft überwiegen die anderen Einkünfte, wenn sie höher sind als diese. Werden andere Einkünfte in zwei oder mehreren Einkunftsarten erzielt, kommt es für den Vergleich auf die Summe oder, wenn darunter nicht nur positive Einkünfte sind, den Saldo der anderen Einkünfte an (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Juli 2006 IV R 5/05, BFHE 214, 26, BStBl II 2006, 881). Maßgebend sind die Einkünfte, wie sie der Festsetzung der Einkommensteuer zugrunde gelegt worden sind.
- 13 aa) Gehen alle Einkünfte --wie nach derzeitiger Rechtslage-- in die Ermittlung der Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 EStG in seiner seit 2004 geltenden Fassung ungeschmäler ein, werden die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Summe bzw. dem Saldo der in demselben Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte aus anderen Einkunftsarten gegenübergestellt. Nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage entsprach die Summe der Einkünfte allerdings nicht in jedem Fall der Summe bzw. dem Saldo aller im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte, weil negative Einkünfte nur bis zu einem von § 2 Abs. 3 EStG in seiner 1999 bis 2003 geltenden Fassung näher beschriebenen Umfang zum Ausgleich positiver Einkünfte führen durften. Im Rahmen der Auslegung des § 233a AO muss dann bei einer entsprechenden Konstellation positiver und negativer Einkünfte entschieden werden, ob auf die gesamten im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte oder die nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung von Ausgleichsbeschränkungen in die Summe der Einkünfte einbezogenen Einkünfte abzustellen ist.
- 14 Im hier zu entscheidenden Fall ist die Frage entscheidungserheblich, weil infolge der nur eingeschränkten Verrechnung der Verluste des Ehemanns aus Gewerbebetrieb der Saldo der übrigen Einkünfte positiv und betragsmäßig höher als der Betrag der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft war, während bei vollem Verlustausgleich der Saldo der übrigen Einkünfte negativ gewesen wäre und damit die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht überwogen hätte. Der Senat hat in diesem Zusammenhang nicht der Frage nachzugehen, ob die Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 EStG im Rahmen der Steuerfestsetzung materiell zutreffend

oder etwa deshalb rechtsfehlerhaft war, weil die Verluste als sog. "echte" Verluste nach Maßgabe des BFH-Urteils vom 9. März 2011 IX R 56/05 (BFHE 233, 152, BStBl II 2011, 649) von der Ausgleichsbeschränkung ausgenommen waren und deshalb im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung hätten berücksichtigt werden müssen. Auch an eine insoweit materiell fehlerhafte Steuerfestsetzung wäre für den Erlass des Zinsbescheids anzuknüpfen, denn die Verzinsung betrifft den Unterschiedsbetrag auf Grund einer wirksam gewordenen Steuerfestsetzung, selbst wenn diese fehlerhaft gewesen sein sollte.

- 15** bb) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist für die Frage des Überwiegens der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an die der Veranlagung auf der Grundlage der Berechnung nach § 2 Abs. 3 EStG zugrunde gelegten Einkünfte anzuknüpfen; der anderslautenden Auffassung des FG kann sich der Senat nicht anschließen. Entscheidend dafür ist, dass § 233a Abs. 2 Satz 2 AO das Überwiegen "bei der erstmaligen Steuerfestsetzung" als Tatbestandsmerkmal enthält. Zwar enthielt § 2 Abs. 3 EStG in seiner Fassung bei Schaffung des § 233a AO noch keine Beschränkung des Verlustausgleichs, so dass die im Veranlagungszeitraum bezogenen und die in die Summe der Einkünfte einzubeziehenden Einkünfte seinerzeit deckungsgleich sein mussten. Gleichwohl lässt sich dem Gesetzeswortlaut die Vorstellung des Gesetzgebers entnehmen, dass auf die konkrete Steuerfestsetzung abzustellen ist.
- 16** cc) Den vom FG erwogenen Argumenten für eine Anknüpfung an das Verhältnis der im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte kommt demgegenüber keine ausschlaggebende Bedeutung zu.
- 17** Das gilt zunächst für den Zweck der Karenzzeit für den verzögerten Zinslauf. Mit dem hinausgeschobenen Beginn der Verzinsung sollte den Besonderheiten der Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirten mit abweichendem Wirtschaftsjahr Rechnung getragen werden (BTDrucks 11/2536, S. 96). Denn Land- und Forstwirte, deren Wirtschaftsjahr regelmäßig vom 1. Juli bis zum 30. Juni läuft (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG), müssen den Gewinn zeitanteilig in dem zum Ende des Wirtschaftsjahres bereits abgelaufenen Kalenderjahr berücksichtigen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG). Dementsprechend können sie ihre Einkommensteuererklärungen erst später erstellen, weshalb für sie verlängerte Abgabefristen gelten (§ 149 Abs. 2 Satz 2 AO). Aus diesem Grund wurde die 15-monatige Karenzzeit für Land- und Forstwirte um sechs Monate verlängert (BTDrucks 11/2536, S. 22 und 36). Die verlängerte Abgabefrist gilt aber unabhängig von der absoluten Höhe der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte oder deren Verhältnis zu anderen Einkünften. Für das Verständnis des Begriffs des Überwiegens der Einkünfte lassen sich deshalb daraus keine Anhaltspunkte gewinnen.
- 18** Auch die gesetzgeberisch denkbaren Methoden für eine Beschränkung des Ausgleichs negativer Einkünfte liefern kein Argument für die vom FG präferierte Auslegung. Denn eine Ausgleichsbeschränkung kann je nach vom Gesetzgeber intendierter Wirkung auf der Ebene der Ermittlung der Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart, auf der Ebene der Ermittlung der Summe bzw. des Gesamtbetrags der Einkünfte, aber auch erst bei der Ermittlung des Einkommens eingreifen. Wenn für die Frage des Überwiegens der Einkünfte aus einer Einkunftsart an das Verhältnis der Einkünfte zur Summe der übrigen Einkünfte angeknüpft wird, sind alle Ausgleichsbeschränkungen auf den vorgelagerten Berechnungsstufen und bei der Berechnung der Summe der Einkünfte zu berücksichtigen, während alle nachgelagerten Abzüge ohne Auswirkung auf das Verhältnis der Einkünfte zueinander bleiben. Dies erscheint systematisch stimmig und ist auch praktikabel, weil jeweils Beträge berücksichtigt werden, die nach der vom Gesetz vorgegebenen Berechnung ohnehin einzeln ermittelt und in die Berechnung der Summe der Einkünfte einbezogen werden müssen.
- 19** 2. Die Sache ist spruchreif. Weil die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die übrigen Einkünfte nicht überwiegen, war die Ablehnung eines Zinsbescheids durch das FA rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten. Das FA wird gemäß § 101 Satz 1 FGO verpflichtet, den beantragten Zinsbescheid auf der Basis des unstreitigen Unterschiedsbetrags und für den aus § 233a Abs. 2 Sätze 1 und 3 AO folgenden Zeitraum zu erlassen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de