Beschluss vom 29. Oktober 2014, X B 32/14

Zulassung der Revision; Rechtsfehler bei Ermessensentscheidungen

BFH X. Senat

AO § 233a Abs 2a, AO § 233a Abs 7, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Münster, 30. Januar 2014, Az: 4 K 1882/13 AO

Leitsätze

NV: Hat das FG die Verpflichtung ausgesprochen, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu bescheiden, so rechtfertigen etwaige Rechtsfehler im Rahmen dieser Rechtsauffassung die Zulassung der Revision wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers nicht .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) hatten für das Jahr 2006 die getrennte Veranlagung beantragt. Der Ehemann war an mehreren Kommanditgesellschaften beteiligt und erzielte hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die 2008 erlassenen Einkommensteuerbescheide für beide Kläger lauteten zunächst auf 0 €. Bei dem Ehemann waren erhebliche Verlustvorträge berücksichtigt worden. Nach einer Betriebsprüfung bei einer der Kommanditgesellschaften mehrere Jahre später wurde der Anteil des Klägers von einem bisher sechsstelligen Verlust auf einen siebenstelligen Gewinn geändert. Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer mit Bescheid aus dem Jahre 2012 in Höhe von 328.175 € fest. Hinzu traten Zinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO) in Höhe von 80.396 €.

2 Der Kläger erhob Einspruch und beantragte mit Zustimmung der Klägerin die Zusammenveranlagung. Das FA hob den Bescheid gegenüber der Klägerin auf und setzte im Wege der Zusammenveranlagung die Einkommensteuer auf 150.548 € fest. Die Zinsfestsetzung blieb bestehen.

3 Die Kläger beantragten einen Teilerlass der Zinsen in Höhe von 40.514 €. Die verbleibenden Zinsen von 39.882 € entsprächen einer Verzinsung auf der Grundlage der zuletzt festgesetzten Einkommensteuer von 150.548 €. Im Falle einer von Anfang an durchgeführten Zusammenveranlagung führe die Verzinsung von 80.396 € zu einem Zinssatz von 13,08 %. Das FA lehnte den Erlass ab und wies den Einspruch zurück. Die Zinsfestsetzung entspreche den Regelungen des § 233a AO und damit Sinn und Zweck des Gesetzes. Der Antrag auf Zusammenveranlagung sei ungeachtet des Umstandes, dass die Änderung der Steuerfestsetzung bei dem antragstellenden Ehegatten in der Regel auf § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO beruhe, ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, das aber im Rahmen der Verzinsung nach § 233a Abs. 2a AO nicht zurückwirke.

4 Die auf Neubescheidung gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat ausgeführt, zwar entspreche die Zinsfestsetzung der Rechtslage. Die Entscheidung des FA über den Erlass sei jedoch ermessensfehlerhaft, da das FA auf die besonderen Erwägungen der Kläger zum Einzelfall nicht eingegangen sei. Es habe in seine Erwägungen nicht die Frage einbezogen, in welcher Höhe für die Kläger überhaupt ein Liquiditätsvorteil habe entstehen können, da bei ökonomischer Betrachtung mit den Feststellungen der Betriebsprüfung die Wahl der Zusammenveranlagung untrennbar einhergegangen sei. Es habe sich auch nicht mit dem Einwand der Kläger auseinandergesetzt, sie hätten von Beginn an die Zusammenveranlagung gewählt, wenn sie Kenntnis von den steuerlich belastenden Feststellungen der Betriebsprüfung gehabt hätten. Schließlich werde sich das FA mit dem Argument befassen müssen, die Effektivverzinsung betrage angesichts des tatsächlichen Liquiditätsvorteils mehr als das Doppelte des gesetzlichen Zinssatzes.

5 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision führt das FA aus, die Verzinsung entspreche den gesetzlichen Regelungen. Ein Erlass führte unmittelbar zur Beseitigung der in § 233a Abs. 7 Satz 2 Halbsatz 2 AO angeordneten Rechtsfolge, so dass eine Ermessensreduzierung auf Null zu Ungunsten des Klägers in Rede stehe.

Wenn das FG meine, die Situation sei deutlich anders als wenn bei unveränderter Besteuerungsgrundlage nachträglich ein Gestaltungsrecht (hier die Zusammenveranlagung) geltend gemacht werde, so stelle sich die grundsätzlich bedeutsame und bisher nicht entschiedene Rechtsfrage, ob die Kläger ihr Wahlrecht zu Gunsten der Zusammenveranlagung bereits vor dem Erlass des betreffenden Bescheides hätten ausüben können und müssen, um die negative Rechtsfolge der Verzinsung zu vermeiden. Mit seinen Überlegungen zum Zinssatz führe das FG Maßstäbe ein, die nach dem Gesetz nicht vorgesehen seien, und gehe von Rechtsgrundsätzen aus, die denen des Bundesfinanzhofs (BFH) und der FG nicht entsprächen, so dass die Zulassung wegen Divergenz geboten sei. Schließlich wäre die Zulassung der Revision auch unter dem Aspekt des "Fehlers von erheblichem Gewicht" vertretbar, zumal das angefochtene Urteil eine negative Entwicklung für die Billigkeitsrechtsprechung befürchten lasse. Ob tatsächlich ein solcher Fehler vorliege, sei allerdings dem Revisionsverfahren vorbehalten.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Beschwerde ist, soweit sie zulässig ist, unbegründet.

7 1. Das FA beruft sich im Wesentlichen darauf, die Entscheidung des FG sei in der Sache grob fehlerhaft, und macht damit einen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler bzw. eine greifbare Gesetzwidrigkeit als besondere Spielart des Zulassungsgrundes des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend (dazu vgl. Senatsbeschlüsse vom 12. Februar 2014 X B 12/13, BFH/NV 2014, 874; vom 8. Mai 2014 X B 105/13, BFH/NV 2014, 1213, und vom 4. Juni 2014 X B 95/13, BFH/NV 2014, 1355, jeweils m.w.N.). Es entspricht den Vorstellungen des Gesetzgebers, dass ein qualifizierter Rechtsfehler die Zulassung der Revision dann ermöglicht, wenn ein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung des Revisionsgerichts besteht (vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 201). Soweit das FG-Urteil fehlerhaft sein sollte, vermag der Senat jedenfalls eine solche schwerwiegende Fehlerhaftigkeit nicht zu erkennen.

8 a) Wenn das FA unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH allgemein ausführt, die Zinsfestsetzung entspreche den gesetzlichen Regelungen, ist dies im Erlassverfahren materiell-rechtlich unerheblich und kann daher in diesem Verfahren keinen materiell-rechtlichen Fehler --erst recht keinen groben-- begründen.

9 Abgesehen davon, dass das FG selbst von der Rechtmäßigkeit der Zinsfestsetzung ausging und die Ausführungen des FA schon deshalb ins Leere gehen, schließt die Rechtmäßigkeit der Zinsfestsetzung den Erlass gerade nicht aus. Vielmehr liegt eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen --die im Streitfall allein in Frage steht-- nach ständiger Rechtsprechung des BFH gerade dann vor, wenn ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zwar nach dem gesetzlichen Tatbestand besteht, seine Geltendmachung aber mit dem Zweck des Gesetzes nicht oder nicht mehr zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft. Zwar führt das FA zu Recht aus, dass die generelle Geltungsanordnung des Gesetzes auch im Anwendungsbereich des § 233a AO durch eine Billigkeitsmaßnahme nicht unterlaufen werden darf (zu alledem Senatsurteil vom 8. Oktober 2013 X R 3/10, BFH/NV 2014, 5, m.w.N.). Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Erlass der Zinsen nicht in Betracht käme und das Ermessen, wenn die Zinsfestsetzung rechtmäßig ist, stets auf Null zu Ungunsten des Steuerpflichtigen reduziert wäre. Wäre dies zutreffend, käme ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit niemals in Betracht, so dass § 227 AO leer liefe. Vielmehr ist es dem Erlass eigen, gerade die von den gesetzlichen Regelungen herbeigeführte Rechtsfolge in dem jeweiligen konkreten Fall aus besonderen Gründen zu beseitigen, so dass der diesbezügliche Einwand des FA nicht trägt.

10 b) Die weiteren Angriffe des FA gegen die Ausführungen des FG unter 3. der Entscheidungsgründe rechtfertigen die Zulassung der Revision ebenfalls nicht.

11 aa) Soweit das FA geltend macht, zinsrechtliche Nachteile aus der Ausübung eines Wahlrechts habe der Steuerpflichtige nach den von dem Schleswig-Holsteinischen FG in seinem Urteil vom 4. Dezember 2013 2 K 82/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 321, Revision eingelegt unter I R 6/14) aufgestellten Grundsätzen hinzunehmen, ohne dass dies eine Unbilligkeit begründe, ist weder eine Abweichung von dieser Entscheidung noch sonst ein Rechtsfehler erkennbar. Es liegt weder eine Divergenz zu dieser Entscheidung vor noch ist eine Divergenz zu der künftigen Entscheidung des I. Senats --gleich, welchen Inhalt diese haben wird-- zu besorgen.

12 Das Schleswig-Holsteinische FG hat sich nicht auf allgemeine Erwägungen zu der Bedeutung steuerlicher Wahlrechte im Erlassverfahren gestützt, sondern war zu der Auffassung gelangt, dass der Gesetzgeber die nachteiligen zinsrechtlichen Folgen eines bestimmten Wahlrechts --der Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahrs-- bedacht und inzident auch geregelt hat, so dass ein Billigkeitserlass im konkreten Fall den Wertungen des Gesetzes widerspräche. Das FG hat im Streitfall im grundsätzlichen Einklang mit dieser

Entscheidung ausdrücklich betont, dass der Steuerpflichtige sich im Prinzip an der Ausübung von steuerlichen Wahlrechten festhalten lassen müsse. Es hat indes ausgeführt, dass das FA sich zumindest mit dem Einwand der Kläger, aus ökonomischer Sicht wäre bei voller Sachverhaltskenntnis lediglich eine bestimmte Wahlrechtsausübung in Betracht gekommen, und sie hätten das Wahlrecht in bestimmter Weise ausgeübt, hätte auseinandersetzen müssen. Die Pflicht aber, sich im Rahmen einer Ermessensentscheidung mit dem Vortrag des Antragstellers zu befassen, hat auch das Schleswig-Holsteinische FG nicht in Frage gestellt. Allerdings war nach dessen Feststellungen das FA in jenem Fall dieser Pflicht nachgekommen.

13 bb) Im Übrigen hegt der Senat zwar mit dem FA Bedenken, ob die Rechtsauffassung des FG in allen Punkten tragfähig ist. Gravierende Rechtsfehler sind jedoch nicht zu verzeichnen.

14 aaa) Dies betrifft zunächst die Überlegungen zum Zinssatz unter 3.c der Entscheidungsgründe. Der nach Auffassung der Kläger und wohl auch des FG überhöhte Zinssatz von 13,08 % lässt sich nur mit den Prämissen errechnen, die ihrerseits gerade in Frage stehen, und ist daher kein selbständiger Aspekt. Diese Zahl ist --bei wirtschaftlicher Betrachtung-- nur dann zutreffend, wenn tatsächlich der Liquiditätsvorteil der Kläger --bei wirtschaftlicher Betrachtung-- nur in Höhe der Steuer bestand, die bei Zusammenveranlagung festzusetzen war. Entscheidend ist daher, ob der Liquiditätsvorteil wirklich nur in der zuletzt genannten Höhe bestand.

15 Es erscheint dem Senat aber nicht vollkommen zweifelsfrei, ob bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Liquiditätsvorteil bezüglich des bei getrennter Veranlagung festzusetzenden Steuerbetrages nicht oder nur virtuell bestanden hat, wie das FG unter 3.a der Entscheidungsgründe ausführt. Es hat in der Zeit, für die die Zinsen erhoben werden, keine Zusammenveranlagung gegeben, da die Kläger diese tatsächlich --aus welchen Gründen auch immer-- erst später gewählt haben. Es bestand daher zunächst ein Liquiditätsvorteil in der Höhe, die sich aus der getrennten Veranlagung ergab. Wenngleich nicht zu verkennen ist, dass nach den Maßstäben der wirtschaftlichen Vernunft die geänderte Steuerfestsetzung die geänderte Wahlrechtsausübung geradezu erzwang, so ändert sich grundsätzlich an diesem Liquiditätsvorteil auch dadurch nichts, dass er nicht eingetreten wäre, wenn die Beteiligten von Beginn an das Wissen gehabt hätten, das sie später hatten.

16 bbb) Der Senat kann im Ergebnis aber offenlassen, ob und inwieweit die Erwägungen des FG, die das FA als Rechtsauffassung des FG nach § 101 Satz 2 FGO zu berücksichtigen hat, materiell-rechtlich fehlerhaft sind. Grobe Fehler, die die Zulassung der Revision rechtfertigen könnten, liegen darin jedenfalls nicht.

17 Es kann dahinstehen, ob dies anders zu beurteilen sein könnte, wenn das FG aufgrund dieser Überlegungen von einer Ermessensreduzierung auf Null in der Weise ausgegangen wäre, dass der Erlass zwingend auszusprechen wäre, wenn es also diesen Aspekten überragende und alles entscheidende Bedeutung beigemessen hätte. Mit seinem auf Neubescheidung gerichteten Urteil hat das FG das FA aber lediglich verpflichtet, diese Gesichtspunkte im Rahmen einer neuerlichen Ermessensentscheidung zu berücksichtigen, ohne dass damit die Verpflichtung verbunden wäre, den Erlass zu gewähren. Nachdem die Kläger entsprechend vorgetragen hatten, hatte sich das FA im Rahmen einer fehlerfreien Ermessensentscheidung mit dem Vortrag der Kläger auseinanderzusetzen und durfte sich nicht darauf beschränken, auf die Gesetzmäßigkeit der Zinsfestsetzung zu verweisen. Es ist daher in der Sache jedenfalls materiell-rechtlich zutreffend, dass das FG eine Verpflichtung zur Neubescheidung ausgesprochen hat.

18 Ob der Rechtsauffassung des FG im Übrigen in allen Punkten inhaltlich zu folgen ist, ist eine andere Frage. Bindet in einer derartigen Konstellation eine möglicherweise fehlerhafte Rechtsansicht das FA aber lediglich als ein zu berücksichtigender Bestandteil einer erneuten ermessensfehlerfreien Entscheidung, ohne dass sie das Ergebnis dieser Entscheidung präjudiziert, so besteht kein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung des Revisionsgerichts. Wenn das FA nunmehr zur Begründung seiner Beschwerde erörtert, ob die Zinsfestsetzung im Ergebnis nicht nur dem Gesetz, sondern auch dessen Wertungen entspricht, so handelt es sich um Ermessenserwägungen, die --bei Beachtung der Rechtsauffassung des FG-- weiterer Bestandteil einer Ermessensentscheidung sein können und nach § 102 Satz 2 FGO ggf. noch in der Tatsacheninstanz nachgeschoben werden können, aber nicht im Beschwerdeverfahren statthaft sind.

19 Eine Verpflichtung zum Erlass, die das FA dem Urteil des FG zumindest mittelbar entnimmt, ergibt sich aus den Entscheidungsgründen weder ausdrücklich noch implizit. Zwar hat das FG unter 3. einleitend formuliert, der Senat brauche nicht darüber zu befinden, ob das Ermessen sogar auf Null reduziert ist, hat damit aber gerade nicht zum Ausdruck gebracht, es hätte dies ausgesprochen, wenn die Kläger es nur beantragt hätten. Vielmehr hat das FG im Weiteren formuliert, dass die Kläger "aus Sicht des erkennenden Senats zu Recht" lediglich die Neubescheidung beantragt hätten. Wenn sich aber die Kläger "zu Recht" auf einen Bescheidungsantrag beschränkt haben, bedeutet das --zwingend--, dass das FG einen Verpflichtungsantrag für zu weitgehend erachtete, diesen also abgewiesen

hätte. Dem FG-Urteil ist also gerade nicht der Standpunkt zu entnehmen, das FA sei angesichts der geäußerten Rechtsauffassung zum Erlass verpflichtet. Das FG hat es vielmehr bei der Verpflichtung bewenden lassen, seine Rechtsauffassung zu der Frage des Liquiditätsvorteils angemessen zu berücksichtigen. Ob in der mündlichen Verhandlung, wie das FA geltend macht, seitens des FG Bemerkungen gefallen sind, die sich anders verstehen ließen, ist vor diesem Hintergrund nicht erheblich und für das weitere Verfahren auch nicht maßgebend.

20 2. Um die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu erreichen, hat der Beschwerdeführer u.a. darzulegen, dass die aufgeworfene Rechtsfrage klärungsbedürftig und klärungsfähig ist. Im Streitfall hätte es dazu zumindest der Erörterung des naheliegenden Problems bedurft, ob die Ausübung des Wahlrechts zur Zusammenveranlagung kurz vor --und nicht kurz nach-- Erlass des geänderten Bescheides von Gesetzes wegen überhaupt an der Höhe der Zinsen etwas geändert hätte. Wie der BFH in dem seitens des FA selbst herangezogenen Urteil vom 9. August 2006 I R 10/06 (BFHE 214, 101, BStBl II 2007, 82) zu § 233a Abs. 2a, 7 AO ausgeführt hat, sind für die der Zinsberechnung zugrunde zu legenden Unterschiedsbeträge in den Fällen des § 233a Abs. 2a AO jedenfalls nicht allein die tatsächlich festgesetzten Steuern maßgebend. Vielmehr ist im Zinslauf zu differenzieren, wenn die Steuerfestsetzung teilweise auf Umständen i.S. des § 233a Abs. 2a AO beruht.

21 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

22 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de