

Urteil vom 07. November 2013, X R 22/11

Erlass von Nachzahlungszinsen - Tatbestandsberichtigung durch das Rechtsmittelgericht

BFH X. Senat

AO § 233a Abs 2, AO § 233a Abs 3 S 1, AO § 233a Abs 3 S 3, AO § 238 Abs 1 S 2, AEAO § 233a Nr 70.1.2 S 2, AO § 227, FGO § 107 Abs 1

vorgehend FG Köln, 24. March 2011, Az: 9 K 1726/10

Leitsätze

NV: Soweit aufgrund von freiwilligen Leistungen des Steuerpflichtigen nach Beginn des Zinslaufes (§ 233a Abs. 2 AO) Nachzahlungszinsen zu erlassen sind, kann die Finanzverwaltung auf Vereinfachungsgründen entsprechend Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO diesen Erlass auf die Zinsen beschränken, die für jeweils volle Monate zwischen der Annahme der Zahlung durch das Finanzamt und der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung angefallen sind.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Streitjahren 2001 bis 2003 an verschiedenen Personengesellschaften beteiligt. Aufgrund einer steuerlichen Außenprüfung bei einer Beteiligungsgesellschaft wurden die ihm zugerechneten Gewinne erhöht. Die Mitteilung hierüber erhielt er im Dezember 2009. Am 21. Januar 2010 leistete er freiwillige Vorauszahlungen auf die deshalb zu erwartenden Einkommensteuernachzahlungen 2001 bis 2003, und zwar für 2001 einen Betrag in Höhe von 365.950 €, für 2002 einen Betrag in Höhe von 129.650 € und für 2003 einen Betrag in Höhe von 44.640 €. Diese Beträge verbuchte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 25. Januar 2010.
- 2** Durch Bescheide vom 29. Januar 2010 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzungen und setzte Zinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) für die Streitjahre fest. In Bezug auf die Einkommensteuer 2001 berechnete es Nachzahlungszinsen in Höhe von ... € für den Zeitraum vom 1. April 2003 bis zum 1. Februar 2010, in Bezug auf die Einkommensteuer 2002 Nachzahlungszinsen in Höhe von ... € für den Zeitraum vom 1. April 2004 bis zum 1. Februar 2010 und bezüglich der Einkommensteuer 2003 in Höhe von ... € für den Zeitraum vom 1. April 2005 bis zum 1. Februar 2010.
- 3** Der Kläger beantragte die Herabsetzung der Nachzahlungszinsen für diese Jahre im Wege des Erlasses wegen sachlicher Unbilligkeit, da nach seiner Ansicht Nachzahlungszinsen nur bis zum Eingang seiner freiwilligen Vorauszahlungen zu erheben seien. Das FA lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 4. März 2010 ab.
- 4** Den Einspruch des Klägers wies das FA durch die Einspruchsentscheidung vom 29. April 2010 als unbegründet zurück. Zwar sei ausnahmsweise für den Fall einer vorzeitigen und vom FA angenommenen und behaltenen Zahlung ein Erlass von Nachzahlungszinsen geboten. Nr. 70.1.2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 233a AO sehe insoweit aber ausdrücklich vor, dass bei einer erst nach Beginn des Zinslaufs erbrachten Leistung ein Erlass nur für volle Monate bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung möglich sei. Soweit der Kläger vorbringe, dass die Nachzahlungszinsen für den Monat Januar 2010 nur wegen der Zugangsfiktion des § 122 Abs. 2 AO erhoben werden können, betreffe dieses Vorbringen das Zinsfestsetzungsverfahren und sei im Rahmen des vorliegenden Billigkeitsverfahrens nicht relevant.
- 5** Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in den Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1304 veröffentlichten Gründen ab.
- 6** Mit seiner Revision macht der Kläger Verletzung materiellen Rechts geltend.
- 7** Er ist der Ansicht, die Ermessensrichtlinie der Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO binde das FA in seinem Ermessen

übermäßig. Soweit aus Vereinfachungsgründen im AEAO auf das Monatsprinzip abgestellt werde, erfolge dies lediglich zu Gunsten der Finanzverwaltung. Dagegen entspreche das Abstellen auf den Eingang der freiwilligen Leistung dem Gerechtigkeitsverständnis des Gesetzgebers. Dies sei auch Grundlage der Änderungen des § 233a AO durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049).

- 8 Zinsen für den Monat Januar 2010 seien nur berechnet worden, weil die Zugangsfiktion nach § 122 Abs. 2 AO die Bekanntgabe der Bescheide auf den 1. Februar 2010 verlagert habe. Zweifelsfrei stehe fest, dass mit Eingang der freiwilligen Vorauszahlung ein Liquiditätsnachteil des FA nicht mehr bestanden habe.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie den Ablehnungsbescheid vom 4. März 2010 und die Einspruchsentscheidung vom 29. April 2010 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die festgesetzten Zinsen zur Einkommensteuer 2001 um bis zu ... €, die festgesetzten Zinsen zur Einkommensteuer 2002 um bis zu ... € und die festgesetzten Zinsen zur Einkommensteuer 2003 um bis zu ... € zu erlassen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen und das Urteil im Tatbestand dahingehend zu berichtigen, dass auf Seite 3 der Gesamtbetrag der freiwilligen Vorauszahlungen auf insgesamt ... €, der Betrag der festgesetzten Zinsen für die Einkommensteuer 2002 auf ... € und auf Seite 4 der für die Zinsen zur Einkommensteuer 2003 erstrebte Erlassbetrag auf ... € korrigiert werden.
- 11 Der Kläger unterstützt diesen Antrag. Entscheidend bei der Berechnung der zu erlassenden Nachzahlungszinsen sei, so das FA, dass Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO aus Vereinfachungsgründen auf das Monatsprinzip nach § 238 Abs. 1 Satz 2 AO zurückgreife. Darüber hinaus sei diese Regelung auch deshalb sachlich gerechtfertigt, weil sie sich an § 233a Abs. 3 Satz 3 AO orientiere, der für die vergleichbare Situation bei Erstattungsziinsen gelte.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen. Allerdings erfolgt dies mit der Maßgabe, das angegriffene Urteil im Tatbestand entsprechend dem Tenor zu berichtigen (unter 1.). In der Sache selbst hat das FG zutreffend erkannt, dass die Ablehnung des Erlassantrags durch das FA nicht ermessensfehlerhaft war. Ein Anspruch auf den begehrten teilweisen Erlass der Nachzahlungszinsen steht dem Kläger nicht zu. Die Erhebung der streitigen Nachforderungszinsen ist nicht unbillig i.S. des § 227 AO (unter 2.).
- 13 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist stets das angefochtene Urteil in der den Beteiligten bekannt gegebenen Fassung (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Februar 2013 I B 143/12, nicht veröffentlicht). Der Tatbestand des angegriffenen Urteils des FG ist deshalb, wie von den Beteiligten übereinstimmend beantragt, gemäß § 107 Abs. 1 FGO zu berichtigen. Diese Berichtigung kann auch das Rechtsmittelgericht vornehmen (BFH-Beschluss vom 18. August 1992 VII B 227/91, BFH/NV 1993, 312, m.w.N.).
- 14 2. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Zu diesen Ansprüchen gehören auch Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen wie z.B. Zinsen (§ 37 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 4 AO; vgl. Senatsurteil vom 8. Oktober 2013 X R 3/10, BFH/NV 2014, 5).
- 15 a) 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) und unterliegt gemäß § 102 der Finanzgerichtsordnung (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 eingengt sein, dass nur eine Entscheidung ermessensgerecht ist (sog. Ermessensreduktion 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 16. November 2005 X R 3/04, BFHE 211, 30, BStBl II 2006, 155, und jüngst in BFH/NV 2014, 5).
- 16 b) Das FG hat nach diesen Prüfungsmaßstäben zu Recht eine fehlerhafte Ermessensausübung durch das FA verneint. Seine Annahme, die Erhebung der Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer im Streitfall sei auch insoweit nicht

sachlich unbillig, als diese auf den Zeitraum ab dem 25. Januar 2010 entfallen, ist rechtsfehlerfrei.

- 17** aa) Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen --auf die der Kläger seinen Erlassantrag allein stützt-- ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann anzunehmen, 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 (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 211, 30, BStBl II 2006, 155, m.w.N.). Hingegen können Umstände, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestands bewusst in Kauf genommen hat, einen Billigkeitserlass nicht rechtfertigen. Die generelle Geltungsanordnung des Gesetzes darf durch eine Billigkeitsmaßnahme nicht unterlaufen werden. Dies gilt auch für den Erlass nach § 233a AO festgesetzter Zinsen (BFH-Urteil vom 23. Oktober 2003 V R 2/02, BFHE 203, 410, BStBl II 2004, 39, unter II.2.a).
- 18** bb) Hat die Finanzverwaltung --wie im Streitfall-- in Ausfüllung des ihr zustehenden Ermessensspielraums Richtlinien erlassen, so haben die Gerichte grundsätzlich nur zu prüfen, ob die Richtlinien selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entsprechen und ob sich die Behörden an die Richtlinie gehalten haben (BFH-Urteil vom 24. November 2005 V R 37/04, BFHE 211, 411, BStBl II 2006, 466, unter II.1.). Derartige Verwaltungsanweisungen dürfen nicht wie Gesetze ausgelegt werden, sondern beziehen ihre Reichweite allein aus dem Verständnis der Verwaltung. Maßgeblich ist deshalb nicht, wie die Gerichte die Verwaltungsanweisung verstehen, sondern wie sie die Verwaltung verstanden hat und verstanden wissen wollte (Senatsbeschluss vom 8. Juni 2011 X B 209/10, BFH/NV 2011, 1828, m.w.N.). Das FG darf daher Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur prüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (BFH-Urteil in BFHE 211, 411, BStBl II 2006, 466, m.w.N.).
- 19** cc) Die ermessenslenkende Verwaltungsanweisung in Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO gewährleistet eine sachgerechte Ermessensausübung, wahrt die gesetzlichen Grenzen des Ermessens und macht von dem gesetzlich eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch.
- 20** (1) Zweck der Regelungen in § 233a AO ist es, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zwar jeweils spätestens zum Jahresende entstehen, aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (Begründung zum Gesetzesentwurf, BTDrucks 11/2157, S. 194). Wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sollen Liquiditätsvorteile, die aus dem verspäteten Erlass des Steuerbescheides entstanden sind, jedenfalls für die Zeit nach Ablauf von 15 Monaten nach Entstehen der Steuer abgeschöpft werden (BTDrucks 11/2157, S. 194). Diese typisierenden Grundannahmen des Gesetzgebers sind bereits bei der Auslegung der Zinsvorschrift zu beachten (so schon Senatsurteil vom 20. September 1995 X R 86/94, BFHE 178, 555, BStBl II 1996, 53). Sie sind in gleicher Weise Maßstab für die Entscheidung der Frage, ob besondere Umstände vorliegen, die im Einzelfall die Erhebung der Nachforderungszinsen als sachlich unbillig erscheinen lassen (Senatsurteil vom 5. Juni 1996 X R 234/93, BFHE 180, 240, BStBl II 1996, 503). Für einen Ausgleich in Form der Verzinsung der Steuernachforderung gemäß § 233a AO ist kein Raum, wenn zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil erlangt hat (BFH-Urteil vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259). Festgesetzte Nachzahlungszinsen sind dann wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen (Senatsbeschluss vom 30. Oktober 2001 X B 147/01, BFH/NV 2002, 505, und BFH-Beschluss vom 28. Juli 2009 I B 42/09, BFH/NV 2010, 5). Diesem Zweck wird Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO gerecht.
- 21** (2) Darüber hinaus entspricht Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO diesem Zweck auch bei der Art der Berechnung der zu erlassenden Nachzahlungszinsen. Durch die freiwillige Zahlung vor Steuerfestsetzung entsteht eine Situation, die derjenigen für Erstattungszinsen vergleichbar ist. Ein Erlass der Nachzahlungszinsen in Höhe vergleichbar berechneter Zinsen ist deshalb im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung eine mögliche Ermessensausübung.
- 22** (a) Die freiwillige Leistung der rechnerisch ermittelten, aber noch nicht festgesetzten Steuer hat zur Folge, dass vom Zeitpunkt der Zahlung --und anschließenden Annahme durch die Finanzbehörde-- bis zur Festsetzung die Steuer überzahlt ist. Es besteht ein Guthaben zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Sachgerecht ist es dann, wenn Zinsen für den überzahlten Betrag --soweit dieser der noch festzusetzenden Steuer entspricht-- (sog. "fiktive Erstattungszinsen") berechnet und im Erlasswege dadurch berücksichtigt werden, dass in Höhe dieser "fiktiven Erstattungszinsen" die Nachzahlungszinsen reduziert werden.
- 23** (b) § 233a Abs. 3 Satz 1 AO sieht allerdings eine solche Verzinsung nur für den Fall der Überzahlung der festgesetzten Steuer durch anzurechnende Steuerabzugsbeträge, die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die bis zum Beginn des Zinslaufs (§ 233a Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO) festgesetzten Vorauszahlungen vor (sog.

Erstattungszinsen), wobei die Verzinsung in diesen Fällen nach § 233a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 AO mit dem Tag der Zahlung beginnt. Wird die schlichte Zahlung diesen Tatbeständen gleichgestellt, so kann erst recht der Zinslauf erst mit dem Tag der Zahlung beginnen.

- 24** § 233a Abs. 2 Satz 3 AO seinerseits sieht vor, dass der Zinslauf mit Ablauf des Tages endet, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Mit diesem Tag endet der Regelungsbereich des § 233a AO insgesamt, der nur den Zeitraum bis zur Festsetzung umfasst. Im Fall der freiwilligen Leistung nach Beginn des Zinslaufs kann nichts anderes gelten. Schließlich begrenzt § 238 Abs. 1 Satz 2 AO den Zinslauf auf volle Monate.
- 25** (c) Wegen der Vergleichbarkeit der "fiktiven Erstattungszinsen" mit den gesetzlich geregelten Erstattungszinsen ist es folgerichtig, wenn sich die Art der Berechnung der "fiktiven Erstattungszinsen" an den gesetzlichen Regelungen der Erstattungszinsen orientiert, so wie Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO dies vorsieht.
- 26** (3) Ein anderer Wille des Gesetzgebers besteht nicht, auch nicht aufgrund des vor Erlass der Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO ergangenen Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 4. April 1996 IV A 4 - S 0460a- 19/96 (BStBl I 1996, 371). Zwar wird in diesem Schreiben ausdrücklich geregelt, dass Nachzahlungszinsen nur für den Zeitraum bis zum Eingang der freiwilligen Leistung zu erheben sind. Dabei ist jedoch zu beachten, dass zum Zeitpunkt des Erlasses dieses BMF-Schreibens in § 233a Abs. 1 AO a.F. die Steuerzahlungsschuld und nicht der nun in § 233a Abs. 3 AO definierte Unterschiedsbetrag die Bemessungsgrundlage für die Verzinsung bildete. Auch endete der Zinslauf nach § 233a Abs. 2 Satz 3 AO a.F. erst mit der Fälligkeit der Steuernachforderung oder Steuererstattung. Folglich gab es bei Zahlung vor Steuerfestsetzung keine Grundlage für die Festsetzung von weiteren Zinsen. Ab diesem Zeitpunkt konnte die Steuerzahlungsschuld nicht mehr fällig werden. Eventuell festgesetzte Nachzahlungszinsen waren zu erlassen (BFH-Urteil vom 15. März 1995 I R 56/93, BFHE 177, 204, BStBl II 1995, 490).
- 27** Diese Grundsätze gelten jedoch nicht mehr, seit in § 233a Abs. 1 AO --wie im Streitfall-- auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 233a Abs. 3 AO abgestellt wird, da nunmehr eine Bemessungsgrundlage für die Zinsfestsetzung auch nach Zahlung der noch festzusetzenden Steuer weiter existiert (so auch BFH-Urteil in BFHE 177, 204, BStBl II 1995, 490, unter II.5.). Die entsprechende Gesetzesänderung erfolgte im JStG 1997. Seither ist ein der Regelung in Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO entgegenstehender Wille des Gesetzgebers nicht mehr erkennbar.
- 28** (4) Eine Sondersituation, die eine von Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO abweichende Ermessensregelung ausnahmsweise geboten erscheinen lassen würde, liegt ebenfalls nicht vor. Insbesondere ist dies nicht deshalb der Fall, weil --wie hier-- erst aufgrund der Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO für einen Monat --hier Januar 2010-- Nachzahlungszinsen festzusetzen waren. Soweit diese Problematik überhaupt zu beachten ist, betrifft sie das Zinsfestsetzungsverfahren. Im vorliegenden Billigkeitsverfahren ist sie ohne Belang.
- 29** dd) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht eine fehlerhafte Ermessensausübung verneint. Das FA hat die in Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO von der Finanzverwaltung erlassene ermessenslenkende Verwaltungsanweisung richtig angewandt.
- 30** (1) Nr. 70.1.1 AEAO zu § 233a AO in der im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung vom 29. April 2010 gültigen Fassung sah auch für den Fall, dass vor Festsetzung der Steuer freiwillige Leistungen erbracht werden, die Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO vor, die aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen sind, soweit --wie im Streitfall-- das Finanzamt diese Leistungen angenommen und behalten hat.
- 31** (2) Nach Nr. 70.1.2 Satz 1 AEAO zu § 233a AO sind Nachzahlungszinsen nur für den Zeitraum bis zum Eingang der freiwilligen Leistung zu erheben. Falls die freiwillige Leistung erst nach Beginn des Zinslaufs erbracht worden ist, sind Nachzahlungszinsen aus Vereinfachungsgründen insoweit zu erlassen, als die auf volle fünfzig Euro abgerundete freiwillige Leistung für jeweils volle Monate vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung erbracht worden ist (Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO). Da vom Eingang der Zahlung am 25. Januar 2010 bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 1. Februar 2010 noch kein voller Monat erreicht war, war danach der Erlass nicht auszusprechen.
- 32** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.