

Urteil vom 04. February 2020, IX R 23/19

Keine Verzinsung eines Erstattungsbetrags nach dem StraBEG

ECLI:DE:BFH:2020:U.040220.IXR23.19.0

BFH IX. Senat

AO § 233a Abs 1, StraBEG § 10 Abs 1, StraBEG § 10 Abs 4, StraBEG § 1 Abs 1, StraBEG § 8, AO § 233a Abs 2, AO § 233a Abs 3

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 21. February 2019, Az: 3 K 401/18

Leitsätze

Ein auf der Grundlage des StraBEG vom 23.12.2003 (BGBl I 2003, 2928) an das FA gezahlter und später teilweise wieder erstatteter Betrag unterliegt nicht der Verzinsung nach § 233a AO.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 21.02.2019 - 3 K 401/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob ein auf der Grundlage des Strafbefreiungserklärungsgesetzes (StraBEG) vom 23.12.2003 (BGBl I 2003, 2928) an das Finanzamt (FA) gezahlter und später wieder erstatteter Betrag nach § 233a der Abgabenordnung (AO) zu verzinsen ist.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) gab am 23.12.2004 eine strafbefreiende Erklärung nach dem StraBEG ab, in der er neben Kapitalerträgen der Jahre 1998 bis 2001 in Höhe von 34.105 € einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Aktien) des Jahres 2001 in Höhe von 2.299.881 € als Einnahmen i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG berücksichtigte. Der Kläger leistete darauf eine Strafbefreiungsabgabe in Höhe von 583.497 € (25 %). Im Rahmen des anschließenden Einspruchsverfahrens berief sich der Kläger auf die Verfassungswidrigkeit der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf 1 %; dies mache die Strafbefreiungsabgabe rechtswidrig. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) half dem Einspruch mit Bescheid vom 19.12.2016 ab und verminderte die Strafbefreiungsabgabe um den auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Betrag von 574.971 €.
- 3 Mit Schreiben vom 20.12.2016 beantragte der Kläger die Festsetzung von Erstattungszinsen nach § 233a AO für den Zeitraum von der Zahlung bis zur Erstattung der Strafbefreiungsabgabe. Denn diese gelte gemäß § 10 Abs. 1 StraBEG als Einkommensteuer, so dass der Erstattungsbetrag nach § 233a AO für 144 Monate zu verzinsen sei. Dies lehnte das FA mit Bescheid vom 16.02.2017 unter Hinweis auf das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 11.04.2011 - 10 K 3043/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1500) ab; die Strafbefreiungsabgabe sei nicht vom Regelungsinhalt des § 233a AO umfasst. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018).
- 4 Mit der anschließenden Klage machte der Kläger geltend, dass die in Rede stehende Steuerzahlung keine Strafbefreiungsabgabe darstelle. Die "Strafbefreiungserklärung" habe keine strafbefreiende Wirkung entfalten können, da die Nichtbeachtung eines verfassungswidrigen Gesetzes --ex tunc-- keine strafbare Handlung darstelle.

Die Überzahlung sei der Einkommensteuer zuzuordnen und unterliege damit der sog. Vollverzinsung (§ 233a Abs. 1, 3 AO). Im Übrigen gelte der nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG zu entrichtende Betrag nach § 10 Abs. 1 StraBEG als Einkommensteuer. Ferner sei die Anwendung des § 233a AO in § 10 Abs. 4 StraBEG nicht ausgeschlossen worden. Auch die Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/1521) gebe keinen Anlass, an dieser Interpretation zu zweifeln.

- 5 Mit seinem in EFG 2019, 1358 veröffentlichten Urteil wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab. Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er eine Verletzung von § 8 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1, 2, 4 StraBEG sowie § 233a Abs. 1 AO rügt.
- 6 § 10 Abs. 1 StraBEG fingiere Zahlungen nach dem StraBEG als Einkommensteuer, so dass es sich um eine zu verzinsende Steuerart i.S. des § 233a Abs. 1 AO handele (ebenso Kamps in Streck, Berater-Kommentar zur Steueramnestie, § 10 StraBEG Rz 79). § 10 Abs. 4 StraBEG schließe die Vollverzinsung nach § 233a AO nicht aus. Weder der Gesetzeswortlaut noch sonstige Umstände ließen damit die Schlussfolgerung des FG zu, dass Zahlungen nach dem StraBEG nicht zu verzinsen seien.
- 7 Die Gesetzesbegründung zu § 10 Abs. 1 StraBEG (BRDrucks 542/03, S. 17) spreche nicht gegen eine Verzinsung. Die Motivlage des Gesetzgebers für die Fiktion von Ansprüchen nach dem StraBEG als Einkommensteuer sei unbeachtlich. Zwar erscheine es nicht völlig abwegig, dass der Gesetzgeber mit § 10 Abs. 1 StraBEG die Verteilung des Steueraufkommens habe regeln wollen, aus der Gesetzesbegründung ergebe sich dies jedoch nicht. Hingegen spreche die Gesetzesbegründung zu § 10 Abs. 4 StraBEG (BRDrucks 542/03, S. 17), der die Anwendung des § 233a AO nicht ausschließe, für eine Verzinsung. Danach hätten nur solche Vorschriften der AO von der Anwendung ausgeschlossen werden sollen, die eine nicht fristgerechte Zahlung hätten ermöglichen können. Dazu gehöre die Verzinsung offensichtlich nicht.
- 8 Ob es sich bei der Abgabe nach dem StraBEG um eine Steuer eigener Art handele, sei allenfalls rechtstheoretisch von Bedeutung, nicht aber rechtspraktisch. Die Fiktion des § 10 Abs. 1 Satz 1 StraBEG werde damit nicht überwunden. Diese könnte im Übrigen auch weniger auf Erwägungen zur Verteilung des Steueraufkommens als vielmehr darauf zurückzuführen sein, dass der Gesetzgeber mit einem Überwiegen angemeldeter Einkommensteuerbeträge gerechnet habe. Dementsprechend habe er Mehreinnahmen aus Einkommensteuern in Höhe von 5 Mrd. € im Jahr 2004 erwartet (BRDrucks 542/03, S. 9). Zudem dürften Zuständigkeitsfragen eine Rolle gespielt haben (Seipl, Die Steuerberatung --Stbg-- 2003, 357, 364).
- 9 § 8 Abs. 1 StraBEG sei im Streitfall ohne Bedeutung. Da er, der Kläger, keinen dem StraBEG unterliegenden Tatbestand erfüllt habe, sei es insoweit auch nicht zu einer Strafbefreiung gekommen; dementsprechend könnten in diesem Umfang auch keine Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen erloschen sein (vgl. Kamps in Streck, a.a.O., § 8 StraBEG Rz 36). Aber auch in den Fällen einer Strafbefreiung erscheine die Versagung von Erstattungszinsen für tatsächliche Überzahlungen als teleologisch nicht zu rechtfertigende Überkompensation. Denn der Gesetzgeber habe das Ziel verfolgt, durch eine attraktive Regelung für die Vergangenheit einen Anreiz zu bieten, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren und damit einen Beitrag zum Rechtsfrieden zu leisten (BRDrucks 542/03, S. 1). Eine gegenläufige Verzinsungsmöglichkeit, wie sie die Vorinstanz als Entscheidungsmaßstab ansehe, habe der Gesetzgeber mit dem StraBEG nicht verfolgt. § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG stehe in einem klaren Widerspruch zum Prinzip der Gegenläufigkeit, indem dort zum Anreiz nur einseitig auf steuerliche Nebenleistungen verzichtet werde. Aus dem Merkmal der Attraktivität (vgl. Lausterer/Haisch, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2004, 215, 226) könne nur abgeleitet werden, dass das Erlöschen der steuerlichen Nebenleistungen nur auf Nachzahlungszinsen zu beziehen sei. Hingegen betreffe § 8 Abs. 1 StraBEG Guthabenzinsen nicht.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene FG-Urteil vom 21.02.2019 aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 16.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018 zu verpflichten, Erstattungszinsen in Höhe von 411.089,25 € festzusetzen.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG die Verzinsung der erstatteten Pauschalsteuer i.S. des StraBEG nach § 233a AO abgelehnt.
- 13** 1. Führt die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer zu einem Unterschiedsbetrag i.S. des § 233a Abs. 3 AO, ist dieser gemäß § 233a Abs. 1 AO zu verzinsen. Die in § 233a Abs. 1 AO enthaltene Aufzählung ist abschließend (Senatsbeschluss vom 23.02.2007 - IX B 242/06, BFH/NV 2007, 1073). Auf andere als die in § 233a Abs. 1 AO genannten Steuern ist § 233a AO nicht anwendbar, es sei denn, andere Gesetze verweisen auf die Norm (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 233a AO Rz 6; Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 233a Nr. 2). Der AO lässt sich insbesondere kein allgemeiner Grundsatz des Inhalts entnehmen, dass Ansprüche des Steuerpflichtigen aus dem Steuerschuldverhältnis auch ohne einzelgesetzliche Grundlage stets zu verzinsen sind (BFH-Urteil vom 16.12.2009 - I R 48/09, BFH/NV 2010, 827, Rz 14).
- 14** Maßgebend für die Zinsberechnung ist die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (Unterschiedsbetrag, § 233a Abs. 3 Satz 1 AO). 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).
- 15** Der Zinslauf beginnt gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO). Die Zinsen betragen für jeden Monat einhalb Prozent (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie sind von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 16** 2. Wer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen und dadurch Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer oder Abzugsteuern nach dem EStG verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat, wird gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG nicht nach den §§ 370, 370a AO oder § 26c des Umsatzsteuergesetzes bestraft, soweit er nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.01.2005 die auf Grund seiner unrichtigen, unvollständigen oder unterlassenen Angaben zu Unrecht nicht besteuerten Einnahmen gegenüber der Finanzbehörde erklärt (strafbefreiende Erklärung, Nr. 1) und innerhalb von zehn Tagen nach Abgabe der Erklärung, spätestens aber bis zum 31.12.2004 25 % der Summe der erklärten Beträge entrichtet werden (Nr. 2). Wurde Einkommen- oder Körperschaftsteuer verkürzt, gelten als Einnahmen i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG 60 % der einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen, soweit sie auf Grund unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben zu Unrecht bei der Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Veranlagungszeiträume 1993 bis 2002 nicht berücksichtigt wurden sowie alle Ausgaben, soweit sie auf Grund unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben zu Unrecht bei der Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Veranlagungszeiträume 1993 bis 2002 berücksichtigt wurden (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 StraBEG).
- 17** Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 StraBEG erstreckt sich die Strafbefreiung auf alle Taten i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG, die sich auf nach dem 31.12.1992 und vor dem 01.01.2003 entstandene Ansprüche auf Einkommen- oder Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer sowie Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer beziehen, soweit die entsprechenden Einnahmen i.S. des § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigt sind.
- 18** Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG erlöschen --soweit nach dem ersten Abschnitt des StraBEG Straf- oder Bußgeldfreiheit eintritt-- mit Entrichtung des nach § 1 StraBEG zu zahlenden Betrags nach dem 31.12.1992 und vor dem 01.01.2003 entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteueransprüche, Umsatzsteueransprüche, Vermögensteueransprüche, Gewerbesteueransprüche, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteueransprüche sowie alle Ansprüche auf damit zusammenhängende steuerliche Nebenleistungen.
- 19** Gemäß § 10 Abs. 1 StraBEG gilt der nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG zu entrichtende Betrag --außer für Zwecke der Zuschlagsteuern-- als Einkommensteuer. Die strafbefreiende Erklärung steht einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich und lässt Festsetzungen der in § 8 StraBEG genannten Steueransprüche

unberührt, soweit diese nicht auf Grund der strafbefreienden Erklärung erloschen sind (§ 10 Abs. 2 Satz 1 und 2 StraBEG). Soweit nach dem StraBEG keine Straf- oder Bußgeldfreiheit eintritt, ist die mit Abgabe der strafbefreienden Erklärung bewirkte Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern (§ 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG). Die §§ 156, 163, 222, 227, 240 und 361 AO und § 69 FGO sind nicht anzuwenden (§ 10 Abs. 4 StraBEG).

- 20** 3. Ob die Erstattung von auf der Grundlage des StraBEG entrichteten Beträgen gemäß § 233a AO zu verzinsen ist, ist höchstrichterlich noch nicht geklärt. Eine Verzinsung der erstatteten Pauschalabgabe nach § 233a Abs. 1 AO scheidet aus (ebenso Hessisches FG, Urteil in EFG 2011, 1500; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 233a Rz 12; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 233a AO Rz 20; wohl auch Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 233a AO Rz 6, unter Hinweis auf das Hessische FG; anderer Auffassung Kamps in Streck, a.a.O., § 10 StraBEG Rz 79).
- 21** a) Dafür spricht zunächst der Wortlaut des § 233a AO.
- 22** aa) In Fallkonstellationen wie der vorliegenden fehlt es an einer "Festsetzung der Einkommensteuer" i.S. des § 233a Abs. 1 Satz 1 AO. Der Kläger hat mittels der strafbefreienden Erklärung keine Einkommensteuerfestsetzung (für den Veranlagungszeitraum 2001) bewirkt. Zwar gilt der nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG zu entrichtende Betrag gemäß § 10 Abs. 1 Halbsatz 1 StraBEG als Einkommensteuer. Zudem steht die strafbefreiende Erklärung einer Steuerfestsetzung (ohne Vorbehalt der Nachprüfung) gleich (§ 10 Abs. 2 Satz 1 StraBEG). Bei § 10 Abs. 1 Halbsatz 1 StraBEG handelt es sich jedoch um eine gesetzliche Fiktion, die unabhängig davon eingreift, welche der in § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG genannten Steuerarten hinterzogen worden sind (FG Hamburg, Urteil vom 12.06.2007 - 5 K 110/06, EFG 2007, 1556, unter I., Rz 20; Joecks in Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl., § 10 StraBEG Rz 5 spricht plakativ von der "Etikettierung" als Einkommensteuer). Die Abgeltungsteuer ist abstrahiert von der mit ihr abgolgten Steuer (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 10 StraBEG Rz 4 [ausgesondert]).
- 23** Der Fiktion als Einkommensteuer liegen in erster Linie Erwägungen zur Verteilung des Steueraufkommens (Qualifizierung als Gemeinschaftsteuer i.S. des Art. 106 Abs. 3 des Grundgesetzes) zugrunde (vgl. Hessisches FG, Urteil in EFG 2011, 1500, Rz 19; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 10 StraBEG Rz 2 [ausgesondert]; Joecks in Franzen/Gast/ Joecks, a.a.O., § 10 StraBEG Rz 3; Schwedhelm/Spatschek, Deutsches Steuerrecht 2004, 109, 115; Kamps in Streck, a.a.O., § 10 Rz 6; Hidien, Betriebs-Berater 2003, 1935; Seipl, Stbg 2003, 357, 362). In materieller Hinsicht handelt es sich bei der pauschalen Abgabe allerdings um eine Steuer "sui generis" und nicht um Einkommensteuer (FG Hamburg, Urteil in EFG 2007, 1556, unter I., Rz 20; FG Köln, Urteil vom 24.06.2009 - 10 K 965/06, EFG 2010, 11, unter 1., Rz 23; Hessisches FG, Urteil in EFG 2011, 1500, Rz 19; FG Münster, Urteil vom 26.05.2011 - 5 K 1388/09 U, EFG 2011, 1663, Rz 19; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 10 StraBEG Rz 2, 4, 9 [ausgesondert]; Kamps in Streck, a.a.O., § 10 Rz 5, 35; Levedag, Finanz-Rundschau --FR-- 2005, 1084, 1086; Kamps/Wulf, FR 2004, 121, 126).
- 24** Zudem erfolgt im Anwendungsbereich des StraBEG keine "Festsetzung" von Einkommensteuer. Die Steueranmeldung nach dem StraBEG steht verfahrensrechtlich zwar einer Steuerfestsetzung gleich, sie lässt die Einkommensteuer(jahres)festsetzung als solche jedoch unberührt (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 2 StraBEG). Es handelt sich um unterschiedliche Festsetzungsgegenstände (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 10 StraBEG Rz 9 [ausgesondert]; Kamps in Streck, a.a.O., § 10 Rz 35).
- 25** bb) Ebenso wenig ist es möglich, einen Unterschiedsbetrag i.S. des § 233a Abs. 3 Satz 1 AO --verstanden als die um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und Körperschaftsteuer sowie bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzte Vorauszahlungen verminderte festgesetzte Steuer-- zu ermitteln. Wenngleich die strafbefreiende Erklärung einer Steuerfestsetzung gleichsteht, kann es anzurechnende Steuerabzugsbeträge und Körperschaftsteuer sowie Vorauszahlungen im Anwendungsbereich des StraBEG nicht geben (vgl. zur Steueranrechnung Bundesministerium der Finanzen, Bundeseinheitliches Merkblatt zur Anwendung des StraBEG vom 03.02.2004, BStBl I 2004, 225, Rz 12.1; Kamps in Streck, a.a.O., § 10 Rz 32; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 10 StraBEG Rz 2 [ausgesondert]).
- 26** cc) Auch § 233a Abs. 2 Satz 1 AO kann im Streitfall nicht sinnvoll zur Anwendung gebracht werden. Wenn der Zinslauf danach 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Steuer entstanden ist, so passt dies auf die Pauschalabgabe nach dem StraBEG nicht. Auf Grund ihres besonderen Charakters als Selbstberechnungssteuer wird sie mit dem Zugang der strafbefreienden Erklärung beim FA festgesetzt (vgl. Kamps in Streck, a.a.O., § 10 Rz 79, der für die Verzinsung an diesen Zeitpunkt anknüpfen möchte), ein besonderer --auf das Kalenderjahr bezogener-- Entstehungszeitpunkt existiert nicht.
- 27** dd) Diesen grammatischen Erwägungen kann der Kläger nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass § 10 Abs. 4 StraBEG

die Anwendung des § 233a AO nicht ausdrücklich ausschließe. Daraus kann nicht --e contrario-- geschlossen werden, dass der Erstattungsbetrag nach § 233a AO zu verzinsen ist. Die fehlende Anwendbarkeit der §§ 156, 163, 222, 227, 240 und 361 AO bzw. § 69 FGO dient ersichtlich allein dazu, die Zahlung des Betrags i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG als Strafbefreiungsvoraussetzung nicht zu konterkarieren. Denn die Anwendung der genannten Vorschriften würde dem Zweck des Gesetzes zuwiderlaufen, da der fristgerechte Zahlungseingang (Kern-)Voraussetzung für den Eintritt der Strafbefreiung ist (BTDrucks 15/1309, S. 11). Eine Reduzierung oder Verzögerung der Zahlung der pauschalen Abgabe sollte ausgeschlossen werden (vgl. auch Kamps in Streck, a.a.O., § 10 Rz 88). Für Steuerzinsen nach § 233a AO gilt dies aber nicht, so dass eine Aufnahme des § 233a AO in den Katalog des § 10 Abs. 4 StraBEG nicht geboten war.

- 28** b) Diese wortlautbasierte Auslegung wird durch Systematik sowie Sinn und Zweck des § 233a AO bestätigt.
- 29** aa) § 233a AO will einen Ausgleich für Liquiditätsvorteile herstellen, die dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen. Dies rechtfertigt es, den sachlichen Anwendungsbereich des § 233a Abs. 1 Satz 1 AO mit der Vorinstanz auf Veranlagungssteuern bzw. laufend veranlagte Steuern zu beschränken (vgl. BFH-Beschluss vom 18.09.2007 - I R 15/05, BFHE 219, 1, BStBl II 2008, 332, unter III.1.b, Rz 15; Hessisches FG, Urteil in EFG 2011, 1500, Rz 19). Bei diesen liegt regelmäßig ein längerer Zeitraum zwischen der Entstehung der Steuerschuld bzw. des Steuererstattungsanspruchs und dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerbescheids (Heuermann in HHSp, § 233a AO Rz 17). Vor allem für diese traten vor Einführung der begrenzten Vollverzinsung bis zum erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids erhebliche Verzinsungslücken auf, die einerseits bei Nachzahlungen auf die festgesetzte Steuerschuld zu Zinsnachteilen für den Fiskus und andererseits in Erstattungsfällen zu Zinseinbußen für den Steuerpflichtigen führten (Koenig/Koenig, a.a.O., § 233a Rz 6).
- 30** Eine Veranlagung (zur Einkommensteuer) ist im Anwendungsbereich des StraBEG jedoch gerade nicht vorgesehen. (Einkommensteuer-)Veranlagung in diesem Sinne ist die Festsetzung der Einkommensteuer nach dem Einkommen, das nach den Regeln des EStG zu bestimmen ist (§ 25 Abs. 1 EStG). Eine derartige Einkommensermittlung findet im Rahmen der strafbefreienden Erklärung nicht statt. Vielmehr wird eine "überperiodische Amnestiesteuer" (Levedag, FR 2005, 1084, 1086) bzw. "spezialgesetzlich vorgesehene Pauschalsteuer" (FG Köln, Urteil in EFG 2010, 11, unter 1., Rz 25) nach eigener Bemessungsgrundlage (§ 1 StraBEG) berechnet. Die nach Maßgabe des StraBEG versteuerten Einnahmen werden nicht (i.S. des § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG) bei der Einkommensteuerveranlagung erfasst, sondern anderweitig einer pauschalen Besteuerung zugeführt (BFH-Beschluss vom 18.02.2009 - VII B 161/08, juris, Rz 8). Auch das für Veranlagungssteuern typische zeitliche Auseinanderfallen von der Entstehung der Steuerschuld und der Bekanntgabe des Steuerbescheids ist nicht zu verzeichnen.
- 31** bb) Das Hessische FG (Urteil in EFG 2011, 1500, Rz 21) und die Vorinstanz haben in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hingewiesen, dass § 233a Abs. 1 AO darauf abzielt, Zinsvor- und -nachteile im Verhältnis von Steuergläubiger und Steuerschuldner auszugleichen (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 03.09.2009 - 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.a bb (2) a, Rz 21; Heuermann in HHSp, § 233a AO Rz 5). Die Norm geht von einer gegenläufigen Verzinsungsmöglichkeit aus, d.h. Zinsvorteile können sich gleichermaßen zugunsten des Steuergläubigers wie auch zugunsten des Steuerschuldners ergeben; für Zinsnachteile gilt naturgemäß Entsprechendes.
- 32** Eine derartige gegenläufige Verzinsungsmöglichkeit fehlt jedoch im Anwendungsbereich des StraBEG. Die Erhebung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO als steuerliche Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 AO) scheidet gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG aus (vgl. auch Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 8 StraBEG Rz 3). Gerade in dieser begünstigenden Wirkung besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen der Amnestieerklärung und der Selbstanzeige nach § 371 AO (vgl. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 8 StraBEG Rz 6 [ausgesondert]; Suhrbier-Hahn, DStZ 2004, 179, 184; Lausterer/Haisch, DStZ 2004, 215, 226). Vor diesem Hintergrund erscheint es aus systematischen Gründen ausgeschlossen, eine einseitige Verzinsung der erstatteten Pauschalabgabe nach dem StraBEG zuzulassen. Dass es im Streitfall tatsächlich nicht zu einem Erlöschen von steuerlichen Nebenleistungen gekommen ist, da im Hinblick auf die erklärten Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften --mangels steuerbarer Einkünfte-- keine Straf- und Bußgeldfreiheit eintreten konnte, ist entgegen der Ansicht des Klägers ohne Bedeutung.
- 33** cc) Schließlich haben das Hessische FG (Urteil in EFG 2011, 1500, Rz 22) und die Vorinstanz zutreffend geltend gemacht, dass eine Verzinsung der erstatteten Pauschalabgabe nach dem StraBEG zu einem Wertungswiderspruch führen würde, soweit eine Verkürzung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer in Rede steht. Denn § 233a Abs. 1 AO sieht eine Verzinsung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht vor. Wäre der nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

StraBEG zu entrichtende Betrag, den § 10 Abs. 1 StraBEG als Einkommensteuer fingiert, im Fall der Erstattung zu verzinsen, würde der eindeutige Anwendungsbefehl des § 233a AO unterlaufen. Zudem teilt der Senat das von der Vorinstanz herangezogene Argument, dass die Verzinsung eines auf der Grundlage des StraBEG gezahlten und später wieder erstatteten Betrags nicht davon abhängen kann, ob sich die strafbefreiende Erklärung nur auf die Einkommensteuer oder auch auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer bezieht.

34 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de