

# Urteil vom 07. November 2013, X R 23/11

## Erlass von Nachzahlungszinsen

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

vorgehend FG Köln, 24. März 2011, Az: 9 K 2386/10

## Leitsätze

NV: Soweit aufgrund von freiwilligen Leistungen des Steuerpflichtigen nach Beginn des Zinslaufes (§ 233a Abs. 2 AO) Nachzahlungszinsen zu erlassen sind, kann die Finanzverwaltung aus 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. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) reichte Anfang April 2009 ihre Einkommensteuererklärung 2007 ein und zahlte am 9. April 2009 einen Betrag von ... € nebst darauf entfallenden Nebenforderungen an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). Das FA nahm den Gesamtbetrag in Verwahrung.
- 2 Am 25. November 2009, einem Mittwoch, erließ das FA den Einkommensteuerbescheid, in dem es nach Abzug von Lohn- und Kapitalertragsteuern sowie Zinsabschlag einen verbleibenden Einkommensteuerbetrag von ... € auswies. Außerdem wurden in diesem Bescheid Zinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) in Höhe von ... € festgesetzt. Dabei legte das FA einen Zinslauf von acht Monaten (1. April 2009 bis 30. November 2009) zugrunde.
- 3 Die Klägerin beantragte den Erlass der Zinsen in voller Höhe wegen sachlicher Unbilligkeit. Mit Bescheid vom 5. März 2010 sprach das FA einen Teilerlass in Höhe von ... € aus. Dabei berechnete das FA sog. "fiktive Erstattungs-zinsen" für einen Zeitraum von sieben Monaten, und zwar vom 9. April 2009 bis zum 9. November 2009.
- 4 Den Einspruch der Klägerin wies das FA durch die Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 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 Zinslaufes erbrachten Leistung ein Erlass nur für volle Monate bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung möglich sei.
- 5 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 25. März 2011 ab.
- 6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin Verletzung materiellen Rechts geltend.
- 7 Sie ist der Ansicht, Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO sei nicht ermessensgerecht, da diese Regelung die Steuerpflichtigen benachteilige. Obwohl nach Nr. 70.1.1 AEAO zu § 233a AO Nachzahlungszinsen nur bis zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs zu entrichten seien, komme es aufgrund der in Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a AO gewählten Methode zu einem anderen Ergebnis. Auch seien die Folgen der Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO im vorliegenden Erlassverfahren zu beachten. Ohne diese Fiktion wären nämlich sämtliche Nachzahlungszinsen erlassen worden, da dann die Zeiträume der Zinsfestsetzung und des Erlasses mit jeweils sieben Monaten übereingestimmt hätten.
- 8 Da das Gesetz die Festsetzung von Erstattungs-zinsen erst mit der Zahlung vorsehe, sei der Schluss zu ziehen, dass auch Nachzahlungszinsen nur bis zum Zeitpunkt der Zahlung festzusetzen seien. Das Monatsprinzip aus § 238 Abs. 1 Satz 2 AO gelte lediglich für die Zinsfestsetzung.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil sowie den Ablehnungsbescheid vom 5. März 2010 und die Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 2010 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die festgesetzten Zinsen zur Einkommensteuer 2007 um weitere ... € zu erlassen.

- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Entscheidend sei bei der Berechnung der zu erlassenden Nachzahlungszinsen, 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 Erstattungszinsen gelte.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen.  
Ein Anspruch auf den begehrten weiteren teilweisen Erlass der Nachzahlungszinsen steht der Klägerin nicht zu. Die Erhebung der streitigen Nachforderungszinsen ist nicht unbillig i.S. des § 227 AO.
- 13 1. 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. 3 AO; vgl. Senatsurteil vom 8. Oktober 2013 X R 3/10, BFH/NV 2014, 5).
- 14 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).
- 15 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 9. November 2009 entfallen, ist rechtsfehlerfrei.
- 16 aa) Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen --auf die die Klägerin ihren Erlassantrag allein stützt-- ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (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).
- 17 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.).

- 18** 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.
- 19** (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.
- 20** (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 freiwilligen Leistungen 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.
- 21** (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 zugunsten des Steuerpflichtigen. Sachgerecht ist 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.
- 22** (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.
- 23** § 233a Abs. 2 Satz 3 AO seinerseits sieht vor, dass der Zinslauf erst 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.
- 24** (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.
- 25** (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).

- 26** 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 Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049). Seither ist ein der Regelung in Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO entgegenstehender Wille des Gesetzgebers nicht mehr erkennbar.
- 27** (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 weiteren Monat --hier November 2009-- Nachzahlungszinsen festzusetzen waren. Soweit diese Problematik zu beachten ist, betrifft sie das Zinsfestsetzungsverfahren. Im vorliegenden Billigkeitsverfahren ist sie ohne Belang.
- 28** 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 ermessenslenkenden Verwaltungsanweisung richtig angewandt.
- 29** (1) Nr. 70.1.1 AEAO zu § 233a AO in der im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 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.
- 30** (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 9. November 2009 bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 30. November 2009 kein weiterer voller Monat erreicht war, war danach der Erlass nicht auszusprechen.
- 31** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)