

# Urteil vom 03. Dezember 2019, VIII R 25/17

## Erlass von Nachzahlungszinsen

ECLI:DE:BFH:2019:U.031219.VIIIR25.17.0

BFH VIII. Senat

AO § 233a Abs 1, AO § 233a Abs 2, AO § 233a Abs 2a, AO § 227, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 238 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. April 2016, Az: 6 K 3082/15

## Leitsätze

1. Die Erhebung von Nachforderungszinsen nach § 233a AO ist nicht allein deshalb sachlich unbillig, weil die Änderung eines Steuerbescheids gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erst nach Ablauf von 13 Monaten nach Erlass des Grundlagenbescheids erfolgt (Anschluss an BFH-Urteil vom 01.06.2016 - X R 66/14, BFH/NV 2016, 1668).
2. Einwendungen gegen die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Zinshöhe sind vorrangig im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Zinsfestsetzung und nicht im Erlassverfahren geltend zu machen .

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18.04.2016 - 6 K 3082/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Erlass von Nachzahlungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die im Streitjahr 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war als Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Notar tätig und erzielte als Gesellschafter mehrerer Partnerschaftsgesellschaften Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- 3 Aufgrund einer Mitteilung des Finanzamts A vom 07.04.2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen betreffend die Beteiligung des Klägers an der X & Partner Steuerberatungsgesellschaft in B, die beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 08.04.2014 einging, änderte dieser mit auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestütztem Änderungsbescheid vom 05.05.2015 die für das Streitjahr festgesetzte Einkommensteuer und setzte erstmalig Nachzahlungszinsen in Höhe von 305 € fest.
- 4 Mit Schreiben vom 26.05.2015 beantragten die Kläger den Erlass der Nachzahlungszinsen in Höhe von 140 €. Zur Begründung führten sie aus, der Änderungsbescheid vom 05.05.2015 sei erst 13 Monate nach Eingang der Mitteilung beim FA erlassen worden. Soweit die übliche Bearbeitungszeit von sechs Monaten überschritten sei, dürfe sich dies bei der Zinsberechnung nicht zu ihrem Nachteil auswirken. Die auf die überlange Bearbeitungsdauer entfallenden Zinsen müssten aus Billigkeitsgründen erlassen werden.
- 5 Das FA lehnte den beantragten Erlass der Nachzahlungszinsen ab und wies auch den gegen den Ablehnungsbescheid eingelegten Einspruch der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 30.09.2015 als unbegründet zurück. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1408 veröffentlichten Gründen ab.

- 6 Mit der dagegen gerichteten Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Sie halten an ihrer Auffassung fest, dass eine überlange Verfahrensdauer vorliege. Darüber hinaus machen sie geltend, dass im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Übermaßverbot auch die Höhe des Zinssatzes nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO bei der Entscheidung über den Erlass zu berücksichtigen sei.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18.04.2016 - 6 K 3082/15 aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 01.06.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2015 zu verpflichten, die Zinsen zur Einkommensteuer 2012 in Höhe von 140 € zu erlassen.
- 9 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 11 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Kläger keinen Anspruch auf Erlass der Nachzahlungszinsen haben und die Ablehnung des Erlassantrags durch das FA nicht ermessensfehlerhaft war. Die Erhebung der streitigen Nachzahlungszinsen ist nicht unbillig i.S. des § 227 AO.
- 12 1. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.
- 13 a) Zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gehören nach § 37 Abs. 1 AO auch Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen wie die hier streitigen Zinsen (§ 37 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 4 AO). Der Anwendbarkeit des § 227 AO steht nicht entgegen, dass § 233a AO im Gegensatz zu § 234 Abs. 2 AO für Stundungszinsen und § 237 Abs. 4 AO für Aussetzungszinsen keine ausdrückliche Ermächtigung zu Billigkeitsmaßnahmen enthält (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2016 - X R 66/14, BFH/NV 2016, 1668, m.w.N.).
- 14 b) Die Unbilligkeit der Einziehung einer Steuer, an die § 227 AO die Möglichkeit eines Erlasses knüpft, kann sich aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen ergeben. Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen, auf die die Kläger ihren Erlassantrag alleine stützen, 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. BFH-Urteile vom 26.08.2010 - III R 80/07, BFH/NV 2011, 401, und vom 08.10.2013 - X R 3/10, BFH/NV 2014, 5, jeweils m.w.N.). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber eine andere Regelung getroffen hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Umstände, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestands bewusst in Kauf genommen hat, können dagegen keinen Billigkeitserlass rechtfertigen (BFH-Urteile vom 07.10.2010 - V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, und vom 04.02.2010 - II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663, jeweils m.w.N.). Die Billigkeitsprüfung darf die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes nicht unterlaufen, sich andererseits auch nicht in Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung erschöpfen, da dann ein auf sachliche Billigkeitsgründe gestützter Erlass nach § 227 AO niemals möglich wäre (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.1996 - V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259).
- 15 c) Die Entscheidung über den Erlass ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde und unterliegt gemäß § 102 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 (BFH-Urteil vom 07.11.2013 - X R 22/11, BFH/NV 2014, 817).
- 16 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG die Entscheidung des FA, keinen Erlass der Nachzahlungszinsen zu gewähren, zu Recht nicht als ermessensfehlerhaft i.S. des § 102 FGO angesehen.

- 17** a) Die Verzinsungsregelung in § 233a AO bezweckt einen typisierten Ausgleich für die Liquiditätsverschiebungen, die aus dem individuell sehr unterschiedlichen Verlauf des Besteuerungsverfahrens entstehen können. Es soll ein Ausgleich dafür geschaffen werden, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (vgl. BTDruks 11/2157, S. 194). Insoweit beruht die Vorschrift auf der zulässig typisierenden Annahme, dass derjenige, dessen Steuer ganz oder zum Teil zu einem späteren Zeitpunkt festgesetzt wird, gegenüber demjenigen, dessen Steuer bereits frühzeitig festgesetzt wird, einen Liquiditäts- und damit auch einen potentiellen Zinsvorteil hat. Dieser Vorteil ist umso größer, je höher der nachzuzahlende Betrag ist und je später die Steuer festgesetzt wird. Durch die Verzinsung sollen der Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen und seine damit verbundene erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, jedenfalls für die Zeit nach Ablauf von 15 Monaten nach Entstehung der Steuer, abgeschöpft werden. Gleichzeitig soll der vorhandene Zinsnachteil des Fiskus, der den nicht gezahlten Steuerbetrag nicht anderweitig nutzen kann, ausgeglichen werden. Diese typisierenden Grundannahmen des Gesetzgebers sind bereits bei der Auslegung des § 233a AO zu beachten (BFH-Urteil vom 20.09.1995 - 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 Nachzahlungszinsen als sachlich unbillig erscheinen lassen.
- 18** b) Aus welchem Grund es zu einem Unterschiedsbetrag gekommen ist und ob die möglichen Zins- und Liquiditätsvorteile tatsächlich bestanden und genutzt wurden, ist grundsätzlich unbeachtlich (BFH-Beschluss vom 17.08.2007 - XI B 22/07, BFH/NV 2007, 2075, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 03.09.2009 - 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115). Der durch die Verzinsung bezweckte Vorteilsausgleich behält grundsätzlich auch dann seinen Sinn, wenn staatliche Stellen für deren Entstehung und Höhe (mit-)verantwortlich sind (BFH-Urteil vom 05.06.1996 - X R 234/93, BFHE 180, 240, BStBl II 1996, 503). Eine verzögerte Bearbeitung des Steuerfalles durch die Finanzbehörde ist deshalb für sich genommen nicht geeignet, eine abweichende Zinsfestsetzung aus Billigkeitsgründen zu begründen (vgl. BFH-Beschluss vom 26.07.2006 - VI B 134/05, BFH/NV 2006, 2029; BFH-Urteile vom 09.11.2017 - III R 10/16, BFHE 260, 9, BStBl II 2018, 255; vom 27.04.2016 - X R 1/15, BFHE 253, 306, BStBl II 2016, 840; vom 21.10.2009 - I R 112/08, BFH/NV 2010, 606, und vom 21.02.1991 - V R 105/84, BFHE 163, 313, BStBl II 1991, 498).
- 19** c) Bei Zugrundelegung dieser Maßstäbe ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Hinweis der Kläger auf eine Bearbeitungszeit von 13 Monaten seit dem Eingang der Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im FA für sich betrachtet keinen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen rechtfertigt.
- 20** aa) Dem Typisierungscharakter des § 233a AO widerspräche es, wenn die Finanzbehörden jeweils im Einzelfall damit befasst werden könnten, die angemessene Dauer eines Veranlagungsverfahrens --vom Eingang einer Steuererklärung oder Mitteilung bis zur Bekanntgabe des Steuerbescheids-- von Fall zu Fall zu bestimmen und in diesem Zusammenhang tatsächlich und rechtlich schwierige Fragen eines Individual- oder Organisationsverschuldens zu prüfen. Die Vorschrift geht für den Beginn der Verzinsung auf Erstattungs- und Nachzahlungsbeträge typisierend von einer Bearbeitungsdauer von 15 Monaten aus. Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, zeigt diese gesetzliche Frist auch den Rahmen, innerhalb dessen eine Bearbeitungszeit nicht unangemessen ist (BFH-Urteil in BFHE 178, 555, BStBl II 1996, 53, unter 2.b dd). Auch eine lange Bearbeitungszeit von wie im Streitfall 13 Monaten für die Umsetzung einer Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen lässt die Erhebung von Nachzahlungszinsen daher noch nicht als sachlich unbillig erscheinen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 178, 555, BStBl II 1996, 53, zur Erhebung von Nachzahlungszinsen bei Bekanntgabe des Steuerbescheids nach Ablauf von 14 Monaten nach Eingang der Steuererklärung). Besondere Umstände des Einzelfalls, die eine andere Beurteilung rechtfertigen könnten, sind vorliegend nicht ersichtlich.
- 21** bb) Etwas anderes folgt für den Streitfall nicht daraus, dass die Änderung des Einkommensteuerbescheids, welche die Zinspflicht nach § 233a AO auslöste, auf dem Erlass eines Grundlagenbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO beruhte.
- 22** aaa) Der Zinslauf ist auch dann nach Maßgabe von § 233a Abs. 2 AO zu berechnen, wenn der Unterschiedsbetrag auf der Anpassung eines Einkommensteuerbescheids an einen Grundlagenbescheid beruht. Nicht maßgebend ist, wann der Grundlagenbescheid ergeht. Der Beginn des Zinslaufs ist nach § 233a Abs. 2a AO nur hinausgeschoben, wenn die Änderung einer Steuerfestsetzung auf einem rückwirkenden Ereignis oder einem Verlustabzug beruht. Der Erlass eines Grundlagenbescheids ist aber kein rückwirkendes Ereignis, was aus der ausdrücklichen Nichtnennung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in § 233a Abs. 2a AO deutlich wird. Auch ein Grundlagenbescheid, der viele Jahre nach Ende des Veranlagungszeitraums erlassen oder geändert wird, kann daher zu einer Zinspflicht unter

Anwendung der Karenzzeit des § 233a Abs. 2 AO führen. Die Folgeanpassung des Einkommensteuerbescheids aufgrund des Erlasses oder der Änderung eines Grundlagenbescheids ist vor diesem Hintergrund in Ansehung der Nachzahlungszinsen nicht anders zu bewerten als die Änderung des Einkommensteuerbescheids innerhalb eines noch offenen Festsetzungsverfahrens oder aufgrund einer selbständigen Änderungsvorschrift (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1668, Rz 30, 32).

- 23** bbb) Eine Billigkeitskorrektur dieses Ergebnisses ist nicht geboten, sondern widerspricht dem gesetzgeberischen Konzept des § 233a AO. Anders als in den Fällen des § 233a Abs. 2a AO besteht die Möglichkeit, die in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen bereits im Rahmen der Einkommensteuererklärung im Wege der Schätzung nach § 162 Abs. 5 AO anzugeben und nach § 155 Abs. 2 AO auch vor Erlass des Grundlagenbescheids der Besteuerung zugrunde zu legen. So ist der Kläger im Streitfall zwar auch verfahren, indem er in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr seinen Gewinnanteil an der X & Partner Steuerberatungsgesellschaft in Höhe von ... € erklärt hat. Es ist indes weder vorgetragen noch ersichtlich, aus welchen Gründen der Kläger als Feststellungsbeteiligter nicht in der Lage war, seinen Gewinnanteil für das Streitjahr in (annähernd) zutreffender Höhe im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung anzugeben bzw. nachzuerklären.
- 24** cc) In der Rechtsprechung des BFH ist zudem anerkannt, dass die Erhebung von Nachzahlungszinsen unabhängig von der Höhe eines konkreten Zinsvorteils oder -nachteils nicht unbillig ist, wenn der Steuerpflichtige die erwartete Nachzahlung durch eine freiwillige Leistung hätte vermeiden können (BFH-Urteile in BFHE 253, 306, BStBl II 2016, 840, Rz 27, und vom 19.03.1997 - I R 7/96, BFHE 182, 293, BStBl II 1997, 446). Zwar ist für die Zinsberechnung nach § 233a Abs. 3 Satz 1 AO die festgesetzte Steuer maßgeblich, die nur um anzurechnende Steuerabzugsbeträge, die anzurechnende Körperschaftsteuer und die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen zu vermindern ist, so dass freiwillige oder vorzeitige Leistungen des Steuerpflichtigen auf die noch festzusetzende Steuer grundsätzlich keine Auswirkung auf die Festsetzung von Nachzahlungszinsen haben. Die freiwillige Leistung der rechnerisch ermittelten, aber noch nicht festgesetzten Steuer hat aber 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 (BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 817, und in BFHE 260, 9, BStBl II 2018, 255; vgl. auch Nr. 70.1.2 Satz 2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 233a, der in einem solchen Fall einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen vorsieht).
- 25** Die Kläger werden durch den Verweis auf die Möglichkeit einer freiwilligen Zahlung auf die zu erwartende Steuernachforderung nicht unangemessen benachteiligt. Jedenfalls nach Erlass des Feststellungsbescheids vom 07.04.2014 wäre eine solche freiwillige Zahlung möglich gewesen. Soweit der Kläger vorträgt, er habe von dem Erlass des Feststellungsbescheids vom 07.04.2014 keine Kenntnis gehabt, rechtfertigt dies kein anderes Ergebnis. Es ist weder vorgetragen noch auf der Grundlage der Feststellungen des FG ersichtlich, dass gemäß § 183 Abs. 2 Satz 1 AO eine Einzelbekanntgabe des Feststellungsbescheids an die einzelnen Feststellungsbeteiligten erforderlich gewesen wäre. Die grundsätzlich nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgende Bekanntgabe an einen Empfangsbevollmächtigten muss sich der Kläger als Feststellungsbeteiligter zurechnen lassen (§ 183 Abs. 1 Satz 5 AO).
- 26** 3. Das FG hat ebenfalls zutreffend entschieden, dass die Einwendungen der Kläger gegen die Höhe des Zinssatzes nach § 233a Abs. 1, § 238 Abs. 1 Satz 1 AO keinen Erlass der Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen rechtfertigen. Derartige Einwendungen betreffen die Rechtmäßigkeit der Zinsfestsetzung einschließlich der Verfassungsmäßigkeit der einfach-rechtlichen Grundlagen und sind vorrangig im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Zinsfestsetzung und nicht im Erlassverfahren geltend zu machen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 31.05.2017 - I R 77/15, BFH/NV 2017, 1409, Rz 14 f.; vom 19.05.2011 - X B 184/10, BFH/NV 2011, 1659, und vom 30.09.2015 - I B 62/14, BFH/NV 2016, 369). Ausweislich der Gründe des angegriffenen Urteils ist die Zinsfestsetzung im Streitfall in Bestandskraft erwachsen. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass eine rechtlich unzutreffende, aber bestandskräftige Festsetzung von Steuern oder steuerlichen Nebenleistungen grundsätzlich nicht durch einen Billigkeitserlass aus sachlichen Gründen nachträglich korrigiert werden kann (z.B. BFH-Urteile vom 11.08.1987 - VII R 121/84, BFHE 150, 502, BStBl II 1988, 512; vom 13.01.2005 - V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 1409). Dass vorliegend der Ausnahmefall einer offensichtlich und eindeutig unrichtigen Steuer- bzw. Zinsfestsetzung vorliegt und Rechtsbehelfe nicht oder nicht in zumutbarer Weise eingelegt

werden konnten (dazu BFH-Urteile in BFHE 150, 502, BStBl II 1988, 512, und in BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460), ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

- 27** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 28** 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

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