

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.11.2017, III R 10/16
ECLI:DE:BFH:2017:U.091117.IIIR10.16.0**

Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen für Verzinsungszeiträume im Jahr 2013 - Erlass von Nachzahlungszinsen

Leitsätze

Die Höhe der Nachforderungszinsen (§ 233a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO) für in das Jahr 2013 fallende Verzinsungszeiträume verstößt weder gegen den Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10. März 2016 16 K 2976/14 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand**A.**

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Veranlagungszeitraum 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger erhielt am 19. Oktober 2011 eine zu versteuernde Sonderzahlung aus der Beteiligung an einer Gesellschaft. Dies teilte er dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 25. November 2011 mit und beantragte, die Einkommensteuervorauszahlungen anzupassen. Das FA änderte daraufhin am 6. Dezember 2011 den Vorauszahlungsbescheid. Es ordnete dabei die Sonderzahlung den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu und berechnete die Vorauszahlungen unter Berücksichtigung einer Ermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 302.640 EUR. Dem lag die Einordnung durch das für die Gesellschaft zuständige Feststellungs-Finanzamt zugrunde. Das dort anhängige Einspruchsverfahren führte jedoch später zu einer Umqualifizierung der Einkünfte in solche aus selbständiger Arbeit und einer entsprechenden Bescheidung.
- 3 Der Kläger entrichtete die festgesetzten Vorauszahlungen und stellte zugleich auf einem gesonderten Bankkonto einen Geldbetrag in Höhe von 300.000 EUR wegen der aus seiner Sicht drohenden Einkommensteuernachzahlung bereit.
- 4 Die Einkommensteuererklärung 2011 wurde am 28. Dezember 2012 abgegeben. Am 16./18. Juli 2013 erbrachte der Kläger im Hinblick auf die zu erwartende Einkommensteuernachzahlung eine freiwillige Zahlung in Höhe von 366.400 EUR an das FA. Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 26. September 2013 ging das FA ebenfalls von Einkünften aus selbständiger Arbeit aus und nahm keine Ermäßigung nach § 35 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mehr vor. Die Einkommensteuer wurde auf 1.001.582 EUR festgesetzt. Zugleich wurden auch die streitigen Nachzahlungszinsen in Höhe von 11.721 EUR (zu verzinsender Unterschiedsbetrag: 390.700 EUR; Zinszeitraum: April bis September 2013) festgesetzt.
- 5 Im Laufe des dagegen geführten Einspruchsverfahrens wurde die Einkommensteuerfestsetzung am 18. Dezember 2013 und 7. August 2014 aus anderen Gründen geändert (zuletzt festgesetzte Einkommensteuer: 994.176 EUR) und die Nachzahlungszinsen zuletzt auf 11.431 EUR festgesetzt. Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 11. August 2015 zurück.
- 6 Der daneben am 18. November 2013 gestellte Antrag auf Erlass der Nachzahlungszinsen hatte zum Teil Erfolg. Die Zinsen wurden mit Bescheid vom 25. November 2013 für die Monate August und September 2013 und damit in Höhe von 3.664 EUR erlassen. Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 13. August 2014 zurück.
- 7 Mit ihrer anschließenden Klage begehrten die Kläger die Aufhebung der Zinsfestsetzung, hilfsweise die Verpflichtung des FA, die festgesetzten Zinsen zu erlassen. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.
- 8 Mit der dagegen gerichteten Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

9 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil sowie den Bescheid über die Festsetzung von Zinsen zur Einkommensteuer 2011 vom 26. September 2013 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 18. Dezember 2013 und vom 7. August 2014 sowie der Einspruchsentscheidung vom 11. August 2015 aufzuheben,

hilfsweise,

den Bescheid vom 25. November 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. August 2014 insoweit aufzuheben, als das FA einen Erlass der Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2011 abgelehnt hat und das FA zu verpflichten, auch in Höhe des verbleibenden Teilbetrages von 8.057 EUR die Nachzahlungszinsen zu erlassen.

10 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 11 Die Revision ist im Hauptantrag unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–).
- 12 I. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Zinsbescheid vom 7. August 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. August 2015 den einfachgesetzlichen Vorgaben der § 233a Abs. 1, 2 und 3 und § 238 der Abgabenordnung (AO) entspricht. Die Kläger haben hiergegen weder Revisionsrügen erhoben noch ist anderweitig ersichtlich, dass die Zinsfestsetzung dem materiellen Recht widerspricht.
- 13 II. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) scheidet im Streitfall aus.
- 14 Ein Gericht kann die Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit einer Norm nach Art. 100 Abs. 1 GG nur einholen, wenn es von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Regelung überzeugt ist (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 20. März 1984 1 BvL 23/83, BVerfGE 66, 265, unter B.2.; BVerfG-Beschlüsse vom 28. April 2011 1 BvL 1/10, juris, unter II.1.; vom 6. April 1989 2 BvL 8/87, BVerfGE 80, 59, unter B.1., und vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, unter B.2.a). An einer solchen Überzeugung fehlt es im Streitfall hinsichtlich der gesetzlich angeordneten Zinspflicht und der festgelegten Zinshöhe. Die angegriffene Festsetzung der Nachzahlungszinsen verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (dazu 1. und 2.) und auch nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (dazu 3.).
- 15 1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 29. März 2017 2 BvL 6/11, Deutsches Steuerrecht –DStR– 2017, 1094, Rz 98; vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377, Rz 73; vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 35). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (BVerfG-Beschlüsse in DStR 2017, 1094, Rz 98, und in BVerfGE 133, 377, Rz 74). Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Dies gilt für die Auswahl des Steuergegenstands und auch für die Bestimmung des Steuersatzes (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, unter C.I.1.b, und vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, unter C.II.1.d). Das BVerfG erkennt in ständiger Rechtsprechung Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563, 1565, und vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274, Rz 58; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 133, 377, Rz 88; BVerfG-Urteil vom 5. November 2014 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rz 66, und BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 133, 377, Rz 87; vom 4. Juli 2012 2 BvC 1, 2/11, BVerfGE 132, 39, Rz 29, und in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa).

- 16 2. Im Streitfall sind diese sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergebenden verfassungsrechtlichen Grenzen nicht überschritten.
- 17 a) § 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen (Grundsatz der Vollverzinsung). Die Verzinsung beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO, § 36 Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 1 EStG) und endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§§ 233a Abs. 2 Satz 3, 124 Abs. 1 Satz 1, 122 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 Betracht (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 18 b) Die mit der typisierten Festsetzung der Nachzahlungszinsen einhergehende unterschiedliche Behandlung zwischen zinszahlungspflichtigen und nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken; insoweit liegen hinreichend gewichtige Differenzierungsgründe vor (BVerfG-Beschluss vom 3. September 2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz 21 ff.).
- 19 aa) Die Verzinsung von Steuerforderungen und Steuererstattungen soll –so das BVerfG– einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zwar jeweils spätestens zum Jahresende entstehen, aber zu unterschiedlichen Zeiten festgesetzt und fällig werden. Die Vorschrift beruht insoweit 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 (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 21). Die Vollverzinsung dient damit gerade auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil sie insbesondere Unterschiede in der Steuererhebung ausgleicht, die zwischen Lohnsteuerzahlern und veranlagten (selbständigen) Einkommensteuerpflichtigen bestehen (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 22). Überdies hat das BVerfG auch den Umstand, dass die Vollverzinsung nach § 233a AO gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen wirkt, als relevanten Sachgrund qualifiziert, der gegen eine Gleichheitswidrigkeit der Zinsbelastung einzelner Steuerpflichtiger durch Nachzahlungszinsen spricht (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 23).
- 20 bb) Weiter ist mit dem BVerfG davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber in Umsetzung dieser Ziele mit § 233a AO im Rahmen seines weiten Spielraums bei der Ausgestaltung eines rechtsstaatlichen und zugleich praktikablen Besteuerungsverfahrens bewegt. Dabei hat das BVerfG insbesondere gebilligt, dass die Regelung grundsätzlich unabhängig davon greift, aus welchem Grund es zu einem Unterschiedsbetrag gekommen ist und ob und inwiefern tatsächlich die Liquiditätsvorteile genutzt wurden (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 24).
- 21 cc) Die Grundsätze der BVerfG-Rechtsprechung gelten auch im Streitfall. Auch der angefochtenen Entscheidung liegt eine verschuldensunabhängige Anwendung der Verzinsungsregelung zugrunde, welche die den Klägern entstandenen "potentiellen" Zinsvorteile abschöpft und die durch die überhöhte Erstattung beim Fiskus verursachten Nachteile ausgleicht. Angesichts dessen kommt es nicht darauf an, dass die Kläger im konkreten Streitfall aufgrund der Bereitstellung des zu erwartenden Nachzahlungsbetrages auf einem gesonderten Bankkonto tatsächlich keinen oder nur einen geringeren Zinsvorteil erlangt haben. Denn dies ist für die Nachverzinsung gemäß § 233a AO grundsätzlich unerheblich (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 25).
- 22 c) Die Höhe des in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO normierten Zinssatzes lässt keine Ungleichbehandlung der Kläger i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG erkennen.
- 23 aa) Die Kläger leiten den behaupteten Gleichheitsverstoß daraus ab, dass Steuerpflichtige, deren Steuer in der 15-monatigen Karenzzeit richtig festgesetzt wird, anders behandelt würden als Steuerpflichtige, denen das FA nach Ablauf der Karenzzeit eine Nachzahlungsverpflichtung auferlegt. Insoweit verkennen sie jedoch, dass die in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO festgelegte Zinshöhe nur auf Fälle Anwendung findet, in denen dem Grunde nach eine Zinspflicht besteht. Bei der Gruppe der Steuerpflichtigen, deren Steuer in der 15-monatigen Karenzzeit richtig festgesetzt wird, besteht aber bereits dem Grunde nach keine Zinspflicht nach § 233a AO. Insofern hat der Gesetzgeber das Besteuerungsverfahren in Bezug auf die beiden verglichenen Gruppen bewusst unterschiedlich ausgestaltet, so dass es schon an einer Vergleichbarkeit der Gruppen fehlt.
- 24 bb) Die hierzu in der Literatur vertretenen Auffassungen veranlassen den Senat zu keiner abweichenden Beurteilung.
- 25 Zwar sehen Seer (Der Betrieb –DB– 2014, 1945, 1947 ff.) und Seer/Klemke (ifst-Schrift Nr. 490 (2013), S. 40 ff., 48 ff.) den Gleichheitssatz auch durch den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO bestimmten Zinssatz als verletzt an. Ausgangspunkt ist das Postulat der Wahrung einer "horizontalen Gleichheit in der Zeit", nach dem es für den Steuerschuldner wirtschaftlich indifferent sein soll, wann der Steuerbetrag festgesetzt, fällig und entrichtet wird (Seer in DB 2014, 1945, 1947). Insoweit bezieht sich aber auch Seer auf Ausführungen zum Zweck der dem Grunde nach geschaffenen Zinspflicht. Die weiteren Ausführungen zu den Grenzen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers erfolgen unter der Prämisse, dass das BVerfG in ständiger

Rechtsprechung als besondere Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen in Massenverfahren Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkennt. Es wird aber nicht hinreichend deutlich, worin mit Blick auf die Zinshöhe eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme von der folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung der steuergesetzlichen Belastungsentscheidung liegen soll. Im Übrigen ist mit Blick auf die dem Grunde nach vorgesehene Verzinsung nach § 233a AO das BVerfG von einer zulässigen Typisierung ausgegangen.

- 26 Hey (Finanz-Rundschau --FR-- 2016, 485, 488 ff.) und Hey/ Steffen (ifst-Schrift Nr. 511 (2016), S. 64 ff.) beurteilen ebenfalls die Zinshöhe gemessen am Gleichheitssatz als verfassungsrechtlich bedenklich. Ungleichbehandlungen sehen sie sowohl in der Gruppe derer, die von der Typisierung betroffen sind, als auch zwischen Gruppen oder Sachverhalten, die typisiert werden und solchen, bei denen der konkrete Einzelfall zugrunde gelegt wird. Worin diese im hier von den Klägern in Betracht gezogenen letzteren Fall im Einzelnen bestehen, wird jedoch nicht hinreichend deutlich. Der in Bezug genommene Beschluss des BVerfG vom 28. November 1984 1 BvR 1157/82 (BVerfGE 68, 287, BStBl II 1985, 181, Rz 32 ff.) befasste sich mit der unterschiedlichen Behandlung gewerblicher Lebensversicherungen und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (wie z.B. Pensionskassen) einerseits und Pensionsrückstellungen andererseits. In beiden Sachverhalten war --anders als in der vorliegenden Fallgestaltung-- dem Grunde nach eine Verzinsung vorgesehen, während hinsichtlich der Höhe unterschiedliche Zinsfüße Anwendung fanden. Die von Hey in Bezug genommene Passage in BVerfGE 68, 287, BStBl II 1985, 181, Rz 49 befasste sich dagegen mit der Frage, ob die angegriffene Regelung im Hinblick auf ihre unechte Rückwirkung gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt.
- 27 Spengel/Meier (FR 2016, 496), Beckmann/Thiele (Betriebs-Berater --BB-- 2016, 2839), Behrens (FR 2015, 214), Drüen (FR 2014, 218; Jahrbuch der Steuerberater 2013/2014, 468, 489), Gosch (BFH/PR 2013, 56), Ortheil (BB 2012, 1513), Jonas (Die Unternehmensbesteuerung 2011, 960), Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp-- (§ 238 AO Rz 3), Loose in Tipke/Kruse (Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 238 AO Rz 2) setzen sich zwar mit der Realitätsgerechtigkeit der Typisierung auseinander, gehen dabei aber jedenfalls nicht auf die Frage der Vereinbarkeit des § 238 AO mit dem Gleichheitssatz hinsichtlich der rechtserheblichen Vergleichsgruppen ein.
- 28 3. Die Zinshöhe ist im Streitfall auch nicht wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verfassungswidrig.
- 29 a) Aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG folgt der Anspruch, nur im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung zur Leistung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen wie Zinsen herangezogen zu werden. Hierbei kann der Steuerpflichtige auch die Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips einfordern. Der Steuerpflichtige darf danach nicht zu einer unverhältnismäßigen Abgabe herangezogen werden (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 27).
- 30 Das BVerfG entschied zu der auch hier streitigen Zinshöhe, dass der vom Gesetzgeber auf 0,5 % pro Monat festgesetzte Zinssatz rechtsstaatlich unbedenklich sei und insbesondere nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Übermaßverbot verstoße (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 29). Zur Begründung stützte sich das BVerfG auf die Absicht des Gesetzgebers, den konkreten Zinsvorteil oder -nachteil für den Einzelfall nicht ermitteln zu müssen, sowie darauf, dass die Regelung der Praktikabilität und der Verwaltungsvereinfachung diene. Zulässig ist danach auch, eine Anpassung an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz nach § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) im Hinblick auf deren Schwankungen zu unterlassen, weil eine solche Anpassung mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden ist, da im Einzelnen für die Vergangenheit festgestellt werden muss, welche Zinssätze für den jeweiligen Zinszeitraum zugrunde zu legen sind (vgl. BTDrucks 8/1410, S. 13). Überdies wird eine solche Ermittlung in vielen Fällen gar nicht möglich sein, weil es von subjektiven Entscheidungen des Steuerpflichtigen abhängt, in welcher Weise er Steuernachzahlungen finanziert oder das noch nicht zu Steuerzahlungen benötigte Kapital verwendet. Schließlich maß das BVerfG dem Umstand, dass der Zinssatz --selbst vor dem Hintergrund, dass es ihn bereits unter den Rahmenbedingungen des dortigen Streitzeitraums als hoch qualifizierte-- gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen wirkt, auch im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung Bedeutung bei.
- 31 b) In Anwendung dieser Grundsätze gelangt der Senat aus den nachstehenden Erwägungen zu der Überzeugung, dass auch im Streitfall der Steuerpflichtige nicht im Sinne des Verhältnismäßigkeitsprinzips zu einer unverhältnismäßigen Abgabe herangezogen wurde.
- 32 aa) Im Hinblick auf die durch § 233a AO bezweckte Abschöpfung von potentiellen Liquiditätsvorteilen bedarf es nach Auffassung des Senats einer umfassenden Betrachtung der Entscheidungsalternativen, die dem Steuerpflichtigen bei der Finanzierung von Steuernachzahlungen und der Anlage des nicht zu Steuerzahlungen benötigten Kapitals zur Verfügung stehen. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass es entgegen der Auffassung der Kläger schon nicht der ratio legis widerspricht, zur Bemessung des abzuschöpfenden Liquiditätsvorteils nicht allein auf Anlage-, sondern auch auf Finanzierungszinssätze abzustellen. Denn der Liquiditätsvorteil kann auch darin bestehen, dass eine im Falle der früheren Festsetzung des Nachzahlungsbetrages notwendige Finanzierung unterbleiben kann. Eine Vernachlässigung derartiger Liquiditätsvorteile erscheint dem Senat auch nicht unter dem Gesichtspunkt gerechtfertigt, dass

bestimmte Konstellationen in der Praxis nicht oder kaum vorkämen. Denn für eine solche Einschätzung (z.B. Steuerpflichtige mit betrieblichen Einkünften würden Steuernachzahlungen regelmäßig aus Barmitteln erbringen) fehlt es an hinreichenden Grundlagen für dahingehende allgemeine oder spezielle Erfahrungssätze.

- 33 Mit Blick auf die im Streitzeitraum nach § 233a Abs. 2 AO nicht mehr beschränkte Verzinsungsdauer, besteht auch kein Grund, allein kurzfristige Anlage- oder Finanzierungsformen als Referenz heranzuziehen. Es sind sowohl Anlagezinsen kürzerer und längerer Laufzeit als auch Finanzierungszinsen für unterschiedliche Finanzierungszwecke mit kürzeren und längeren Laufzeiten zu berücksichtigen.
- 34 Da der Steuerpflichtige unter Umständen auch die Möglichkeit hat, bestehende Einlagen vorzeitig aufzulösen oder vorhandene Kredite vorzeitig zu tilgen, dürfen ferner auch im Zinszeitraum bereits bestehende Einlagen und Kredite nicht außer Betracht gelassen werden.

35

Noch nicht festgesetzte Steueransprüche gegenüber dem Steuerpflichtigen sind zudem regelmäßig unbesichert, weshalb auch die zinssteigernde Wirkung fehlender Sicherheiten nicht vernachlässigt werden darf (ebenso Schießl, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2014, 968). Zu diesen weitgespannten Finanzierungsalternativen sind aus dem Monatsbericht der Deutschen Bundesbank vom März 2014, S. 44 ff., für den Zinszeitraum 2013 insbesondere folgende Zinssätze zu entnehmen:		
Art des Zinssatzes	Laufzeit	Spannbreite der Zinssatzhöhe
Bestandsanlagen/-kredite		
Einlagen privater Haushalte	Bis 2 Jahre	1,03 – 1,51
Einlagen privater Haushalte	Über 2 Jahre	1,97 – 2,13
Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften	Bis 2 Jahre	0,48 – 0,72
Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften	Über 2 Jahre	3,07 – 3,31
Konsumentenkredite und sonstige Kredite an private Haushalte	Bis 1 Jahr	7,49 – 7,64
Konsumentenkredite und sonstige Kredite an private Haushalte	Von 1 bis 5 Jahre	5,01 – 5,22
Konsumentenkredite und sonstige Kredite an private Haushalte	Von über 5 Jahren	5,01 – 5,22
Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften	Bis 1 Jahr	3,05 – 3,14
Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften	Von 1 bis 5 Jahre	2,85 – 3,02
Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften	Von über 5 Jahren	3,24 – 3,36
Neugeschäft		
Einlagen privater Haushalte	Täglich fällig	0,39 – 0,54
Einlagen privater Haushalte	Bis 1 Jahr	0,66 – 0,94
Einlagen privater Haushalte	Von 1 – 2 Jahre	1,06 – 1,80
Einlagen privater Haushalte	Von über 2 Jahren	1,36 – 1,77
Einlagen privater Haushalte	Kündigungsfrist bis 3 Monate	0,79 - 0,96
Einlagen privater Haushalte	Kündigungsfrist über 3 Monate	0,99 - 1,43
Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften	Täglich fällig	0,16 – 0,22
Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften	Bis 1 Jahr	0,15 – 0,23
Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften	Von 1 – 2 Jahre	0,60 – 0,97

Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften	Von über 2 Jahren	1,09 – 1,65
Sonstige Kredite an private Haushalte	Bis 1 Jahr	1,80 – 1,99
Sonstige Kredite an private Haushalte	Von 1 – 5 Jahre	3,30 – 3,80
Sonstige Kredite an private Haushalte	Von über 5 Jahren	2,81 – 3,09
Konsumentenkredite	Bis 1 Jahr	4,56 – 5,95
Konsumentenkredite	Von 1 – 5 Jahre	4,94 – 5,22
Konsumentenkredite	Von über 5 Jahren	7,41 – 8,08
Revolvierende Kredite und Überziehungskredite an private Haushalte		9,30 – 9,62
Kreditkartenkredite an private Haushalte		14,58 – 14,70
Revolvierende Kredite, Überziehungskredite Kreditkartenkredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften		4,19 – 4,32
Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften bis 1 Mio. EUR	Bis 1 Jahr	2,80 – 3,01
Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften bis 1 Mio. EUR	Von 1 – 5 Jahre	3,50 – 3,69
Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften bis 1 Mio. EUR	Von über 5 Jahren	2,67 – 2,95

- 36 Danach bewegten sich die Zinsen in einer Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 %.
- 37 Im Unternehmensbereich ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass vorhandenes Kapital auch für Investitionen in das eigene Unternehmen genutzt wird und dies üblicherweise vor allem dann geschieht, wenn sich daraus eine höhere Rendite erzielen lässt als im Bereich der variabel oder festverzinsten Einlagen bei Geldinstituten.
- 38 Der Senat kann sich vor diesem Hintergrund nicht der Auffassung der Kläger anschließen, dass aufgrund des seit 2011 unter 1 % gefallenem Leitzinses der Europäischen Zentralbank der in § 238 Abs. 1 AO vorgesehene Zinssatz seinen Realitätsbezug verloren hat. Vielmehr bewegt sich der Zinssatz auch im Zinszeitraum 2013 nach wie vor innerhalb der Bandbreite realitätsnaher Referenzwerte. Insbesondere ist auch nicht zu erkennen, dass sich die gesetzliche Festlegung des anzuwendenden Zinssatzes extrem dem oberen Bandbreitenbereich angenähert hätte; dies gilt selbst dann, wenn insoweit die vorgenannte hohe Verzinsung von Kreditkartenkrediten an private Haushalte außer Betracht bleibt.
- 39 bb) Aus dem Umstand, dass der Zinssatz sowohl für Steuernachforderungen als auch für Steuererstattungen gilt, folgt entgegen der Auffassung der Kläger keine Begünstigung von Steuerpflichtigen mit Steuererstattungsansprüchen und keine Benachteiligung von Steuerpflichtigen mit Steuernachzahlungsverpflichtungen. Vielmehr hängt die Frage, ob die Verzinsung durch oder gegenüber der öffentlichen Kasse im Verhältnis zu der Verzinsung einer Anlage oder eines Kredits für den Steuerpflichtigen vor- oder nachteilig ist, im Wesentlichen von seinen individuellen wirtschaftlichen Dispositionen ab. Zwar mag es sein –was die Kläger aber nicht belegt haben–, dass die Finanzverwaltung in Erstattungsfällen seltener die Karenzfrist ausschöpft als in Nachzahlungsfällen. Aber Erstattungs- und Nachzahlungsfälle sind insoweit nicht miteinander vergleichbar. Denn zum einen hat der Steuerpflichtige in einem Erstattungsfall in der Regel ein wesentlich größeres Interesse, seine Deklarations- und Mitwirkungspflichten zeitnah nach Ablauf des Veranlagungszeitraums umfassend zu erfüllen als im umgekehrten Fall der zu erwartenden Nachzahlung. Zum anderen fallen Erstattungen häufig im Lohnsteuerbereich an. In diesen Fällen haben die beschränkten Außenprüfungskapazitäten der Finanzverwaltung weitaus weniger Einfluss auf die Dauer des Steuerfestsetzungs- oder -feststellungsverfahrens als in Fällen aus dem Bereich der betrieblichen Einkunftsarten, in denen es häufiger zu Nachzahlungen kommt.
- 40 Aus dem Umstand, dass von den in der Betriebsprüfungsstatistik 2014 ausgewiesenen steuerlichen Mehreinnahmen von 19 Mrd. EUR ein Anteil von 2,7 Mrd. EUR auf Nachzahlungszinsen entfallen soll, ergibt sich jedenfalls kein so offensichtliches Missverhältnis, dass der Charakter des Zinses als steuerliche Nebenleistung in Frage gestellt werden müsste.
- 41 cc) Der Umstand, dass Nachzahlungszinsen nach § 12 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG nicht abzugsfähig sind, während Erstattungszinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG der Versteuerung unterliegen, wirft eine rein

ertragsteuerliche Frage auf, berührt indessen nicht die Recht- oder Verfassungsmäßigkeit der hier angefochtenen Zinsfestsetzung (s. bereits Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 20. April 2011 I R 80/10, BFH/NV 2011, 1654, Rz 11).

- 42 dd) § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verstößt auch nicht im Hinblick auf die veränderten Möglichkeiten des EDV-Einsatzes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, selbst wenn die heutige EDV-Technik einen variablen Zinssatz bei der Zinsfestsetzung berücksichtigen könnte. Denn dies setzte voraus, dass sich der Gesetzgeber zunächst für mindestens einen eindeutig bestimmten Zinssatz entscheidet, an dessen Verlauf er den Zinssatz des § 238 Abs. 1 AO bindet. Es ist jedoch insoweit nicht ersichtlich, dass ein solcher variabler Zinssatz mit Blick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die Erforderlichkeit des festen Zinssatzes dadurch in Frage stellt, dass er den Regelungszweck des Gesetzgebers zwar in gleicher Weise erfüllt, die grundrechtlich geschützte Freiheit aber weniger stark beschränkt. Dabei wird schon nicht deutlich, welcher einzelne variable Zinssatz geeignet wäre, sämtliche individuellen Kapitalverwendungs- und Finanzierungsentscheidungen der Steuerpflichtigen abzudecken. So könnte bei einer Anbindung des gesetzlichen Zinssatzes an einen der Leitzinssätze der Europäischen Zentralbank eingewandt werden, dass die Finanzierungszinsen diesem in ihrer Anpassung zögerlicher folgen als die Anlagezinsen. Gleiches gilt für den Basiszinssatz des § 247 BGB, der ebenfalls von der jüngsten Hauptrefinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank vor dem ersten Kalendertag des betreffenden Halbjahres abhängig ist. Zudem wäre eine Mehrzahl von Zinssätzen ungeeignet, den vom Gesetzgeber legitimerweise verfolgten –und vom BVerfG anerkannten– Vereinfachungszweck zu erreichen, nämlich gerade nicht nach den individuellen Liquiditätsvor- und -nachteilen zu fragen.
- 43 ee) Soweit Seer (DB 2014, 1945, 1949 f.) den Verstoß gegen das Übermaßverbot daraus ableitet, dass der Zinssatz marktferne, weil zu hohe "Zinsvorteile" abschöpfe, kann der Senat dem nicht folgen. Wie unter B.II.3.b aa dargelegt, basiert diese Einschätzung auf Annahmen, die nicht die volle Bandbreite der möglichen Anlage- und Finanzierungsentscheidungen der Steuerpflichtigen abdecken.
- 44 Soweit Seer/Klemke (Ist-Schrift Nr. 490 (2013), S. 55 f.) geltend machen, dass der geltende Zinssatz an einem Begründungsdefizit leide, ist dem zwar insofern zuzustimmen, als bei der Einführung dieses Zinssatzes durch § 5 Abs. 1 des Steuersäumnisgesetzes vom 13. Juli 1961 (BGBl I 1961, 981, 994 f.) nicht näher ausgeführt wurde, aus welchen Referenzzinssätzen dieser entwickelt wurde. Der Begründung des Gesetzesentwurfs ist jedoch zu entnehmen, dass es dem Gesetzgeber nicht nur bei der dem Grunde nach erfolgten Statuierung entsprechender Zuschläge und Zinsen, sondern auch bei deren Höhe primär um eine gerechte, zugleich aber möglichst einfache und für die Verwaltung praktikable Regelung ging (BTDrucks III/2573, S. 33, zu Art. 11, Allgemeines). Dieses Ziel wird durch die geltende Regel erreicht. Im Übrigen kommt es bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung einer Norm allein auf die objektiv-sachliche Rechtfertigung an (vgl. hierzu BVerfG-Urteil vom 17. Januar 2017 2 BvB 1/13, Neue Juristische Wochenschrift 2017, 611, Rz 555, m.w.N.; Oberverwaltungsgericht –OVG– Nordrhein-Westfalen vom 14. September 2017 14 B 939/17, juris, Rz 12; s.a. Geiger, Gegenwartsprobleme der Verfassungsgerichtsbarkeit aus deutscher Sicht, in: Berberich, Holl, Maaß, Neue Entwicklungen im öffentlichen Recht 1979, 131, 142). Diese ist nach den vorstehenden Ausführungen im Wirkzusammenhang mit § 233a AO auch für den Zinszeitraum 2013 gegeben.
- 45 ff) Über die im BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 26 ff. angeführten Erwägungen hinaus, ist bei der Betrachtung der gesamten die Festsetzung von Nachzahlungszinsen erfassenden Regelungen zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber eine Verzinsungspflicht –anders als am Kapitalmarkt üblich– nicht bereits ab Entstehung der Schuld, sondern erst nach Ablauf der 15-monatigen Karenzzeit statuiert hat. Insoweit kann der Senat offen lassen, ob die Karenzzeit die Jahreszinsbelastung rechnerisch reduziert (so etwa Melan, DStR 2017, 2088). Denn jedenfalls werden durch diese Beschränkung des Verzinsungszeitraums etwaige Belastungsfolgen der Verzinsungsregelung im Hinblick auf die absolute Höhe der festgesetzten Zinsen abgemildert. Gleiches gilt, soweit angefangene Monate bei der Zinsberechnung außer Betracht bleiben (§ 238 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AO; ebenso Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs –BayVGH– vom 10. August 2017 4 ZB 17.279, juris, Rz 16) und auf eine Zinseszinsregelung verzichtet wurde (vgl. dazu auch BTDrucks 18/2795, S. 3).
- 46 gg) Schließlich ist nach Auffassung des Senats im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung auch zu berücksichtigen, dass dem Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren in vielen Fällen eine Reihe von Möglichkeiten offen steht, eine Verzinsung mit dem Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO zu vermeiden oder abzumildern, wenn sich diese im Hinblick auf seine individuellen Anlage- oder Finanzierungsentscheidungen als belastend erweist (so bereits Senatsbeschluss vom 31. Juli 2014 III B 13/14, BFH/NV 2014, 1901, Rz 25). So kann er durch eine umfassende Deklaration seiner steuerlichen Verhältnisse in der Steuererklärung das Risiko von Steuernachforderungen senken, insbesondere wenn er dabei auch zweifelhafte Sach- oder Rechtsfragen von Anfang an offen legt. Ebenso kann er sowohl im weiteren Veranlagungsverfahren als auch im Rahmen einer Außenprüfung durch zeitnahe Erfüllung der Mitwirkungspflichten auf die Entstehung von Zinsen Einfluss nehmen (Drüen, FR 2014, 218, 223). Hat das Finanzamt nach § 37 EStG Einkommensteuer-Vorauszahlungen festgesetzt, kann der Steuerpflichtige jederzeit beantragen, dass diese geändert werden (§ 164 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 AO), was insbesondere auch eine Anhebung der Vorauszahlungen zur Vermeidung von Nachzahlungen umfasst (Drüen in FR 2014, 218, 221).

- 47 hh) Im Urteil in HFR 2011, 1182, Rz 12 schloss sich der I. Senat des BFH für die zu beurteilenden Zinszeiträume der Jahre 1998 bis 2002 der verfassungsrechtlichen Beurteilung des BVerfG an. Er verwies zudem darauf, dass die vom Gesetzgeber geforderte Orientierung am "Regelfall" nur bedeuten kann, dass sich der gesetzliche Zinssatz als "in einer Bandbreite vernünftiger Werte liegend" darstellen muss.
- 48 Im Urteil vom 1. Juli 2014 IX R 31/13 (BFHE 246, 193, BStBl II 2014, 925, Rz 16 ff.) bezweifelte der IX. Senat des BFH zwar, dass die vom BVerfG angenommenen erheblichen praktischen Schwierigkeiten bei der Anpassung des Zinssatzes an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz nach § 247 BGB angesichts der Einsatzmöglichkeiten moderner EDV-Technik tatsächlich bestehen. Gleichwohl genügten ihm die übrigen vom BVerfG angestellten Erwägungen, um die Verhältnismäßigkeit der Zinssatzhöhe jedenfalls für die Zinszahlungszeiträume 2004 bis 2011 zu bejahen. Insbesondere trat er aber auch der Auffassung entgegen, dass die Angemessenheit des Zinssatzes allein anhand der aktuell marktüblichen Anlagezinsen zu beurteilen sei. Erforderlich sei vielmehr, gerade auch im Hinblick auf die vom BVerfG berücksichtigten subjektiven Entscheidungen des Steuerpflichtigen neben dem Anlagezinssatz auch den Darlehenszinssatz (für die Finanzierung) als Vergleichsmaßstab heranzuziehen und jedenfalls bei einer Aussetzung der Vollziehung (§ 237 AO) den Zinsvergleich nicht auf kurzfristige Finanzierungen zu verengen (Urteil in BFHE 246, 193, BStBl II 2014, 925, Rz 17). Schließlich maß er auch dem Umstand Bedeutung bei, dass die Forderungen des Finanzamts häufig unbesichert sind und der Zinssatz unbesicherter Kredite oft Risikozuschläge aufweist (Urteil in BFHE 246, 193, BStBl II 2014, 925, Rz 18).
- 49 Der X. Senat des BFH ging im Beschluss vom 29. Mai 2013 X B 233/12 (BFH/NV 2013, 1380, Rz 6 ff.) für Zinszeiträume ab 2009 ebenfalls davon aus, dass nicht nur Festgeldanlagen als Vergleichsgröße herangezogen werden dürfen, sondern auch Darlehenszinssätze Beachtung finden müssten. Im Beschluss vom 19. Februar 2016 X S 38/15 (PKH) –BFH/NV 2016, 940, Rz 26 ff.– hielt der X. Senat die im Beschluss des BVerfG in BFH/NV 2009, 2115 angestellten Erwägungen auch auf Zinszeiträume des Jahres 2013 für übertragbar. Er sah in der Abkopplung des gesetzlichen Zinssatzes von dem individuellen Zinsvorteil oder -nachteil ein grundlegendes Prinzip, das nicht von dem Zeitraum abhängt, um den es geht. Daraus leitete der X. Senat ab, dass der gesetzliche Zinssatz grundsätzlich auch und gerade gerechtfertigt ist, wenn er signifikant von dem Marktzins abweicht, der seinerseits die tatsächlichen Zinsvorteile oder -nachteile prägt. Eine einschneidende Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die so weit ginge, dass selbst bei Einbeziehung der für den Kreditnehmer ungünstigsten Sollzinssätze namentlich bei unbesicherten Kreditformen bzw. der für den Vermögensanleger günstigsten Renditen ein Zinsfuß von 6 % p.a. gänzlich markt- und realitätsfremd erschiene, vermochte der X. Senat nicht zu erkennen (Beschluss in BFH/NV 2016, 940, Rz 29).
- 50 ii) Weitere Gerichte verneinten verfassungsrechtliche Bedenken ebenfalls (s. aus neuerer Zeit z.B. BayVGH vom 10. August 2017 4 ZB 17.279, juris, für Zinszahlungszeiträume bis Mitte 2014; FG Münster, Urteil vom 4. April 2017 15 K 2127/14 AO, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2017, 960, für Zinszahlungszeiträume bis 2014; Verwaltungsgericht –VG– Schwerin vom 24. August 2016 6 A 1223/13, juris, für Zinszahlungszeiträume bis 2013; FG Sachsen-Anhalt, Beschluss vom 20. Juli 2016 3 V 401/16, juris, für Zinszahlungszeiträume bis 2015). Dabei wies etwa das VG Köln im Gerichtsbescheid vom 8. Januar 2015 24 K 3933/14, juris, Rz 18 ff. für Zinszahlungszeiträume des Jahres 2014 ergänzend darauf hin, dass die im Rahmen des § 233a AO abzuschöpfenden Liquiditätsvorteile gerade bei Geschäftsleuten nicht nur in Gestalt von Zinsen bestünden. Vielmehr stellte es darauf ab, dass regelmäßig auch andere Anlagen etwa in Form von Investitionen in Betracht kämen, die weitaus höhere Renditen erwarten ließen (ähnlich argumentierte das FG Münster im Urteil vom 17. August 2017 10 K 2472/16, EFG 2017, 1638, das für Zinszahlungszeiträume von 2012 bis 2015 von einer Verfassungsmäßigkeit des § 238 AO ausging). Ein Liquiditätsvorteil könnte auch in der Entbehrlichkeit einer ansonsten erforderlichen Kreditaufnahme oder in der Ermöglichung der Rückzahlung bereits aufgenommener Kredite liegen. Andererseits sah es das VG als naheliegend an, etwa bei vorhandenem, aber zunächst nicht benötigtem Kapital soweit wie möglich hohe Vorausleistungen zu entrichten, um dann bei zu erwartenden Steuererstattungen mit dem gesetzlichen Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO eine erheblich über dem Marktzinssatz liegende Rendite zu erzielen (ähnlich OVG Nordrhein-Westfalen vom 10. Juli 2014 14 A 1196/13, juris, Rz 16 f.; Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BVerfG: 1 BvR 2237/14). Das VG Minden verneinte im Urteil vom 18. Februar 2014 5 K 1818/13 (juris, Rz 11 ff.) für Zinszeiträume der Jahre 2010 bis 2013 ebenfalls verfassungsrechtliche Bedenken und stellte dabei insbesondere auch darauf ab, dass die gesetzlichen Verzugszinsen nach § 288 Abs. 1 und 2 BGB sowie die banküblichen Sollzinsen für Dispositionskredite über aber jedenfalls nicht wesentlich unter dem in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO genannten Zinssatz lägen.

C.

- 51 Die Revision ist auch im Hilfsantrag unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 52 I. 1. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gehören auch die den steuerlichen Nebenleistungen zuzuordnenden Nachzahlungszinsen (§§ 37 Abs. 1, 3 Abs. 4, 233a AO).

53

2. Die Entscheidung über den Erlass ist eine Ermessensentscheidung der Behörde, die gemäß § 102 FGO gerichtlich nur eingeschränkt überprüft werden kann (Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 53/12, BFHE 246, 203, BStBl II 2017, 3, Rz 12). 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 eingeengt sein, dass nur eine Entscheidung ermessensgerecht ist (sog. Ermessensreduzierung auf null; Senatsurteil in BFHE 246, 203, BStBl II 2017, 3, Rz 12).

54 3. Sachlich unbillig ist die Geltendmachung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis vor allem dann, wenn sie im Einzelfall zwar dem Wortlaut einer Vorschrift entspricht, aber nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft (Senatsurteil vom 26. August 2010 III R 80/07, BFH/NV 2011, 401, Rz 17, m.w.N.). So müssen bei der sachlichen Billigkeitsprüfung grundsätzlich solche Erwägungen unbeachtet bleiben, die der gesetzliche Tatbestand typischerweise mit sich bringt. Die Billigkeitsprüfung darf nicht dazu führen, die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes zu unterlaufen. Andererseits darf sich eine Billigkeitsprüfung nicht in Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung erschöpfen (Senatsurteil in BFH/NV 2011, 401, Rz 17, m.w.N.).

55 II. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Entscheidung des FA, die Nachzahlungszinsen auch für die noch verbleibenden Zinszeiträume nicht zu erlassen, frei von Ermessensfehlern ist.

56 1. Entgegen der Auffassung der Kläger führt die im Juli 2013 geleistete freiwillige Zahlung nicht zwingend dazu, dass die für Juli 2013 festgesetzten Nachzahlungszinsen in vollem oder zumindest taggenauem Umfang erlassen werden müssen. Der BFH hat im Urteil vom 7. November 2013 X R 23/11 (BFH/NV 2014, 660, Rz 18 ff.) bereits entschieden, dass die ermessenslenkende Verwaltungsanweisung in Nr. 70.1.2 Satz 2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 233a AO eine sachgerechte Ermessensausübung gewährleistet, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens wahrt und von dem gesetzlich eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch macht. Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat an. Auf die Begründung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

57 Die ermessenslenkende Verwaltungsanweisung macht den Umfang des Erlasses davon abhängig, inwieweit auf die vor Festsetzung der zu verzinsenden Steuer erbrachte freiwillige Leistung "fiktive Erstattungszinsen" entstanden wären. Im Streitfall begann der Verzinsungszeitraum am 1. April 2013 (Ablauf der Karenzzeit) und endete am 30. September 2013 (Bekanntgabe des Bescheids vom 26. September 2013; § 122 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 108 Abs. 3 AO). Die freiwillige Zahlung vom 16./18. Juli 2013 hätte jedoch nur zu fiktiven Erstattungszinsen für zwei volle Monate geführt, da angefangene Monate nach § 238 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AO außer Betracht bleiben. Eine taggenaue Berechnung der (fiktiven) Erstattungszinsen sieht das Gesetz ebenso wenig vor.

58 2. Frei von Rechtsfehlern ist auch die Annahme des FG, dass das FA nicht wegen eines ihm zurechenbaren Fehlverhaltens zu einem weitergehenden Erlass der Nachzahlungszinsen verpflichtet war.

59 a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Verzinsung nach § 233a AO grundsätzlich nicht davon abhängig, ob den Steuerpflichtigen oder das FA ein Verschulden an der verzögerten Festsetzung trifft. Der mögliche Zinsvorteil des Steuerpflichtigen soll unabhängig davon abgeschöpft werden, aus welchem Grund es zu einem Unterschiedsbetrag gekommen ist und ob und inwiefern tatsächlich die Liquiditätsvorteile genutzt wurden. Dadurch sollen Streitigkeiten über die Ursachen einer späten Steuerfestsetzung vermieden werden (s. hierzu auch BTDrucks 11/2157, S. 194: "... aus welchen Gründen auch immer ..."), so dass nicht zu überprüfen ist, ob der vom Gesetz typisierend unterstellte Zinsvorteil des Steuerpflichtigen auf einer verzögerten Abgabe der Steuererklärung oder einer verzögerten Bearbeitung durch das FA beruht (z.B. BFH-Urteile vom 8. Oktober 2013 X R 3/10, BFH/NV 2014, 5, Rz 14, und vom 5. Juni 1996 X R 234/93, BFHE 180, 240, BStBl II 1996, 503; BFH-Beschlüsse vom 26. Juli 2006 VI B 134/05, BFH/NV 2006, 2029; vom 30. Oktober 2001 X B 147/01, BFH/NV 2002, 505; Heuermann in HHSp, § 233a AO Rz 92; ebenso zur Verschuldensunabhängigkeit der Verzinsung BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, Rz 34). Die Verschuldensunabhängigkeit ist somit bereits im gesetzlichen Tatbestand des § 233a AO angelegt, so dass grundsätzlich kein Anlass besteht, ein Verschulden des FA an der verzögerten Festsetzung als sachlichen Billigkeitsgrund i.S. des § 227 AO zu qualifizieren.

60 b) Im Streitfall kommt es daher entgegen der Ansicht der Kläger nicht darauf an, ob das Feststellungs-Finanzamt die aus dem BFH-Urteil vom 15. Dezember 2010 VIII R 50/09 (BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506) folgende Rechtsprechungsänderung verspätet umgesetzt oder das Festsetzungs-Finanzamt den Erlass des Festsetzungsbescheids verzögert hat. Im Übrigen hat das FG auch in für den Senat bindender Weise (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass die Steuer nicht verzögert festgesetzt worden ist. Es hat auch keine sonstigen Umstände festgestellt, aus denen sich im Streitfall eine vom Gesetzgeber nicht bedachte Sondersituation ergeben könnte.

61

Ebenso wenig kommt es allerdings auch darauf an, ob und inwieweit die verzögerte Festsetzung und die Nachzahlung auf einem den Klägern zurechenbaren Verhalten beruhen, insbesondere auf einer verzögerten Abgabe der Feststellungs- oder Festsetzungserklärung, dem Verhalten im Einspruchsverfahren bezüglich des Feststellungsverfahrens oder dem Unterlassen eines Einspruchs gegen den Vorauszahlungsbescheid.

62 3. Schließlich ergibt sich auch im Hinblick auf den von den Klägern in Analogie zu § 237 Abs. 4, § 234 Abs. 2 AO begehrten Verzicht auf die Zinsen wegen Unbilligkeit kein anderes Ergebnis.

63 § 233a AO enthält zwar im Gegensatz zu § 234 Abs. 2 AO (für Stundungszinsen) und § 237 Abs. 4 AO (für Aussetzungszinsen) keine ausdrückliche Ermächtigung, nach der die Finanzbehörde auf die Zinserhebung aus Billigkeitsgründen verzichten kann. In der Rechtsprechung ist jedoch zum einen anerkannt, dass dies einer Anwendbarkeit des § 227 AO auf Nachzahlungszinsen nicht entgegensteht (BFH-Urteil in BFHE 180, 240, BStBl II 1996, 503, unter 1.b, m.w.N.). Zum anderen gehen die §§ 234 Abs. 2 und 237 Abs. 4 AO zwar als Spezialregelungen für ihren Geltungsbereich den allgemeinen Erlassvorschriften vor; deren Voraussetzungen decken sich jedoch mit den Voraussetzungen für die Billigkeitsmaßnahmen nach § 227 AO (BFH-Urteil in BFHE 180, 240, BStBl II 1996, 503, unter 1.b). Somit würde auch ein wegen Unbilligkeit auszusprechender Verzicht auf die Zinsen einen sachlichen Billigkeitsgrund voraussetzen, an dem es im Streitfall fehlt.

D.

64 Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 11/18 vom 27.2.2018](#)