
Datum: 16.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 2192/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1116.5K2192.04.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII B 222/06

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Der Kläger verlegte am 01.08.1991 seinen inländischen Hauptwohnsitz von K nach Österreich. Seitdem gab er in der Bundesrepublik Deutschland Einkommensteuererklärungen zur beschränkten Steuerpflicht ab. In Österreich wurde er in den Jahren 1991 bis 1994 unbeschränkt zur Einkommensteuer veranlagt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Konzernbetriebsprüfung R für die Jahre 1988 bis 1992 wurde der Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Einkommensteuerpflicht nicht anerkannt. Zur Begründung wurde angeführt, der Kläger habe auch nach seinem Umzug nach Österreich in G einen weiteren Wohnsitz unterhalten. Es liege deshalb ein Fall des Mehrfachwohnsitzes vor. Nach Artikel 16 DBA-Österreich a.F. stehe das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zu, weil dort die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestünden. Die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheide wurden angefochten und die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach dem DBA-Österreich beantragt. Im Rahmen der (Folge-)Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1996 verständigte sich der Kläger mit dem Beklagten dahingehend, dass er ab dem 01.01.1996 in der Bundesrepublik Deutschland nur noch beschränkt steuerpflichtig sei. Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens sowie die anhängigen Einsprüche wurden daraufhin zurückgenommen. Die erzielte Verständigung fand Eingang in die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1991 bis 1994. Mit den Einkommensteueränderungsbescheiden vom 19.01.1998 für 1991, vom 26.01.1998 für 1992

2

und vom 03.07.2002 für 1993 und 1994 wurden zugleich Nachzahlungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO) festgesetzt. Diese beliefen sich für 1991 auf ... DM, für 1992 auf ... DM, für 1993 auf ... DM (... €) und für 1994 auf ... DM (... €).

Mit Schreiben vom 06.09.2002 beantragte der Kläger einen Teilerlass der Nachzahlungszinsen für die Jahre 1991 bis 1994 aus sachlichen Billigkeitsgründen. Zur Begründung führte er aus, dass er angesichts der ab 01.08.1991 durchgeführten Veranlagungen zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich keine Liquiditäts- oder Zinsvorteile erzielt habe. Die Höhe der zu erlassenden Zinsen ermittelte er im Rahmen einer fiktiven Zinsberechnung auf die in Österreich gezahlten Einkommensteuern für die Jahre 1991 bis 1994, soweit diese auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen entfallen waren. Mit Bescheid vom 06.11.2002 lehnte der Beklagte den begehrten Teilerlass ab. Zur Begründung verwies er darauf, dass es nicht darauf ankomme, ob der Kläger durch die Berichtigung der Steuerbescheide für 1991 bis 1994 in Deutschland und Österreich tatsächlich keine Zinsvorteile erlangt habe. Maßgebend sei allein, dass die getroffene tatsächliche Verständigung die Änderung der streitigen Einkommensteuerbescheide ausgelöst habe und dementsprechend die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung von Nachzahlungszinsen erfüllt seien.

3

Hiergegen wendete sich der Kläger mit dem Einspruch vom 13.01.2003. Die streitigen Nachzahlungszinsen seien in Höhe eines Teilbetrages von ... zu erlassen. Die Erhebung von Nachzahlungszinsen laufe insoweit dem Gesetzeszweck des § 233a AO zuwider; denn in dieser Höhe habe er, der Kläger, während der Zinslaufzeit keine Liquiditäts- oder Zinsvorteile genossen. Für die Jahre 1991 bis 1994 sei er sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in Österreich zur unbeschränkten Steuerpflicht veranlagt worden. Die Rückabwicklung der Steuerjahre 1991 bis 1994 in Österreich werde zur Zeit betrieben. Diese Rückabwicklung werde jedoch nicht zur Vereinnahmung von Erstattungszinsen führen, da in Österreich die Vollverzinsung erst mit dem Veranlagungszeitraum 2001 eingeführt worden sei. Der Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht in Österreich habe zur Folge, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit diese nicht der sog. Zinsendbesteuerung in Österreich unterlegen hätten, aus der österreichischen Einkommensbesteuerung entfielen. Damit seien Nachzahlungszinsen in Höhe der fiktiven Zinsen für die in Österreich gezahlte anteilige Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen für die 1991 bis 1994 zu erlassen. Wegen der Einzelheiten der fiktiven Zinsberechnung verwies der Kläger auf die Anlage zum Schreiben vom 27.02.2004. -- Mit Entscheidung vom 23.03.2004 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Im Streitfall seien keine sachlichen Billigkeitsgründe gegeben. Entgegen der Auffassung des Klägers komme es nicht darauf an, ob dem Steuerpflichtigen durch die spätere Steuerzahlung tatsächlich Zins- oder Liquiditätsvorteile entstanden seien. Mit Hilfe der Sollverzinsung sollten auch Zinsnachteile ausgeglichen werden, die auf Seiten des Steuergläubigers objektiv entstanden seien. So lägen die Dinge im Streitfall. Zwar habe der Kläger Zahlungen an die Steuerbehörden in Österreich geleistet. Im Ergebnis habe der Kläger jedoch an den unzutreffenden Steuergläubiger geleistet mit der Folge, dass auf Seiten des deutschen Fiskus ein Zinsnachteil entstanden sei. Es komme auch nicht darauf an, dass der Kläger im Streitfall sowohl an die österreichischen als auch an die deutschen Steuerbehörden Einkommensteuern gezahlt habe. Die Abgabe von Steuererklärungen zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich sei seine eigene Entscheidung gewesen. Zur verspäteten Festsetzung der Einkommensteuern in der Bundesrepublik Deutschland sei es nur deshalb gekommen, weil der Kläger die Finanzbehörde über seinen Zweit-Wohnsitz in G nicht unterrichtet habe. Dass im Falle der Rückabwicklung in Österreich keine Erstattungszinsen gezahlt würden, sei zwar ein Nachteil. Dieser sei jedoch nicht in der Bundesrepublik

4

Deutschland durch einen Teilerlass auszugleichen.

Gegen die Einspruchsentscheidung hat der Kläger mit Schreiben vom 22.04.2004 Klage erhoben, mit der er sein Begehren auf Teilerlass der streitigen Nachzahlungszinsen weiter verfolgt. Zur Begründung führt er im Wesentlichen Folgendes aus: Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis seien dann zu erlassen, wenn deren Einziehung im Einzelfall unbillig sei. Dies sei der Fall, wenn die Einziehung dem der gesetzlichen Regelung zugrunde liegenden Zweck widerspreche. Im Streitfall laufe die Erhebung der Nachzahlungszinsen in Höhe des begehrten Teilerlasses dem Gesetzeszweck zuwider, weil er, der Kläger, keine Liquiditäts- oder Zinsvorteile erlangt habe. Für die Jahre 1991 bis 1994 sei er sowohl in Österreich als auch in der Bundesrepublik Deutschland zur unbeschränkten Steuerpflicht herangezogen worden. Dementsprechend habe er zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten auch an den tatsächlich zuständigen Steuergläubiger geleistet. Dies gelte insbesondere auch für die deutschen Steuerbehörden. Die erstmalige Festsetzung von Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1994 im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht sei im Verlauf des Jahres 1998 erfolgt, und zwar mit den Bescheiden vom 19.01.1998 (für 1991), 26.01.1998 (für 1992) und 15.05.1998 (für 1993 und 1994). Erst ab diesen Zeitpunkten hätte objektiv eine Aufforderung zur Zahlung an die deutschen Finanzbehörden bestanden. Ein Zinsnachteil auf Seiten des Steuergläubigers sei daher tatsächlich frühestens ab dem Erlass dieser Einkommensteuerbescheide im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht entstanden. Der begehrte Teilerlass werde gegenüber dem Einspruchsverfahren auf den Betrag von ... € reduziert. Er, der Kläger, habe eine fiktive Zinsberechnung hinsichtlich der in Österreich gezahlten Einkommensteuerbeträge auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen für die einzelnen Jahre durchgeführt. Zinslaufbeginn sei jeweils der Zahlungszeitpunkt der auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen entfallenen Einkommensteuern in Österreich. Das Zinslaufende entspreche dem jeweiligen Datum der Einkommensteuerbescheide der deutschen Finanzbehörden im Rahmen der erstmaligen Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht. Wegen der weiteren Einzelheiten der Berechnung wird auf die Anlage zur der Klageschrift (Blatt 24 der Akten) verwiesen.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 06.11.2002 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 23.03.2004 den Beklagten zu verpflichten, Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 1991 bis 1994 i.H.v. ... € zu erlassen;

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er vollinhaltlich auf seine Ausführungen in der angefochtenen Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der Beklagte hat den begehrten Teilerlass der streitigen Nachzahlungszinsen zu Recht abgelehnt.

Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre.

Nachforderungszinsen sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 Abs. 1 AO; denn sie gehören nach § 3 Abs. 3 AO zu den steuerlichen Nebenleistungen. Sie können nach § 227 AO aus Billigkeitsgründen erlassen werden (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.1996 X R 234/93, BStBl II 1996, 503). Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme ist eine Ermessensentscheidung, die gerichtlich nur in den durch § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gezogenen Grenzen nachprüfbar ist (vgl. BFH-Urteile vom 16.11.2005 X R 3/04, BStBl II 2006, 155 und vom 12.04.2000 XI R 21/97, BFH/NV 2000, 1178). Nach § 102 FGO ist die gerichtliche Überprüfung des den Erlass ablehnenden Bescheides darauf beschränkt, ob die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Hiervon ausgehend hat der Beklagte im Streitfall den begehrten Teilerlass ermessensfehlerfrei abgelehnt. Denn sachliche Billigkeitsgründe, die im Streitfall allein in Betracht kommen, sind nicht gegeben.

Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung 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-Urteil vom 26.10.1994 X R 104/92, BStBl II 1995, 297). Umstände, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, können jedoch nicht einen Billigkeitserlass rechtfertigen. Die generelle Geltungsanordnung des Gesetzes darf durch eine Billigkeitsmaßnahme nicht unterlaufen werden. Nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO sind Zinsen festzusetzen, wenn die Festsetzung einer Steuer zu einer Steuernachforderung führt. Der Zinslauf beginnt grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Dabei kann die Steuer in einem Erst- oder aber in einem Änderungsbescheid festgesetzt werden. Zweck der Vorschrift des § 233a AO ist es, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen – aus welchen Gründen auch immer – zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 11/2157, S. 194). Liquidationsvorteile, die dem Steuerpflichtigen oder dem Fiskus aus dem verspäteten Erlass eines Steuerbescheides objektiv oder typischer Weise entstanden sind, sollen mit Hilfe der sog. Vollverzinsung ausgeglichen werden (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.1997 IX R 28/96, BStBl II 1998, 550 und vom 19.03.1997 I R 7/96, BStBl II 1997, 446). Ob die möglichen Zinsvorteile tatsächlich gezogen worden sind, ist grundsätzlich unbeachtlich. Steht aber zweifelsfrei fest, dass ein Steuerpflichtiger durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil erlangt hat, ist für einen Ausgleich in Form einer Verzinsung der Steuernachforderung kein Raum (vgl. BFH-Urteile vom 12.04.2000 IX R 21/97, BFH/NV 2000, 1178 und vom 11.07.1996 V R 18/95, BStBl II 1997, 259). Festgesetzte Nachzahlungszinsen sind dann wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen.

16

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, die sich der erkennende Senat zu Eigen macht, war der Beklagte nicht verpflichtet, die Nachforderungszinsen anlässlich der Änderung der streitigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1994 teilweise zu erlassen. Entgegen der Auffassung des Klägers kann im Streitfall nicht davon ausgegangen werden, dass diesem tatsächlich kein Liquiditätsvorteil entstanden ist. Wäre der Kläger auch nach seinem Wegzug nach Österreich im Sommer 1991 weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt worden, so wären die streitigen Einkommensteuern von vornherein in der nunmehr

17

berechneten Höhe festgesetzt worden. Bis zum Erlass der hier streitigen Einkommensteueränderungsbescheide standen dem Kläger damit Geldmittel zur Verfügung, auf die der deutsche Fiskus von vornherein einen Anspruch hatte. Dementsprechend ist dem Kläger durch die verspätete Steuerfestsetzung objektiv ein entsprechender Zinsvorteil entstanden. Daran ändert auch nichts der Umstand, dass der Kläger zunächst in Österreich der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterlegen und dementsprechend an die österreichischen Finanzbehörden Einkommensteuern für die Streitjahre als unbeschränkt Steuerpflichtiger gezahlt hat. Dem sachlichen Anwendungsbereich der Vollverzinsung nach § 233a AO unterliegen nur (bestimmte) inländische Steuern. Das Fehlen eines Liquiditätsvorteils lässt sich damit nicht mit der Zahlung ausländischer Steuern begründen. Ein entsprechender Ausgleich wäre gegebenenfalls bei den österreichischen Finanzbehörden zu beantragen, sollte es zutreffen, dass Österreich die Vollverzinsung erst ab dem Veranlagungszeitraum 2001 eingeführt hat.

Im Streitfall kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die verspätete Veranlagung des Klägers zur unbeschränkten Steuerpflicht und damit die entsprechenden Nachforderungszinsen ausschließlich auf einer fehlerhaften Bearbeitung durch den Beklagten beruhen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 25.11.1997 IX R 28/96, BStBl II 1998, 550). Denn der Kläger selbst hat mit dem Wegzug nach Österreich seit dem 01.08.1991 für die Streitjahre Steuererklärungen zur beschränkten Einkommensteuerpflicht abgegeben. Auch war dem Beklagten offensichtlich nicht bekannt, dass der Kläger seinen Zweitwohnsitz in G beibehalten hatte. Dementsprechend hat der Kläger die zunächst erfolgte beschränkte Besteuerung für die Streitjahre durch den Beklagten zumindest mitveranlasst. 18

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 19

Die Revision war nicht zuzulassen, denn die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO sind nicht gegeben. 20