
Datum: 25.02.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1966/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0225.15K1966.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte zu Recht den Erlass von Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2000 abgelehnt hat.

2

Der Kläger gab am 16.11.2001 beim Beklagten seine Einkommensteuererklärung für 2000 ab, in der er u. a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus zwei Beteiligungen erklärte. Für die hier relevante Beteiligung erklärte er Anteile an Einkünften in Höhe von 1.887 DM mit dem Zusatz: "FA A Steuer-Nr. ...". Bei seinen zahlreichen Anlagen legte der Kläger ein Schreiben der "Immobilien-Vermietungsgesellschaft B-KG" -- im Folgenden: KG -- vom 10.08.2001 vor, das an den Kläger adressiert ist. Darin wird diesem mitgeteilt, auf seine Beteiligung entfielen für 2000 anzusetzende Einkünfte von 1.887,28 DM. Dieses Ergebnis werde dem Betriebsstättenfinanzamt A zur Steuernummer ... und zur Weiterleitung an das Wohnsitzfinanzamt mitgeteilt.

3

Der Bearbeiter des Beklagten vermerkte in der oben beschriebenen Rubrik in der Steuererklärung des Klägers mit schwarzem Stift hinter der dort erklärten Steuernummer "o.M." (= ohne Mitteilung) und hakte den dort erklärten Betrag ab. Im Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 12.12.2001 setzte der Beklagte die Einkommensteuer fest, indem er u. a. den Betrag von 1.887 DM berücksichtigte und als "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" "aus Beteiligungen" auswies.

4

5

Mit Datum vom 10.04.2002 teilte das FA A dem Beklagten mit, dass für den Kläger durch Feststellungsbescheid mit Datum desselben Tages für 1996 Anteile an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 50.000 DM bei der Veranlagung anzusetzen seien. Nach Freigabe durch einen Sachgebietsleiter erging sodann am 03.05.2002 ein auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützter Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2000. Darin setzte der Beklagte zum einen für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus Beteiligungen nunmehr ./ 50.000 DM an, zum anderen änderte er den Ansatz für Einkünfte aus Gewerbebetrieb infolge einer entsprechenden Mitteilung über derartige Beteiligungseinkünfte im Ergebnis um 29 DM niedriger an. In den Erläuterungen zum Bescheid heißt es: "Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 12.12.2001."

In der Abrechnungsverfügung des Bescheides wird ein Betrag von 8.737,98 € als zuviel gezahlt ausgewiesen. Dieser Betrag ist dem Kläger erstattet worden. 6

In einem weiteren Änderungsbescheid vom 26.06.2006 wertete der Beklagte andere Mitteilungen über gewerbliche Beteiligungseinkünfte des Klägers aus, durch die sich die Steuerfestsetzung jedoch nicht änderte. Der Bescheid enthält den Satz: "Ihr Konto ist ausgeglichen." 7

Ausweislich einer auf den 06.11.2009 lautenden Mitteilung des FA A waren beim Kläger laut Feststellungsbescheid der KG für 2000 anteilige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.643,64 DM anzusetzen. Der Bearbeiter des Beklagten setze handschriftlich hinzu: "bisher – 50.000". Der Beklagte erließ sodann am 03.11.2009 einen auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2000, in dem er statt des Verlustes von 50.000 DM den anteiligen Überschuss von 1.643 DM ansetzte und aufgrund der Festsetzung eine Forderung an Einkommensteuer von 8.689,41 € auswies. In den Erläuterungen wies der Beklagte darauf hin, dass die Änderung aufgrund einer Mitteilung betreffend die KG ergehe. 8

In demselben Bescheid setzte der Beklagte Zinsen zur Einkommensteuer 2000 in Höhe von 3.891 € fest und forderte den Kläger zuzüglich der bereits erstatteten Zinsen von 44 € zur Zahlung von insgesamt 3.935 € auf. 9

Auf ein Schreiben des Klägers vom 01.12.2009 hin erläuterte der Beklagte mit Antwortschreiben vom 23.12.2009, irrtümlich sei im Einkommensteuerbescheid vom 03.05.2002 eine Mitteilung für 1996 ausgewertet worden. 10

Mit Schreiben vom 08.02.2010 beantragte der Kläger sodann den Erlass der Zinsen zur Einkommensteuer in Höhe von 3.935 € aus Billigkeitsgründen. Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid vom 26.06.2006 habe Beteiligungsverluste aus der KG von 50.000 DM beinhaltet. Die Änderungen im Einkommensteuerbescheid vom 03.11.2009 seien notwendig geworden aufgrund einer fehlerhaften Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im Feststellungsverfahren durch das FA A. Dass der Fehler / Irrtum bei der Finanzverwaltung zu suchen sei, habe der Beklagte selbst eingeräumt. Sachlich sei die Erhebung von Nachforderungszinsen unbillig, wenn diese durch eine allein von der Finanzbehörde zu vertretende rechtswidrige Veranlagung entstanden seien. 11

Mit Verfügung vom 16.02.2010 lehnt der Beklagte den Erlass ab, da die Tatsache, dass eine Verzögerung der Steuerfestsetzung allein vom FA zu vertreten sei, für die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit nicht ausreiche. Die Verzinsung sei als Ausgleich für mögliche Zinsvorteile des Schuldners bzw. Zinsnachteile des Gläubigers auch in diesen Fällen gewollt. In dem vom Kläger zitierten Fall habe es sich nicht um eine rechtswidrige Jahresveranlagung 12

gehandelt, sondern um Vorauszahlungen.

Sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn die Rückzahlung ausschließlich auf einem Fehler der Finanzbehörde beruhe, der Steuerpflichtige auf diesen Fehler unverzüglich hinweise und den Rückzahlungsbetrag zur sofortigen Rückzahlung bereithalte. Der Kläger habe auf den Fehler nicht hingewiesen; der Zinsvorteil sei ausgeschöpft worden. 13

Den dagegen eingelegten Einspruch vom 10.03.2010 begründete der Kläger mit einem Verweis auf seine Ausführungen zum Erlassantrag. 14

Der Beklagte wies den Einspruch des Klägers mit Einspruchsentscheidung vom 25.05.2010 als unbegründet zurück. Er begründete dies wie folgt: Die Ablehnung des Erlassantrages sei rechtmäßig, da die Voraussetzungen für einen Erlass nach § 227 AO nicht vorlägen. Die Erhebung von Zinsen auf einen Nachforderungsbetrag, der sich nach der Korrektur einer Steuerfestsetzung ergebe, entspreche – vom Anwendungsbereich des § 233a Abs. 2a und Abs. 7 AO abgesehen – den Wertungen des § 233a AO und sei nicht sachlich unbillig. Vorliegend habe der falsche Ansatz der Beteiligungseinkünfte zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung geführt, durch die es mit Einkommensteuerbescheid vom 3.5.2002 zu einer Erstattung zugunsten des Klägers gekommen sei. Infolge des am 6.11.2009 ergangenen Grundlagenbescheides sei der Fehler durch den Beklagten erkannt und die Steuerfestsetzung korrigiert worden. 15

Nach Sinn und Zweck der Norm solle auch im vorliegenden Fall eine Verzinsung des Nachzahlungsbetrages erfolgen. Tatsächlich habe der Kläger bis zur korrigierten Festsetzung die Möglichkeit gehabt, ihm zur Verfügung stehendes Kapital zu nutzen. Darauf, dass ein Fehler des Beklagten für die zeitliche Verschiebung der Festsetzung ursächlich gewesen sei, komme es nicht entscheidend an, da dies nichts an der Möglichkeit der Kapitalnutzung ändere. Dem Urteil des FG Düsseldorf vom 18.4.1996 10 K 5474/92 (EFG 1996, 738) liege ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Zum einen habe es sich dort um zurück überwiesene Vorauszahlungen gehandelt, zum anderen sei – wie der BFH im Revisionsurteil vom 25.11.1997 IX R 28/96 (BStBl II 1998, 550) herausgestellt habe – ein entscheidendes Kriterium für die Annahme einer Unbilligkeit, dass der Steuerpflichtige das FA unverzüglich auf den Fehler aufmerksam gemacht habe. Dies sei vorliegend jedoch nicht geschehen. 16

Sonstige sachliche oder persönliche Billigkeitsgründe seien nicht ersichtlich. 17

Daraufhin hat der Kläger mit Schriftsatz vom 22. Juni 2010 die vorliegende Klage erhoben, mit der er sein Begehren weiterverfolgt, die Nachforderungszinsen erlassen zu bekommen. 18

Zur Begründung wiederholt er seine Ausführungen, aus denen er den Schluss ziehe, dass die Erhebung der Zinsen sachlich unbillig sei. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Kläger auf seine Stellungnahme im Einspruchsverfahren. 19

Der Berichterstatter hat mit Verfügung vom 02.09.2010 die Ansicht vertreten, er halte die Klage unter Hinweis auf den Beschluss des BFH vom 17.08.2007 XI B 22/07 (BFH/NV 2007,2075) für unbegründet, da der Kläger dem Beklagten keinen Fehlerhinweis gegeben habe. 20

Daraufhin trägt der Kläger ergänzend vor, er halte die Rechtsausführungen des BFH im o. g. Beschluss wegen einseitiger Auslegung der verfahrensrechtlichen Vorschriften für fragwürdig. Der BFH weise ausschließlich auf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen hin, obwohl der Vertrauensschutz auch auf dem Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) basiere. Zudem habe 21

hier der Kläger dem Beklagten überhaupt keinen Fehlerhinweis geben können, da er einen derartigen Fehler nicht habe erkennen können. Entscheidend für einen Erlass sei die Ursächlichkeit des fehlerhaften Verhaltens des Beklagten, nicht etwa, dass ggfls. zur Verfügung stehendes Kapital habe genutzt werden können.

Zunächst hat der Kläger vorgetragen, der Fehler des FA sei im Feststellungsverfahren des FA A gemacht worden. Der Kläger als Beteiligter an der o. g. KG habe keine Kenntnis von der eingereichten Feststellungserklärung und demzufolge auch nicht von dem auf deren Basis ergangenen Feststellungsbescheid gehabt. 22

Nachdem der Kläger dementsprechend zunächst ebenfalls vorgetragen hatte, die Angaben des Beklagten zum Fehler seien widersprüchlich, hat er sich nach einem Telefonat mit dem Berichterstatter am 24.02.2011 über den in den Akten des Beklagten feststellbaren Sachverhalt unterrichten lassen. Nunmehr geht auch der Kläger im Schriftsatz vom 24.02.2011 davon aus, dass allein dem Beklagten als Wohnsitzfinanzamt ein Auswertungsfehler unterlaufen sei. 23

Der Kläger beantragt sinngemäß, 24

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 16.02.2010 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 25.05.2010 den Beklagten zu verpflichten, Zinsen zur Einkommensteuer 2000 in Höhe von 3.891 € zu erlassen. 25

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Er begründet dies zum einen mit dem Verweis auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus: Soweit der Kläger vortrage, keine Kenntnis von der Höhe seiner Beteiligungseinkünfte an der KG in 2000 gehabt zu haben, sei dies nicht zutreffend. Mit dem Schreiben vom 10.08.2001 sei der Kläger von der KG über das erklärte Ergebnis für den Veranlagungszeitraum 2000 in Höhe von 1.887,28 DM informiert worden. Daneben müsse sich der Kläger die Kenntnis des Empfangsbevollmächtigten der KG zurechnen lassen, gegenüber dem die Bescheide für alle Beteiligten bekannt gegeben worden seien. 28

Im Ergebnis komme es auf die Kenntnis des Klägers bezüglich der Höhe der Beteiligungseinkünfte nicht an. Denn auch in diesem Fall solle nach Sinn und Zweck der Norm eine Verzinsung eines Nachzahlungsbetrages erfolgen. Tatsächlich habe der Kläger bis zum korrigierten Einkommensteuerbescheid die Möglichkeit gehabt, das bei ihm zur Verfügung stehende Kapital zu nutzen. Darauf, dass für die zeitliche Verschiebung der Festsetzung sein - des Beklagten - Fehler ursächlich gewesen sei, komme es nicht entscheidend an, da dies nichts an der Möglichkeit der Kapitalnutzung ändere. 29

Entscheidungsgründe : 30

Die Klage ist unbegründet. Die Ablehnung des Antrags auf Erlass der festgesetzten Nachforderungszinsen zur Einkommensteuer 2000 vom 16.02.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.05.2010 ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger daher nicht in seinen Rechten, vgl. § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -- FGO --. Soweit die Prüfungskompetenz des Gerichts gemäß § 102 FGO reicht, hat der Beklagte für seine Ermessensentscheidung, ob ein Erlass von Nachforderungszinsen in Betracht kommt, den erheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des 31

Ermessens eingehalten und von seinem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung (§ 227 der Abgabenordnung -- AO --) entsprechenden Weise Gebrauch gemacht.

1. 32

Nach § 227 AO können Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet werden. Die zuständige Finanzbehörde muss nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden, ob ein Erlass im Einzelfall aus Billigkeitsgründen in Betracht kommt. Eine behördliche Ermessensentscheidung unterliegt gemäß § 102 FGO nur insoweit der gerichtlichen Nachprüfung, als es um die Frage geht, ob die Behörde nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung den entscheidungserheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juni 2008 I R 9/07, BFH/NV 2008, 1647). Bei der Ermessensprüfung darf das Gericht vor allem die für die Ausübung des Ermessens maßgeblichen Erwägungen nicht durch eigene ersetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. Juni 2000 X R 56/98, BFHE 192, 213, BStBl II 2001, 60, unter II.2.b, m.w.N.; vom 13. Januar 2005 V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, unter II.3., m.w.N.). Es darf ferner wegen der bei Ermessensentscheidungen nach § 102 Satz 1 FGO eingeschränkten Prüfungs- und Entscheidungskompetenz das FA nur dann nach § 101 Satz 1 FGO zum Erlass einer bestimmten Entscheidung verpflichtet, wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingeengt ist, dass nur eine Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (sog. Ermessensreduzierung auf Null; vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 25. November 1997 IX R 28/96, BFHE 185, 94, BStBl II 1998, 550, unter II.3.a, m.w.N.; vom 29. März 2007 IX R 9/05, BFH/NV 2007, 1617, unter II.1.b aa).

33

In zahlreichen Entscheidungen hat der BFH zur Frage des Erlasses von Zinsen zur Einkommensteuer gemäß § 233a AO folgende Grundaussagen getroffen (vgl. nur BFH-Beschluss vom 01.09.2008 IV B 137/07, BFH/NV 2009, 200):

34

Die Entstehung des Zinsanspruchs dem Grund und der Höhe nach gemäß dem durch die Gesetzesbegründung (BTDrucks 11/2157, S. 194) bestätigten Wortsinn, dem Zusammenhang und dem Zweck des Gesetzes eindeutig unabhängig von der konkreten Einzelfallsituation geregelt und hängt rein objektiv, ergebnisbezogen allein vom Eintritt bestimmter Ereignisse (Fristablauf i.S. des § 233a Abs. 2 AO, Unterschiedsbetrag i.S. des § 233a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 233a Abs. 3 AO) ab.

35

Demgemäß hat der BFH klargestellt, dass für die Anwendung des § 233a AO

36

- die Ursachen und Begleitumstände im Einzelfall unbeachtlich sind (BFH-Urteil vom 5. Juni 1996 X R 234/93, BFHE 180, 240, BStBl II 1996, 503, unter 3.b der Gründe: "... aus welchen Gründen auch immer ..."; s. auch BFH-Urteile vom 20. September 1995 X R 86/94, BFHE 178, 555, BStBl II 1996, 53, unter 2.b aa der Gründe, und vom 12. April 2000 XI R 21/97, BFH/NV 2000, 1178);

37

- die reine Möglichkeit der Kapitalnutzung (BFH-Entscheidungen vom 25. November 1997 IX R 28/96, BFHE 185, 94, BStBl II 1998, 550, und vom 2. Februar 2001 XI B 91/00, BFH/NV 2001, 1003) bzw. die bloße Verfügbarkeit eines bestimmten Kapitalbetrages (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1178, 1179) ausreicht. Steht allerdings zweifelsfrei fest, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung tatsächlich keinen Vorteil hatte, kann

38

auch durch eine Verzinsung der aus der verspäteten Festsetzung resultierenden Steuernachforderung kein Liquiditätsvorteil ausgeglichen werden (Urteile des BFH vom 11.07.1996, V R 18/95, BStBl II 1997, 259 unter II.2.c. für die Umsatzsteuer und vom 15.10.1998, IV R 69/97, BFH/NV 1999, 383 unter II.2.c. für die Einkommensteuer);

- die Rechtfertigung für die Entstehung einer solchen steuerlichen Nebenleistung nicht nur im abstrakten Zinsvorteil des Steuerschuldners, sondern auch in einem ebensolchen Nachteil des Steuergläubigers zu sehen ist (BFH-Entscheidungen vom 19. März 1997 I R 7/96, BFHE 182, 293, BStBl II 1997, 446, und in BFH/NV 2001, 1003); 39

- ein Verschulden prinzipiell irrelevant ist, und zwar auf beiden Seiten des Steuerschuldverhältnisses (s. BFH-Entscheidungen vom 15. April 1999 V R 63/97, BFH/NV 1999, 1392, und vom 30. November 2000 V B 169/00, BFH/NV 2001, 656, 657 einerseits, sowie vom 4. November 1996 I B 67/96, BFH/NV 1997, 458, und vom 3. Mai 2000 II B 124/99, BFH/NV 2000, 1441, 1442 andererseits). 40

Nach dem Urteil des BFH vom 25.11.1997 IX R 28/96 (BFHE 185,94, BStBl II 1998, 550) widerspricht jedoch die Verzinsung von an den Steuerpflichtigen zurücküberwiesenen Vorauszahlungen jedenfalls dann dem Gesetzeszweck des § 233a AO, wenn die Rückzahlung ausschließlich auf einem Fehler des FA beruht, der Steuerpflichtige das FA unverzüglich auf diesen Fehler aufmerksam macht und den Betrag zur sofortigen Rückzahlung auf einem Girokonto bereithält. 41

Der BFH begründet dies wie folgt: Auch wenn objektiv ein Zinsnachteil des Steuergläubigers vorliege, habe es unter der Berücksichtigung des Gesetzeszwecks des § 233a AO keines Ausgleichs durch eine Verzinsung des Betrages bei den Klägern bedurft. In diesem Fall werde nicht ein Liquiditätsvorteil ausgeglichen, der auf einer verspäteten Steuerfestsetzung beruhe. Die Zinsen resultierten vielmehr ausschließlich auf der Korrektur eines Erfassungsfehlers des FA, auf den der Steuerpflichtige unverzüglich aufmerksam gemacht habe. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass der Steuerbescheid nicht nach einer eigenen Prüfung des FA berichtigt worden sei, sondern dass die Kläger auf den Erfassungsfehler hingewiesen und das Geld zur Rückzahlung bereitgehalten hätten. Dadurch unterscheide sich der vorliegende Fall von einer Änderung der Steuerfestsetzung, in der der Steuerpflichtige Zins- oder Liquiditätsvorteile erlangen könne, weil ihm ein Steuerbetrag über einen längeren Zeitraum zur Verfügung stehe. Zudem sei auch darauf hinzuweisen, dass die Kläger keine Möglichkeit gehabt hätten, die Rückzahlung der geleisteten Vorauszahlungen zu verhindern, um so die Entstehung des Zinsanspruchs zu vermeiden. Sie hätten lediglich das FA auf den Fehler aufmerksam machen können, um eine Rückforderung des Betrages durch das FA zu erreichen. 42

Mit Beschluss vom 17.08.2007 XI B 22/07 (BFH/NV 2007, 2075) hat der BFH betont, er habe im Urteil in BFHE 185, 94, BStBl II 1998, 550 als entscheidungserheblich u.a. auch auf einen entsprechenden vorherigen Hinweis des Steuerpflichtigen abgestellt (Verfassungsbeschwerde dagegen vom BVerfG nicht angenommen: Beschluss vom 03.09.2009 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115). 43

2. 44

Soweit der Kläger eine Verpflichtung des Beklagten zum Erlass durch das Gericht begehrt, hat die Klage keinen Erfolg, weil der Kläger mangels einer Ermessenreduzierung auf Null keinen Anspruch auf den Erlass hat. Die oben dargelegten - vom erkennenden Senat als zutreffend erachteten - Grundsätze hat der Beklagte bei seiner Entscheidung nämlich 45

hinreichend beachtet.

Zwar liegt hier nach Auffassung des Senats insoweit ein dem o. g. BFH-Urteil vom 25.11.1997 IX R 28/96 vergleichbarer Fall vor, jedoch liegen die dort zutreffend aufgestellten Voraussetzungen für einen Anspruch des Klägers auf einen Erlass nicht vor. 46

Vergleichbar ist der vorliegende Streitfall mit dem des BFH insoweit, als es hier um eine zu verzinsende Nachforderung an Jahres-Einkommensteuer geht, die - ebenso wie im Streitfalle des BFH - allein durch einen vom Beklagten zu vertretenden Fehler verursacht worden ist, nämlich durch die Auswertung einer Mitteilung über Beteiligungseinkünfte, die einen anderen Veranlagungszeitraum betrafen. 47

Für die von ihm entschiedene Fallgestaltung hat der BFH jedoch die weiteren Voraussetzungen aufgestellt, dass der Steuerpflichtige das FA unverzüglich auf dessen Fehler hinweisen habe und das Geld zur Rückzahlung bereitzuhalten habe. Beide Voraussetzungen liegen hier nicht vor. 48

Der Senat kann dabei letztlich offenlassen, ob die Auffassung der Finanzverwaltung zutrifft, die das o. g. BFH-Urteil vom 25.11.1997 IX R 28/96 nicht über den entschiedenen Einzelfall angewendet sehen will und stattdessen als Voraussetzungen für einen Erlass neben dem Fehlerhinweis --weitergehend als der BFH-- auch die unverzügliche Rücküberweisung des Erstattungsbetrages fordert (AEAO vom 2.1.2008, BStBl I 2008, 26, in der Fassung der letzten Änderung durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009 BStBl I 2010, 9, zu § 233a, Tz. 70.1.3.). Der Kläger hat nämlich --vor der Nachforderung durch den Änderungsbescheid-- weder den Erstattungsbetrag aus dem Einkommensteuerbescheid vom 03.05.2002 an den Beklagten zurücküberwiesen noch vorgetragen, diesen Betrag seit der Erstattung zur sofortigen Rückzahlung auf einem Girokonto bereitgehalten zu haben. 49

Zudem hat der Beklagte in seiner Einspruchsentscheidung hinsichtlich der Voraussetzungen für den Erlass allein darauf abgehoben, dass der Kläger ihn nicht unverzüglich auf den unterlaufenen Fehler aufmerksam gemacht habe. Auch diese Voraussetzung liegt unstreitig nicht vor. Denn der Kläger hat den Beklagten nicht nur nicht unverzüglich, sondern überhaupt nicht auf den Fehler beim Ansatz der Beteiligungseinkünfte hingewiesen. 50

Warum er dies nicht getan hat, ist für die Entscheidung über den Erlass nicht entscheidend. Denn unter Beachtung des Gesetzeszwecks des § 233a AO entfällt der Grund für die Zurechnung eines Zinsvorteils in solchen Fällen wie dem vorliegenden nur dann, wenn der Steuerpflichtige auf die Fehlerhaftigkeit der Erstattung unverzüglich hinweist. Denn die Erstattung als solche kann der Steuerpflichtige - trotz der grundsätzlich zwingenden daran geknüpften Folge des gesetzlich unterstellten Zinsvorteils bei einer späteren Änderungsfestsetzung - nicht verhindern. Diese Erstattung resultiert hier allein aus einem Fehler des Beklagten bei der Festsetzung der Einkommensteuer. Der zu Unrecht begünstigte Steuerpflichtige kann durch den Fehlerhinweis an das FA nur versuchen, eine sofortige Korrektur der Festsetzung zu erreichen, um die ihm gleichsam in Form des Erstattungsbetrages "aufgedrängte Bereicherung" alsbald wieder zu beenden. Verhält sich der Steuerpflichtige jedoch anders und zeigt den Fehler nicht an – gleichgültig, ob in Kenntnis oder mangels Kenntnis des Fehlers –, so nimmt er die Erstattung an und behält sie als – wenn auch im Falle vorhandener Kenntnis des Fehlers ggfls. nur vorläufig bis zu einer etwaigen Korrektur – ihm zustehend. Dann ist jedoch auch die Erhebung von Nachforderungszinsen bei einer Korrektur der Veranlagung nicht sachlich unbillig, sondern entspricht gerade dem Gesetzeszweck zur Abschöpfung des Zinsvorteils. 51

3.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

53