

Titel:

Erlass von Nachzahlungszinsen nach § 233a Abs. 8 AO bei vor Festsetzung geleisteter und angerechneter Zahlung (Verwahrung genügt)

Normenketten:

AO § 233a

AO § 233a Abs. 8

AO § 324

AO § 225 Abs. 1

EGAO Art. 97 § 15 Abs. 14 Satz 1

FGO § 46

FGO § 101 Satz 1

FGO § 135 Abs. 1

FGO § 139 Abs. 3 Satz 3

Leitsatz:

Nach § 233a Abs. 8 S. 1 AO sind Nachzahlungszinsen zu erlassen, wenn vor Festsetzung erbrachte Leistungen von der Finanzbehörde angenommen und auf die später wirksam gewordene Steuerfestsetzung angerechnet wurden; die Verbuchung „in Verwahrung“ ist ausreichend, ein Arrestvollzug steht dem nicht entgegen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Nachzahlungszinsen

Fundstellen:

EFG 2026, 665

StEd 2026, 129

LSK 2025, 40995

FDStrafR 2026, 940995

Tenor

1. Der Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheids vom 18.05.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 21.07.2023 verurteilt, den Klägern Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer 2000 bis 2007 i.H.v. insgesamt 22.202,00 € zu erlassen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand

1

Streitig ist der Erlass von Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer 2000 bis 2007.

2

Am 21.06.2023 haben die Kläger Untätigkeitsklage erhoben, die sich u.a. auf den Einspruch vom 27.05.2015 gegen die Ablehnung des Erlassantrages wegen Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer 2000 bis 2007 vom 18.05.2015 bezog. Die Verfahren wegen Erlass von Säumniszuschlägen zur Einkommensteuer 2005 und wegen Erlass von Zinsen zur Umsatzsteuer 2000 bis 2007 sowie Hinterziehungszinsen zur Umsatzsteuer 2002 bis 2007 wurden abgetrennt.

3

Mit Einspruchsentscheidung vom 21.07.2023 wurde der Einspruch vom 27.05.2015 als unbegründet zurückgewiesen. Das hiesige Klageverfahren wurde als Verpflichtungsklage fortgesetzt. Dem liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

4

Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Mit Bescheiden vom 22.03.2002, 11.02.2003 bzw. 20.05.2005 wurde die Einkommensteuer für 2000 bis 2002 jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 0 € festgesetzt. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung für 1998 bis 2001 ergingen geänderte Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 am 09.03.2006; der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Hiergegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein.

5

Am 10.09.2007 wurde gegen den Kläger ein Steuerstraßverfahren eingeleitet wegen des Verdachts der Hinterziehung der Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer 2001 und 2002 und der Umsatzsteuer für die Zeiträume 1/2006 bis 6/2007 sowie der versuchten Hinterziehung der Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer 2003 bis 2005.

6

Bei einer Durchsuchung am 02.10.2007 wurde im Keller des Wohnhauses der Kläger ein Tresor gefunden, in dem sich ein erheblicher Bargeldbetrag befand. Die Zählung vor Ort ergab einen Betrag i.H.v. 1.024.148,00 € (vgl. Ermittlungsbericht, S. 24, S. 43 Tz. 5.6).

7

Mit Verwaltungsakt vom 02.10.2007 ordnete der Amtsleiter des Finanzamtes zur Sicherung der Vollstreckung von Ansprüchen in Sachen Einkommensteuer 2001 bis 2005 und Umsatzsteuer 2001 bis 2006 i.H.v. insgesamt 1.024.148,00 € den dinglichen Arrest nach § 324 AO in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Klägers an.

8

Das aufgefundene Bargeld wurde am 02.10.2007 zur Landeszentralbank im Freistaat Bayern, Hauptstelle C der Deutschen Bundesbank gebracht. Das Geld wurde nicht mehr gezahlt, sondern vor Ort deponiert. Eine Zählung am nächsten Werktag (04.10.2007) ergab einen Betrag i.H.v. 1.042.116,00 €. Der Unterschiedsbetrag von 17.968,00 € wurde dem Kläger ausgehändigt und der Rest auf ein Konto des beklagten Finanzamtes eingezahlt. Der Betrag wurde von der Finanzkasse auf "Verwahrung" gebucht.

9

Mit Schreiben vom 10.12.2007 stellten der Kläger und dessen Tochter ein Herausgabeverlangen i.H.v. 100.000,00 €, da dieser Betrag im Eigentum der Tochter gestanden habe. Hierauf wurde am 07.03.2008 ein Betrag i.H.v. 100.000,00 € ausbezahlt.

10

Mit Schreiben vom 18.04.2008 stellte der Prozessbevollmächtigte im Namen von D und E ein Herausgabeverlangen i.H.v. 884.931,00 €. Dieser Betrag habe im Eigentum der Genannten gestanden. Dieses Herausgabeverlangen wurde abgelehnt. Eine Drittwiderspruchsklage auf Herausgabe des Geldes blieb ohne Erfolg.

11

Die Ergebnisse der Fahndungsprüfung wurden im Fahndungsbericht vom 13.08.2010 dargestellt, denen die Veranlagungsstelle folgte. Am 15.09.2010 (für 2000, 2006 und 2007) und am 26.10.2010 (für 2001 bis 2005) ergingen erstmalige bzw. geänderte Einkommensteuerbescheide. Der von dem Kläger vereinnahmte Betrag wurde von der Finanzkasse zur Tilgung der festgesetzten Nachzahlungsbeträge verwendet, die Verbuchung erfolgte jeweils mit Wertstellung 04.10.2007 (vgl. Umbuchungsmitteilung vom 18.02.2015). Die Einspruchsverfahren für 2000 und 2001 waren hierdurch nicht erledigt; des Weiteren legten die Kläger jeweils Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2007 ein.

12

Mit Schreiben vom 04.05.2015 wies der Prozessbevollmächtigte darauf hin, dass mit den geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 15.09.2010 und 26.10.2010 Nachzahlungszinsen nach § 233a AO bis zum Datum der Bekanntgabe des jeweiligen Bescheides festgesetzt worden seien, obwohl dem Finanzamt am 04.10.2007 ein Betrag i.H.v. 1.024.148,00 € zur Verfügung gestellt worden sei. Es werde der Erlass der für den Zeitraum von 04.10.2007 bis zum Datum der Bekanntgabe der Änderungsbescheide für 2000 bis 2007 festgesetzten Nachzahlungszinsen nach § 233a AO i.H.v. 72.280,00 € beantragt.

13

Der Erlassantrag wurde mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 18.05.2015 abgelehnt. Die sachliche Billigkeitsmaßnahme nach § 233a Nr. 70.1 AEAO setze voraus, dass der Steuerpflichtige auf die sich aus der Steuerfestsetzung ergebende Steuernachzahlung bereits vor Wirksamkeit der Festsetzung freiwillige Leistungen erbracht und das Finanzamt diese Leistungen angenommen und behalten habe. Die Freiwilligkeit der Leistung sei im Streitfall nicht gegeben.

14

Hiergegen legten die Kläger am 27.05.2015 Einspruch ein.

15

Sie führten aus, dass der Kläger aufgrund der Arrestanordnung bereit gewesen sei, den Geldbetrag von 1.024.148,00 € auf ein Konto des Finanzamtes einzuzahlen. Er sei mit Beamten der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts C deswegen am späten Nachmittag des 02.10.2007 zur Landeszentralbank in C gefahren, um das Bargeld einzuzahlen. Dies sei wegen Dienstschluss nicht mehr möglich gewesen und das Bargeld in einem verschlossenen Behälter deponiert worden. Am 04.10.2007 habe der Kläger bei der Landeszentralbank eine Unterschrift zur Einzahlung des Bargeldbetrages auf ein Konto des Finanzamtes geleistet. Die Einzahlung des Geldes sei zwar unter Druck, letztendlich aber freiwillig erfolgt. Andernfalls wäre seine Unterschrift nicht erforderlich gewesen.

16

Die Freiwilligkeit ergebe sich auch daraus, dass man bei der Landeszentralbank festgestellt habe, dass das aufgefundene Bargeld tatsächlich 1.042.116,00 € betragen habe. Der Unterschiedsbetrag von 17.968,00 € sei dem Kläger am 04.10.2007 ausgehändigt worden.

17

Sollte die Einzahlung bei der Landeszentralbank als unfreiwillig beurteilt werden, werde darauf hingewiesen, dass die streitigen Zinsen für einen Zeitraum verlangt würden, in dem das Finanzamt vollständig befriedigt gewesen sei. Die eingesetzten Mittel i.H.v. 1.024.148,00 € hätten vom Kläger nicht mehr Ertrag bringend angelegt werden können. Es sei sachlich unbillig, wenn ihm eine Geldanlage verwehrt und gleichzeitig eine Zinsbelastung von 6 % auferlegt werde.

18

Am 20.07.2016 ergingen geänderte Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 bzw. am 28.07.2016 für 2002 bis 2007. Der Berechnung der Erstattungsinsen wurde als Einzahlungstag jeweils der 04.10.2007 zugrunde gelegt. Wegen der Höhe der für die Jahre 2000 bis 2007 festgesetzten Einkommensteuer und der Ermittlung der Zinsen zur Einkommensteuer nach § 233a AO wird auf die Anlage zur Einspruchsentscheidung verwiesen.

19

Im Lauf des Einspruchsverfahrens stützten die Kläger ihren Antrag auf Erlass auf die gesetzliche Neuregelung in § 233a Abs. 8 AO. Auf die Frage der Freiwilligkeit der Leistung komme es nach dem Gesetzeswortlaut nicht mehr an. Nachzahlungszinsen seien nach Satz 1 der Vorschrift entweder nicht festzusetzen oder zu erlassen, soweit Zahlungen oder andere Leistungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht worden seien, die Finanzbehörde diese Leistung angenommen und auf die festgesetzte und entrichtete Steuer angerechnet habe. Im Streitfall habe der Betrag i.H.v. 1.024.148,00 € zur Verrechnung mit Steuerverbindlichkeiten zur Verfügung gestanden und sei auch verrechnet worden. Die Kläger beantragten zuletzt, Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2003 bis 2007 i.H.v. 22.587,50 € zu erlassen.

20

Am 12.09.2022 fand eine Besprechung des Prozessbevollmächtigten mit der Bearbeiterin und der Sachgebietsleiterin der Rechtsbehelfsstelle statt. Dabei wurde vereinbart, dass das beklagte Finanzamt bei dem (aufgrund Wohnsitzverlegung der Kläger) nunmehr zuständigen Finanzamt C die Zustimmung nach § 26 Satz 2 AO zur Fortführung des Einspruchsverfahrens einholt. Materiell-rechtlich konnte keine Einigkeit erzielt werden. Die letzten Schreiben datieren vom 29.09.2022 (Finanzamt) bzw. 12.10.2022 (Kläger).

21

Mit Schreiben vom 14.02.2023 fragte der Prozessbevollmächtigte an, ob sein letzter Schriftsatz gegenwärtig bearbeitet werde. Das beklagte Finanzamt holte daraufhin mit Schreiben vom 21.02.2023 bzw. 19.04.2023

die Zustimmung des Finanzamts C ein, die am 26.04.2023 erteilt wurde. Der Prozessbevollmächtigte erhielt keine Zwischennachricht(en).

22

Nach Eingang der Untätigkeitsklage wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 21.07.2023 den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück.

23

Im Streitfall habe die Einzahlung des Bargeldes nicht zur Beendigung des Zinslaufs für die Nachzahlungszinsen nach § 233a AO geführt.

24

Der Kläger habe auch keine freiwillige Zahlung geleistet. Nach der Begründung im Gesetzesentwurf der Bundesregierung werde durch § 233a Abs. 8 AO die im Verwaltungsweg getroffene Regelung über den Erlass von Nachzahlungszinsen bei vor Fälligkeit freiwillig geleisteten Zahlungen im Gesetz verankert (vgl. Drucksache 20/1633 vom 02.05.2022, S. 21). Auch das BMF-Schreiben vom 22.07.2022 (IV A 3-S 1910/22/10040:010, BStBl I 2022, 1217, Tz. 2.3, Rn. 8) führe zum pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörden bei Annahme freiwilliger Leistungen aus, dass wie bisher alle Zahlungen und Leistungen anzunehmen seien, die erkennbar zur Tilgung einer in naher Zukunft voraussichtlich fällig werdenden Steuerschuld geleistet werden; dazu gehörten auch im Zusammenhang mit einer Außenprüfung aufgrund entsprechender Prüfungsfeststellungen geleistete Vorab-Zahlungen. Auch nach der Kommentarliteratur regle § 233a Abs. 8 AO die Auswirkungen freiwilliger Zahlungen und sonstiger Leistungen auf die festgesetzten Nachzahlungszinsen.

25

Auch wenn der Kläger am Tag der Einzahlung (04.10.2007) eine Unterschrift geleistet haben möge, sei die Einzahlung auf ein Konto des Finanzamtes nicht im Hinblick auf voraussichtlich zu leistende Steuernachzahlungen, sondern aufgrund der Arrestanordnung vom 02.10.2007 erfolgt.

26

Die Anordnung oder Vollziehung eines dinglichen Arrestes sei keine Vorauszahlung oder Zahlung, denn sie diene nur der Sicherung der Vollstreckung (§ 324 Abs. 1 AO). Die Arrestanordnung bilde eine vorläufige Vollstreckungsgrundlage für den Arrestvollzug, der auf die Sicherungspfändung beschränkt sei und nicht der Befriedigung des Gläubigers dienen dürfe, also eine Verwertung der gepfändeten Sache oder Forderung ausschließe. Die aufgrund des dinglichen Arrestes erfolgte Beschlagnahme von Vermögenswerten stehe einer Zahlung der Steuer nicht gleich.

27

Nach Hinterlegung des Geldbetrages i.H.v. 1.024.148,00 € sei die Arrestvollziehung eingestellt worden. Durch die Einzahlung der Hinterlegungssumme am 04.10.2007 auf ein Konto des Finanzamtes sei nicht die Arrestanordnung, sondern nur die Vollziehung abgewendet und die Aufhebung bereits durchgeführter Vollziehungsmaßnahmen erreicht worden.

28

Eine Verwendung des aufgrund der Arrestanordnung eingezahlten Bargeldes durch das Finanzamt sei erst nach Konkretisierung der Steueransprüche möglich gewesen, d.h. nach Erlass der Änderungsbescheide vom 15.09.2010 und 26.10.2010. Bis dahin habe das Finanzamt keine Möglichkeit gehabt, auf das zur Sicherung hinterlegte Geld zuzugreifen.

29

Der Kläger habe am 04.10.2007 auch nicht den Willen gehabt, eine freiwillige Zahlung i.H.v. 1.024.148,00 € auf später wirksam gewordene Steuerfestsetzungen zu leisten. Er habe insbesondere bestritten, dass ihm der größte Teil des eingezahlten Geldes gehöre. Insoweit könne er keinen Tilgungswillen gehabt haben. Der Kläger habe auch gegen die Arrestanordnung Einspruch eingelegt und eine Drittwiderspruchsklage auf Herausgabe eines Betrages i.H.v. 884.931,00 € geführt. Die Zahlung sei auch nicht im Hinblick auf in naher Zukunft fällig werdende Steuernachzahlungen erfolgt. Anfang Oktober 2007 habe weder festgestanden, dass bzw. ggf. in welcher Höhe Steuern nachzuzahlen sein werden.

30

Die Erhebung der streitigen Nachforderungszinsen zur Einkommensteuer sei auch nicht unbillig i.S.v. § 227 AO.

31

Die Hinterlegung des Geldbetrags zur Aussetzung des Vollzugs des dinglichen Arrestes stelle keinen außergewöhnlichen Umstand dar. Weder der Liquiditätsvorteil der Kläger noch der Zinsnachteil des Fiskus seien hierdurch beseitigt worden. Durch die verspäteten Steuerfestsetzungen hätten die Kläger die objektive Möglichkeit eines Zinsvorteils gehabt. Die Tatsache, dass der Kläger die Sicherheitsleistung habe aufbringen können, spiele im Rahmen einer möglichen Billigkeitsentscheidung keine Rolle. Auch der Umstand, dass es wegen der Hinterlegung des Bargeldes nicht möglich gewesen sei, Erträge am Kapitalmarkt zu erzielen, sei nicht entscheidend. Die Arrestvollziehung bewirke eine Verfügungsbeschränkung; sie mache den Arrestschuldner nicht vermögenslos. Auch bedeute eine Verfügungsbeschränkung nicht unbedingt, dass das Vermögen keine Erträge mehr abwerfe.

32

Im Streitfall habe das Finanzamt schließlich mit Bescheid vom 19.12.2017 Hinterziehungszinsen zur Einkommensteuer für 2001, 2006 und 2007 i.H.v. 53,00 € festgesetzt und dabei Zinsen nach § 233a AO i.H.v. 10.201,00 € auf den ermittelten Zinsbetrag angerechnet. Die Kläger würden den Zugang dieses Zinsbescheids bestreiten und das Finanzamt verfolge den Anspruch auf Hinterziehungszinsen wegen Geringfügigkeit nicht weiter. Bei einem Erlass von Nachzahlungszinsen sei aber ggf. zu berücksichtigen, dass keine Festsetzung von Hinterziehungszinsen zur Einkommensteuer erfolgt sei.

33

Mit Schriftsatz vom 17.08.2023 führen die Kläger zur Begründung der Verpflichtungsklage ergänzend aus, dass die Arrestanordnung nicht gemäß den Vorschriften der § 324 Abs. 3 Satz 4 AO, § 930 ZPO vollzogen worden sei.

34

Mit den zu Gunsten der Kläger geänderten Einkommensteuerbescheiden für 2000 bis 2007 vom 28.07.2016 sei auch die Festsetzung von Zinserstattungsbeträgen gemäß § 233a AO erfolgt. Bemessungsgrundlage der Erstattungsbeträge seien die Minderungsbeträge bei der Einkommensteuerschuld gewesen, die durch die Steuerbescheide vom 28.07.2016 im Vergleich zu den Steuerbescheiden vom 15.09.2010 bzw. 26.10.2010 eingetreten gewesen seien. Im Ergebnis seien die Zinsfestsetzungen in den Einkommensteuerbescheiden 2000 bis 2007 vom 15.09.2010 bzw. 26.10.2010 aufrechterhalten worden hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen, die auch im Rechtsbehelfsverfahren Bestand gehabt hätten. Auf die verbleibende Einkommensteuerschuld seien mit anderen Worten Zinsen festgesetzt worden bis zur Bekanntgabe der jeweiligen Einkommensteuerbescheide im Jahr 2010. Im Zeitraum von 04.10.2007 bis zur ersten Änderung zum Nachteil der Steuerpflichtigen habe der Beklagte jedoch über den Betrag i.H.v. 1.024.148,00 € verfügt, was die ermäßigten Steuerbeträge für Einkommensteuer 2000 bis 2007 i.H.v. 137.989,32 € und für Umsatzsteuer 2000 bis 2007 i.H.v. 232.707,00 € weit überstiegen habe.

35

Es sei deswegen nicht gerechtfertigt, Zinsen nach § 233a AO für Zeiträume bis zur Bekanntgabe der Bescheide zu berechnen. Der zu erlassende Betrag werde wie folgt ermittelt:

ESt 2000:	3.900,00 € x 34 Monate x 0,5 %	663,00 €
ESt 2001:	5.650,00 € x 35 Monate x 0,5 %	988,75 €
ESt 2002:		-
ESt 2003:	12.450,00 € x 35 Monate x 0,5 %	2.178,75 €
ESt 2004:	11.600,00 € x 35 Monate x 0,5 %	2.030,00 €
ESt 2005:	43.500,00 € x 35 Monate x 0,5 %	7.612,50 €
ESt 2006:	59.350,00 € x 29 Monate x 0,5 %	8.605,75 €
ESt 2007:	3.900,00 € x 17 Monate x 0,5 %	123,25 €
		22.202,00 €

36

Es bestehe eine Erlasspflicht. Dass die Zahlung auf die Steuern anzurechnen sei, die später festgesetzt und durch die Arrestanordnung angekündigt worden seien, ergebe sich daraus, dass die eingezahlten Beträge den Beträgen in der Arrestanordnung entsprochen hätten.

37

Im Übrigen sei die Zahlung des Klägers am 04.10.2007 freiwillig erfolgt, weil er bei der Zahlung bzw. Einzahlung der Geldscheine bei der Landeszentralbank Bayern anwesend und seine Unterschrift erforderlich gewesen sei. Jede Zahlung, die nicht durch Zwangsvollstreckung erzwungen werde, sei freiwillig. Dies gelte auch, wenn im Streitfall faktisch Druck durch die Arrestanordnung entstanden sei. Diese sei allerdings nicht vollzogen worden. Es sei weder ein Vollziehungsbeamter anwesend gewesen noch der eingezahlte Betrag beschlagnahmt oder in einer sonstigen Art und Weise wirksam gepfändet worden.

38

Für den Fall, dass das Gericht der Auffassung sei, dass der Erlass eine Ermessensentscheidung darstelle, werde darauf hingewiesen, dass im Streitfall eine Ermessensreduzierung auf null gegeben sei. Aufgrund der betragsgleichen Einzahlung habe der Kläger gerade diejenigen Steuern bezahlen wollen, die in der Arrestanordnung angekündigt und auf der Grundlage des Fahndungsberichts vom 13.08.2010 festgesetzt worden seien. Hilfsweise werde beantragt, den Beklagten zu verpflichten, unter Einsatz des Ermessens erneut zu entscheiden. Gegenwärtig liege keine Ermessensentscheidung vor.

39

Der Kläger fühle sich im Übrigen ungerecht behandelt, was im Nachhinein dadurch bestätigt werde, dass von dem Betrag i.H.v. 1.024.148,00 € zunächst 100.000,00 € und knapp 9 Jahre später weitere 660.516,44 € herausgegeben werden mussten.

40

Die Kläger beantragen, unter Aufhebung des Bescheids vom 18.05.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 21.07.2023 den Beklagten zu verurteilen, Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer 2000 bis 2007 i.H.v. 22.202,00 € zu erlassen,

hilfsweise unter Aufhebung des Bescheids vom 18.05.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 21.07.2023 dem Beklagten aufzugeben, über den Erlass der Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer 2000 bis 2007 neu zu entscheiden,

und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.

41

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

42

Es verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung.

43

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 02.10.2025 sowie den Akteninhalt verwiesen.

Entscheidungsgründe

44

Die Klage ist zulässig und begründet.

45

Die Ablehnung des beantragten Zinserlasses ist rechtswidrig und die Kläger dadurch in ihren Rechten verletzt; die Sache ist spruchreif (§ 101 Satz 1 FGO).

I.

46

Die Klage wurde zulässigerweise als Untätigkeitsklage nach § 46 FGO erhoben.

47

Die Voraussetzungen der sog. doppelten Untätigkeit lagen unstreitig vor. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich.

- Nach Klageerhebung erging die ablehnende Einspruchsentscheidung vom 21.07.2023. Mit deren Bekanntgabe erledigte sich die Untätigkeitsklage nicht, denn diese war erkennbar nicht lediglich auf ein Tätigwerden der Finanzbehörde gerichtet. Durch den Erlass der Einspruchsentscheidung am 21.07.2023,

mit welcher der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen wurde, wurde gerade nicht der begehrte Erlass der Nachzahlungszinsen gewährt.

- Wird der außergerichtliche Rechtsbehelf, ggf. auch nur teilweise, zurückgewiesen, so wird das Klageverfahren als Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ohne Antrag fortgesetzt, ohne dass eine erneute Klage erforderlich oder überhaupt zulässig wäre (vgl. Steinhoff in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 276. Lieferung, 10/2023, § 46 FGO, Rn. 325 m.w.N.).

- Das Verfahren wurde als Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 2. Alt. FGO) fortgesetzt.

II.

48

Die Kläger haben einen Anspruch auf Erlass der Nachzahlungszinsen nach § 233a EStG zur Einkommensteuer 2000 bis 2007 i.H.v. 22.202,00 € gemäß § 233a Abs. 8 Satz 1 AO.

49

1. Zinsen nach § 233a AO können auch dann festgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige vor Festsetzung der Steuer Zahlungen geleistet hat.

50

a) "Freiwillige", d.h. nicht auf einem entsprechenden Steuer- oder Vorauszahlungsbescheid beruhende Leistungen des Steuerpflichtigen bewirken das Erlöschen der Steuerschuld; gleichwohl sind sie nach dem für die Vollverzinsung maßgeblichen Soll-Prinzip von einer Verzinsung ausgeschlossen (vgl. Heuermann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 262. Lieferung, April 2021, § 233a AO, Rn. 250).

51

Zinsen auf einen Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen (Nachzahlungszinsen) sind aber nach § 233a Abs. 8 Satz 1 AO entweder nicht festzusetzen oder zu erlassen, soweit Zahlungen oder andere Leistungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden und die Finanzbehörde diese Leistungen angenommen und auf die festgesetzte und zu entrichtende Steuer angerechnet hat.

52

b) Die Regelung des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO wurde durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022 (BGBl I 2022, 1142) eingeführt. Sie ist gemäß Art. 97 § 15 Abs. 14 Satz 1 EGAO in allen am 21.07.2022 anhängigen Verfahren, d.h. auch im Streitfall, anzuwenden.

53

Durch die Einführung des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO sollte die bislang in Nr. 70.1 AEAO zu § 233a AO verortete Billigkeitsregelung über den Erlass von Nachzahlungszinsen aufgrund "freiwilliger" Zahlungen ausdrücklich gesetzlich verankert werden. Gleichmaßen seien auch andere "freiwillige" Leistungen vor Fälligkeit (zum Beispiel bei Tilgung im Weg der Aufrechnung oder Verrechnung) zu berücksichtigen. Die Formulierung solle es ermöglichen, entweder auf die Festsetzung der betroffenen Nachzahlungszinsen von vornherein zu verzichten, wie dies bei vielen Kommunen praktiziert werde, oder festgesetzte Nachzahlungszinsen zu erlassen, was der Praxis der Steuerverwaltung entspreche. In beiden Fällen werde auf nach dem Soll-Prinzip entstandene Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen verzichtet. Die Annahme freiwilliger Zahlungen und vergleichbarer Leistungen stehe wie bisher im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde (vgl. Bundestagsdrucksache 20/1633 vom 02.05.2022, S. 21).

54

Nachzahlungszinsen sind im Falle der Annahme der freiwilligen Zahlungen danach nur für den Zeitraum bis zum Eingang dieser freiwilligen Zahlungen zu erheben (allgemein dazu Kögel in: Gosch, AO/FGO, 183. EL Mai 2024, § 233a AO, Rn. 164; Pahlke in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, Stand 26. Mai 2023, § 233a AO, Rn. 138).

55

Wurde die freiwillige Leistung erst nach Beginn des Zinslaufs erbracht oder war sie geringer als der zu verzinsende Unterschiedsbetrag, sind Nachzahlungszinsen insoweit zu erlassen, wie die auf volle fünfzig Euro abgerundete freiwillige Leistung für jeweils volle Monate vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung

erbracht worden ist (fiktive Erstattungszinsen; vgl. BFH-Urteil vom 31.05.2017 I R 92/15, BStBl II 2019, 14; AEAO 2024 zu § 233a, Nr. 70.1.2).

56

c) Die Verzichts-/Erlasspflicht nach § 233a Abs. 8 Satz 1 AO steht mithin unter der Bedingung, dass die Finanzbehörde eine Zahlung des Steuerpflichtigen annimmt und anrechnet.

57

Wenn aber die Behörde die "freiwillige" Zahlung des Steuerpflichtigen unter Ausübung ihres Ermessens tatsächlich annimmt und anrechnet, ist der Zinserlass keine Ermessensentscheidung der Behörde, sondern zwingende Rechtsfolge des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO (vgl. vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.06.2024 3 K 46/24, EFG 2024, 1812, nicht rechtskräftig; Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 184. Lieferung, 1/2025, § 233a AO, Rn. 75b).

58

2. Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze besteht im Streitfall ein Anspruch der Kläger auf Erlass von Zinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer 2000 bis 2007 i.H.v. 22.202,00 €.

59

a) Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO sind im Streitfall erfüllt.

60

Der Kläger hat am 04.10.2007 durch die Einzahlung des Betrages i.H.v. 1.024.148,00 € auf ein Konto des Finanzamts eine Zahlung vor Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 geleistet. Von diesem Betrag sind 100.000,00 € in Abzug zu bringen, die im März 2008 an den Kläger zurückgezahlt wurden. Der Betrag von 924.148,00 € übersteigt aber immer noch die mit Bescheiden vom 20.07.2016 bzw. 28.07.2016 festgesetzte und zu entrichtende Steuer (Einkommensteuer 2000 bis 2007 sowie Umsatzsteuer 2000 bis 2007).

61

Dass der Kläger gegenüber dem Finanzamt vorgetragen hat, dass auch ein Betrag i.H.v. 884.931,00 € im Eigentum Dritter stehe, lässt den Charakter der Zahlung als eine solche des Klägers nicht entfallen.

62

Der Beklagte hat diese Zahlung auch in vollem Umfang angenommen. Soweit die Zahlung des Klägers durch die Finanzkasse zunächst keiner Sollstellung zugeordnet und stattdessen anderweitig, nämlich "in Verwahrung", verbucht worden ist, so ändert dies nichts daran, dass die Zahlung des Klägers vom 04.10.2007 (abzüglich des zurückgezählten Betrages i.H.v. 100.000,00 €) im Umfang der durch den Beklagten mit Bescheiden vom 20.07.2016 bzw. 28.07.2016 abschließend festgesetzten und zu entrichtenden Steuer angerechnet worden ist (vgl. Umbuchungsmitteilung vom 18.02.2015).

63

b) Das Tatbestandsmerkmal der Zahlungserbringung "auf die später wirksam gewordene Steuerfestsetzung" erfordert nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 233a Abs. 8 AO keine ausdrückliche Tilgungsbestimmung i.S.v. § 225 Abs. 1 AO (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.06.2024 3 K 46/24, EFG 2024, 1812, nicht rechtskräftig).

64

Es kommt vielmehr darauf an, dass die von der Finanzbehörde angenommene Leistung mit dem Willen des Leistenden auf die später wirksam gewordene Steuerfestsetzung angerechnet worden ist. Der Leistende muss mit der Anrechnung seiner Leistung auf die später festgesetzte und zu entrichtende Steuer einverstanden gewesen sein.

65

Soweit nämlich die Finanzbehörde eine Zahlung des Steuerpflichtigen auf noch durchzuführende Steuerfestsetzungen erhält und diese auf Rechnung des Steuerpflichtigen in Verwahrung nimmt, ohne sie einem anderweitigen bestehenden Zahlungsrückstand des Steuerpflichtigen zuzuordnen oder an ihn zurück zu überweisen, besteht insoweit keine Rechtfertigung für die Erhebung von Nachzahlungszinsen, als die freiwillige Leistung ab deren Eingang tatsächlich für die später wirksam gewordene Steuerfestsetzung hätte verbucht werden können, dies jedoch mangels abgeschlossener endgültiger Steuerberechnungen noch nicht erfolgt ist. Faktisch hat die Finanzbehörde den ihr zustehenden Steuerbetrag im Zeitpunkt des

Leistungseingangs erhalten und diesen, jedenfalls in Höhe der abschließend festgesetzten und zu entrichtenden Steuer, auch nicht wieder ausgekehrt. Ein bei dem Leistenden abzuschöpfender Zins- oder Liquiditätsvorteil einerseits sowie ein Zins- oder Liquiditätsnachteil der Finanzbehörde andererseits sind nicht gegeben (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.06.2024 3 K 46/24, EFG 2024, 1812, nicht rechtskräftig).

66

c) Dass der Kläger die Einzahlung auf das Konto des Finanzamts unter dem Eindruck der Arrestanordnung vom 02.10.2007 leistete, führt im Streitfall nicht dazu, dass § 233a Abs. 8 Satz 1 AO nicht anwendbar wäre.

67

Die Vorschrift über den dinglichen Arrest (§ 324 AO) regelt die Sicherung der künftigen Vollstreckung wegen einer Geldforderung, die noch nicht festgesetzt und mit einem Leistungsgebot fällig gestellt ist, in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Arrestschuldners. Der Steuerarrest ist systematisch in das Anordnungsverfahren nach den Absätzen 1 und 2 und das Vollziehungsverfahren gemäß Absatz 3 der Vorschrift getrennt. Die Arrestanordnung bildet eine vorläufige Vollstreckungsgrundlage für den Arrestvollzug, der auf die Sicherungspfändung beschränkt ist und nicht der Befriedigung des Gläubigers dienen darf, also eine Verwertung der gepfändeten Sache oder Forderung ausschließt. Die Vollziehung der Arrestanordnung in bewegliche Sachen geschieht durch Pfändung.

68

Vorliegend erfolgte jedoch keine Vollziehung der Arrestanordnung, insbesondere keine Pfändung des aufgefundenen Geldbetrages von 1.024.148,00 € durch Vollziehungsbeamte oder Beamte der Steuerfahndung im Auftrag der Vollstreckungsbehörden (§ 285 Abs. 2 AO entsprechend), sondern der Kläger zahlte die in der Arrestanordnung vom 02.10.2007 genannte Summe i.H.v. 1.024.148,00 € am 04.10.2007 auf ein Konto des Finanzamts Fürth ein.

69

d) Dem Anspruch der Kläger auf Erlass der streitgegenständlichen Zinsen nach § 233a AO steht auch nicht der Wortlaut von Nr. 70.1 des AEAO 2024 zu § 233a entgegen. Dort werden in der Überschrift nicht "freiwillige Leistungen", sondern "Leistungen vor Festsetzung der zu verzinsenden Steuer" angesprochen.

70

Soweit im Text des Anwendungserlasses unter Nr. 70.1.1 freiwillige Leistungen genannt sind, kann dies nach Auffassung des Senats auch dahingehend verstanden werden, dass es sich um Leistungen handelt, welche der Steuerpflichtige vor Festsetzung der zu verzinsenden Steuer erbringt. Solche liegen jedoch im Streitfall vor.

71

Die von dem Beklagten zur Stützung seiner Rechtsauffassung angeführten Auszüge aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung betrafen jeweils andere Fallgestaltungen.

72

Dem Urteil des BFH vom 05.11.2002 (II R 58/00, BFH/NV 2003, 353) lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem im Wege des dinglichen Arrests nach § 324 AO Vermögenswerte der Klägerin beschlagnahmt und die Abgabenrückstände der Klägerin unter Verwertung der sichergestellten Vermögensgegenstände zu einem späteren Zeitpunkt getilgt worden waren. Der BFH entschied dazu, dass die aufgrund des dinglichen Arrestes erfolgte Beschlagnahme von Vermögenswerten einer Zahlung der Steuer nicht gleichstehe und, dass Hinterziehungszinsen nach § 235 AO auch für die Zeit nach der Beschlagnahme von Vermögen festgesetzt werden können. Im vorliegenden Streitfall wurde jedoch weder der Arrest vollzogen noch ist die Festsetzung von Hinterziehungszinsen, sondern der Erlass von Nachzahlungszinsen streitig.

73

Im Urteil vom 08.10.2013 (X R 3/10, BFH/NV 2014, 5) nahm der BFH dazu Stellung, dass ein dinglicher Arrest nach §§ 111b Abs. 2, 111d StPO lediglich eine Verfügungsbeschränkung bewirke und insoweit nicht die Wirkung einer freiwilligen Steuervorauszahlung entfalte. Des Weiteren habe der Kläger im Streitfall über die ihm vorhandene Liquidität durch die Stellung einer Sicherheitsleistung zur Außervollzugsetzung eines Haftbefehls faktisch verfügt. Auch insofern liege keine freiwillige Zahlung vor. Der vorliegend zu entscheidende Fall betrifft aber weder einen Arrest nach strafprozessualen Vorschriften noch verfügte der

Kläger über den (dem Finanzamt verbliebenen) Betrag i.H.v. 924.148 € im Sinne des BFH-Urteils vom 08.10.2023 als er das Geld am 04.10.2007 auf ein Konto des Finanzamts einzahlte.

74

Der Streitfall ist vielmehr durch die Situation gekennzeichnet, dass der eingezahlte Betrag auf Verwahrung gebucht wurde und damit der Finanzverwaltung ab 04.10.2007 zur Verfügung stand. Dass die abschließende Verbuchung erst mit dem Erlass der geänderten Einkommensteuerbescheide für 2000 bis 2007 am 20.07.2016 bzw. am 28.07.2016 erfolgen konnte, geht nicht zu Lasten der Kläger. Der Liquiditätsvorteil der Finanzverwaltung rechtfertigt den Erlass der Nachzahlungszinsen im beantragten Umfang.

75

3. Der zu erlassende Zinsbetrag ist zutreffend i.H.v. 22.202,00 € ermittelt. Auf die Berechnungen der Kläger wird insoweit verwiesen.

76

Es ist daher zu entscheiden wie tenoriert.

III.

77

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

78

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war im Hinblick auf die Umstände des Einzelfalles sowie die Komplexität des Steuerrechts für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).