FG Nürnberg, Urteil v. 04.06.2025 – 5 K 978/23

Titel:

Teilweiser Erlass von Nachzahlungszinsen nach § 233a Abs. 8 AO bei freiwilliger Zahlung vor Wirksamwerden der Steuerfestsetzung

Normenketten:

AO § 233a
AO § 233a Abs. 8
AO § 233a Abs. 2 Satz 1
AO § 233a Abs. 2 Satz 3
AO § 233a Abs. 3 Satz 3
AO § 233a Abs. 3 Satz 4
AO § 233a Abs. 4
AO § 238 Abs. 1 Satz 1
AO § 238 Abs. 1 Satz 2
AO § 238 Abs. 1a Satz 1
AO § 124 Abs. 1 Satz 1
AO § 163
AO § 227
EGAO Art. 97 § 36 Abs. 2 Satz 1
EGAO Art. 97 § 15 Abs. 14 Satz 1
FGO § 101 Satz 1
FGO § 115 Abs. 2 Nr. 2
GG Art. 3

Leitsätze:

§ 233a Abs. 8 AO begründet bei vor Festsetzung erbrachten und von der Finanzbehörde angenommenen sowie auf die später wirksam gewordene Steuerfestsetzung angerechneten Zahlungen einen Anspruch auf Verzicht auf Nachzahlungszinsen in dem Umfang, in dem die Zahlung den Zins- bzw. Liquiditätsnachteil des Fiskus beseitigt. (redaktioneller Leitsatz)

Für die Berechnung des Verzichts/Erlasses bleiben nach § 238 Abs. 1 Satz 2 AO angefangene Monate außer Ansatz; eine Gleichbehandlung der Alternativen „Nichtfestsetzung“ und „Erlass“ nach § 233a Abs. 8 Satz 1 AO ist sicherzustellen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Nachzahlungszinsen, freiwillige Zahlung, Zinslauf, Erlassentscheidung, Liquiditätsvorteil, Gleichbehandlungsgrundsatz, Billigkeitsmaßnahme, Zulassung, Einspruchsverfahren, Einkommen, Bescheid, gesetzliche Regelung, Inhaltskontrolle, Revision, Einkommensteuer, Steuerfestsetzung, Erstattungszinsen, Berechnung, Ermessensentscheidung, Festsetzung, freiwillige Leistung, Leistungen, Wirksamkeit, Zahlung, Zulassung der Revision, Freiwillige Zahlung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – X R 21/25

Fundstellen:

EFG 2026, 755
LSK 2025, 43236

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

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

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist der Erlass von Zinsen nach § 233a AO.

2
Der Kläger reichte am 26.08.2021 eine Einkommensteuererklärung für 2019 ein und entrichtete am 27.10.2021 eine freiwillige Zahlung an das Finanzamt für Einkommensteuer 2019 (1.295.745 €) und Solidaritätszuschlag (70.614,57 €), insgesamt 1.366.359,57 €. Die Zahlung an das Finanzamt sei vorab avisiert worden, das Finanzamt habe die Zahlung angenommen und behalten.

3
Mit dem Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 03.03.2023 (Erstbescheid) ermittelte das beklagte Finanzamt eine verbleibende Einkommensteuer in Höhe von 1.296.989 € sowie einen verbleibenden Solidaritätszuschlag in Höhe von 71.334,56 und setzte unter Berücksichtigung einer Laufzeit von 01.10.2021 bis 06.03.2023 sowie festgesetzter Vorauszahlungen von 1.244 € Zinsen auf Steuernachforderungen in Höhe von 33.040 € (= 17 volle Monate bzw. 510 Zinstage × Unterschiedsbetrag gerundet 1.295.700 € × 0,15 % pro Monat bzw. 1,80 % pro Jahr) fest. Der Kläger legte Einspruch gegen die Zinsfestsetzung ein und beantragte die "Nichtfestsetzung" bzw. den Erlass der Nachzahlungszinsen.

4
Mit Bescheid vom 31.03.2023 erließ das Finanzamt dem Kläger für den Zeitraum zwischen der Zahlung der freiwilligen Leistung und dem Wirksamwerden der Steuerfestsetzung einen Teilbetrag in Höhe von 31.097 € (= 16 volle Monate × 1.295.700 € × 0,15 %). Im Übrigen verlief das Einspruchsverfahren erfolglos; es verblieb damit im Ergebnis bei festgesetzten und nicht erlassenen Nachzahlungszinsen in Höhe von 1.943 €. In der Einspruchsentscheidung vom 28.07.2023 führte das beklagte Finanzamt aus, der BFH habe mit Urteil vom 07.11.2013 – X R 22/11 (BFH/NV 2014, 817) entschieden, dass die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen entsprechend Nr. 70.1.2 Satz 2 AEAO zu § 233a AO den Erlass auf die Zinsen beschränken könne, die für jeweils volle Monate zwischen der Annahme der Zahlung durch das Finanzamt und der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung angefallen sind, soweit aufgrund von freiwilligen Leistungen des Steuerpflichtigen nach Beginn des Zinslaufs Nachzahlungszinsen zu erlassen sind; § 238 Abs. 1 Satz 2 AO begrenze den Zinslauf auf volle Monate. Zwar sei dieses Urteil noch vor Einführung des § 233a Abs. 8 AO ergangen, die Neuregelung in § 233a Abs. 8 AO entspreche jedoch dieser Handhabung. Gemäß § 233a Abs. 8 Satz 1 AO seien Zinsen auf einen Unterschiedsbetrag zu Ungunsten des Steuerpflichtigen (Nachzahlungszinsen) zu erlassen, soweit Zahlungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden (Nr. 70.1.1 AEAO zu § 233a AO). Nachzahlungszinsen seien daher nur für den Zeitraum bis zum Eingang der freiwilligen Zahlung zu erheben. Werde die freiwillige Leistung erst nach Beginn des Zinslaufs erbracht, seien Nachzahlungszinsen insoweit zu erlassen, wie die auf volle 50 € abgerundete freiwillige Zahlung für jeweils volle Monate vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung erbracht worden sei ("fiktive Erstattungszinsen", BFH-Urteil vom 31.05.2017 – I R 92/15, BStBl II 2019, 14). Die Behörde habe den ihr vom Gesetzgeber nach § 233a Abs. 8 Satz 1 AO eingeräumten Spielraum derart ausgeübt, dass sie sich für einen Erlass der Zinsen entschieden habe. Ein "Gesetzesbefehl" zur Nichtfestsetzung der Zinsen bestehe nach dem Gesetzeswortlaut eindeutig nicht. Das Finanzamt habe die für den nach § 233a Abs. 8 Satz 1 AO möglichen Erlass der Zinsen geltenden Regelungen beachtet.

5
Der Kläger hat am 28.08.2023 Klage erhoben und verfolgt sein Begehren im Klageverfahren weiter. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor:

6
Der Zahlungseingang beim Finanzamt sei unstrittig am 27.10.2021 erfolgt und damit vor Ablauf eines vollen zu verzinsenden Monats im Sinne des § 238 Abs. 1 AO. Angefangene Monate würden jedoch außer Ansatz verbleiben (§ 238 Abs. 1 AO). Nach dem Wortlaut des § 233a Abs. 8 AO seien daher Nachzahlungszinsen nicht festzusetzen oder zu erlassen. Ein verbleibender zu zahlender Zinsbetrag für einen Teilmonat könne nicht akzeptiert werden.

7

Auch müssten die in § 233a Abs. 8 AO vorgesehenen Alternativen "Nichtfestsetzung" und "Erlass" zu dem gleichen Ergebnis führen. Insoweit sei der Erlass ein "Gesetzesbefehl". Eine unterschiedliche Behandlung mit unterschiedlichem Ergebnis liege nicht im Ermessen der Finanzbehörde; eine solche sei willkürlich und widerspreche insbesondere dem Grundsatz der Gleichbehandlung. Es sei ein der "Nichtfestsetzung" gleichwertiger, vollständiger Erlass zu gewähren. Anderes widerspreche den Grundsätzen der Billigkeit.

8
Er habe einen um über 70.000 € den zu verzinsenden Steuerbetrag übersteigenden Betrag an das Finanzamt freiwillig überwiesen; ein Missbrauch des Finanzamts als Sparkasse liege nicht vor. Nachzahlungszinsen für weniger als einen (Zins-) Monat seien rechtsstaatlich nicht vereinbar. Eine "Billigkeitsregelung" wie ein Erlass müsse zu Gunsten und nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen wirken.

9
Die Nichtfestsetzung dürfe nicht durch komplizierte Berechnungen über fiktive Erstattungszinsen ausgehebelt werden. Dies führe nicht zu einer Vereinfachung.

10
Fiktive Erstattungszinsen seien in § 233a Abs. 8 AO nicht erwähnt. Ergebnis beider Methoden müsse der Verzicht auf die nach dem Soll-Prinzip bereits entstandenen Zinsen sein, also ein Ergebnis von Null. Der alternative Weg des Erlasses könne nicht zu einem abweichenden Ergebnis führen. Andernfalls läge ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG) vor.

11
Die bisherige Verwaltungspraxis müsse nicht zwingend der Neuregelung in § 233a Abs. 8 AO entsprechen. Denn die Nichtfestsetzung von Zinsen habe es bis zu Einführung des § 233a Abs. 8 AO überhaupt nicht gegeben. Der alternative Erlass sei gleichwertig und habe dem Ergebnis einer Nichtfestsetzung zu folgen. Hinsichtlich der Festlegung der Nachzahlungszinsen für freiwillige, vom Finanzamt angenommene Vorauszahlungen stehe der Finanzbehörde kein Ermessensspielraum mehr zu. Billigkeitsmaßstäbe würden insoweit keine Rolle spielen. Der Verweis auf §§ 163, 227 AO beziehe sich auf einen Erlass aus anderen, von § 233a Abs. 8 AO abweichenden Gründen.

12
Das Finanzamt sei weder im Einspruchsverfahren noch in der Einspruchsentscheidung auf seine Argumente eingegangen. In dem Schreiben vom 21.06.2023 sei die Beurteilung offengelassen. Er fühle sich "abgefertigt". Möglicherweise habe jedoch das Finanzamt die Auffassung des Klägers zur völlig veränderten Rechtslage (Gesetzeslage) noch nicht ausreichend verstanden. Zwischen einer Billigkeitsregelung der Verwaltung und einer gesetzlichen Regelung eines Tatbestandes mit Rechtsfolge bestehe ein entscheidungserheblicher Unterschied. Eine neue gesetzliche Regelung wie hier § 233a Abs. 8 AO sei eine generell und zwingend anzuwendende Norm, die nicht den (bisherigen) Vorstellungen der Verwaltung in allen Einzelheiten folgen müsse, sondern im Zusammenspiel mit den anderen gesetzlichen Normen, in die sich die neue gesetzliche Norm einfügt, befolgt werden müsse. Es treffe schlicht nicht zu, dass § 233a Abs. 8 AO eine Billigkeitsregelung sei, deren Umsetzung einer Verwaltungsvorschrift (70.1 AEAO zu § 233a AO) zu folgen habe. Eine Billigkeitsmaßnahme der Verwaltung dagegen – wie sie bisher auf Basis des § 227 AO in 70.1 AEAO zu § 233a AO ihren Niederschlag gefunden habe – sei durch die Rechtsprechung nur eingeschränkt überprüfbar, es bleibe ein von der Verwaltung selbst ausfüllbarer Spielraum, z.B. zur Berechnungsmethode eines Zinserlasses. Dies gelte für eine gesetzliche Regelung nicht. Bei einer gesetzlichen Regelung seien auch die "Nachbarvorschriften" des Gesetzes zum geregelten Sachverhalt zwingend zu beachten, nicht dagegen Verwaltungsrichtlinien. Dies betreffe im vorliegenden Fall gerade auch die gesetzlichen Normen zur Berechnung der Zinsen – diese hätten absoluten Vorrang vor Verwaltungsrichtlinien. Die bisherige Rechtsprechung zum Zinserlass bei freiwilligen Steuerzahlungen sei ausschließlich zu einer Billigkeitsregelung der Verwaltung ergangen.

13
Mit Einführung des § 233a AO unterliege die Entscheidung der Verwaltung, Nachzahlungszinsen für freiwillige Steuerzahlungen nicht festzusetzen oder zu erlassen, vollständiger richterlicher Inhaltskontrolle. Ob die Nichtfestsetzung oder der Erlass rechtmäßig sei, sei allein anhand der gesetzlichen Normen zu prüfen. Der Bürger müsse darauf vertrauen können, dass Gesetze so angewendet werden, wie sie bei derart eindeutigen Formulierungen der Gesetzesvorschriften wie hier zu verstehen seien, und nicht die Verwaltung mit eigenen internen Dienstanweisungen, die weder den Bürger noch die Gerichte binden,

Gesetze gegen deren klaren und eindeutigen Wortlaut uminterpretieren dürfe. Der Steuerpflichtige müsse unmittelbar aus dem Gesetz ablesen können, welche Rechtsfolgen sein Verhalten habe. Es bestehe mit Blick auf Nachzahlungszinsen eine wirtschaftliche Gleichrangigkeit freiwilliger Zahlungen mit anderen Tilgungsleistungen.

14
Soweit das Finanzamt auf die Regelung des § 233a Abs. 3 AO zurückgreife, sei ein Bezug zu § 233a Abs. 8 AO für ihn – den Kläger – nicht erkennbar. Im Übrigen hätte der Gesetzgeber ohne weiteres einen Verweis auf § 233a Abs. 3 Satz 3 AO in den neuen § 233a Abs. 8 AO aufnehmen können, wie er es z.B. mit dem Verweis auf § 233a Abs. 3 Satz 4 AO (den unmittelbaren Nachbarsatz) umgesetzt habe. Der zusätzliche Verweis wäre denkbar einfach – ohne zusätzlichen Satz – möglich gewesen (z.B. "Absatz 3 Sätze 3 und 4 sind entsprechend anzuwenden"), was aber hinsichtlich des Satzes 3 in Absatz 3 gerade nicht erfolgt sei.

15
Die BFH-Urteile vom 07.12.2013 – X R 22/11 (BFH/NV 2014, 817) und vom 03.12.2019 – VIII R 25/17 (BStBl II 2020, 214) seien zur Billigkeitsregelung zu § 227 AO und vor Einführung des § 233a Abs. 8 AO ergangen, der Verweis des Finanzamts auf diese Rechtsprechung sei ungerechtfertigt. Die Regelung in § 233a Abs. 8 AO sehe keinen Ermessensspielraum vor.

16
Die einfachste, geradlinige, den vorhandenen gesetzlichen Normen entsprechende Berechnungsmethode für festzusetzende Nachzahlungszinsen im Falle freiwilliger Leistungen der hier relevanten Art – ohne komplizierte Konstruktionen über gesetzlich nicht definierte "fiktive" Erstattungszinsen – sei diejenige, die Anzahl der vollen Monate zwischen dem Beginn des Zinslaufs und dem Eingang der freiwilligen Tilgungsleistung zu berechnen (wie bei nicht freiwilligen Leistungen) – gemäß § 238 AO i. V. m. § 233a Abs. 2 AO – und die Nachzahlungszinsen entweder mit demjenigen Betrag festzusetzen, der sich aus Multiplikation der Anzahl voller Monate mit dem anzuwendenden Zinssatz und dem zu verzinsenden Betrag ergibt (im vorliegenden Fall: 0 €), oder (zweite Alternative) den Erlass in derjenigen Höhe zu beziffern, der zum gleichen Ergebnis führt wie die erste Alternative (somit im Streitfall Erlass von 33.040 € auf 0 € festzusetzende Nachzahlungszinsen). Da im vorliegenden Fall unstrittig kein voller Monat seit Beginn des Zinslaufs bis zur Zahlung vergangen war, seien Zinsen weder zu berechnen (§ 238 Abs. 1 AO) noch festzusetzen (§ 233a Abs. 8 Satz 1 Alt. 1 AO) oder – falls sie doch festgesetzt wurden – zu erlassen (§ 233a Abs. 8 Satz 1 Alt. 2 AO). Diese Rechtslage sei eindeutig, wenn die gesetzlichen Vorschriften angewendet werden.

17
Im Übrigen sei es ganz offensichtlich (abgesehen von den entgegenstehenden ausdrücklichen gesetzlichen Vorgaben) unangemessen und unbillig, wenn das Finanzamt "aus Vereinfachungsgründen" (wie es selbst ausführe) nicht berücksichtige, dass der Fiskus schon vor Ablauf des ersten vollen Zinsmonats über einen weitaus höheren Betrag (um mehr als 70.000 € mehr) verfügte als zur Tilgung der zu verzinsenden Einkommensteuer erforderlich gewesen sei. Der Fiskus habe – und hierauf komme es an – keinen Liquiditätsnachteil gehabt, der nach Sinn und Zweck des § 233a AO durch festzusetzende Nachzahlungszinsen auszugleichen wäre, sondern sogar einen erheblichen Liquiditätsvorteil zu seinen – des Klägers – Lasten, als dieser insoweit den Mehrbetrag nicht anderweitig ertragbringend verwenden habe können, so dass bei ihm auch nicht ein "Vorteil abzuschöpfen" wäre. Ein "Missbrauch" des Finanzamts als Sparkasse sei nicht erfolgt, er habe keinen Vorteil erlangt (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2013 – X R 22/11, BFH/NV 2014, 817). Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen für weniger als einen vollen Monat wäre rechtsstaatlich nicht akzeptabel und weder mit den sehr klaren speziellen gesetzlichen Vorgaben noch mit den Maßstäben der Billigkeit (im Rahmen eines Erlasses aus Billigkeitsgründen) vereinbar.

18
In der mündlichen Verhandlung ergänzt der Klägervertreter, seiner Meinung nach enthalte die Neuregelung in § 233a Abs. 8 AO keine Ermächtigungsgrundlage für das Finanzamt oder die Finanzverwaltung, die Nichtfestsetzung oder den Erlass von Nachzahlungszinsen eigenständig durch Verwaltungsanweisung auszugestalten. Insoweit sehe er auch einen Verstoß gegen die Gewaltenteilung (Art. 20 GG).

19
Der Klägervertreter verweist auf Kommentarfundstellen in Koenig, § 233a AO (Rn. 62) und in Klein, § 233a AO (Rn. 27), welche sich gegen eine Ermittlung "fiktiver" Erstattungszinsen aussprechen würden.

20
Die Zulassung der Revision werde wegen grundsätzlicher Bedeutung beantragt. Zu der im Streitfall anzuwendenden geänderten Gesetzeslage gebe es noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung und die Streitfrage betreffe weitere, gar eine Vielzahl von Steuerpflichtigen.

21
Der Kläger beantragt,

- den Beklagten zu verpflichten, unter Abänderung des Bescheides über den (Teil-) Erlass von Abgaben gemäß § 227 AO vom 31.03.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.07.2023 weitere Zinsen zur Einkommensteuer für 2019 in Höhe von 1.943 € zu erlassen;

- für den Fall des Unterliegens die Zulassung der Revision.

22
Das Finanzamt beantragt

- die Abweisung der Klage;

- für den Fall des Unterliegens die Zulassung der Revision.

23
Zur Begründung verweist es im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor:

24
Eine Verletzung rechtlichen Gehörs liege nicht vor, die Rechtsbehelfsstelle des Finanzamts habe mit dreiseitigem Schreiben vom 21.06.2023 vorab Stellung genommen. Über den Einspruch sei erst dann förmlich entschieden worden, als absehbar war, dass weiterer Schriftverkehr nicht "zum Ziel führen" werde.

25
Mit § 233a Abs. 8 AO sei erstmals eine gesetzliche Regelung für die Nichtfestsetzung bzw. den Erlass von Zinsen bei freiwilliger Zahlung geschaffen worden. Der Gesetzgeber habe damit die bisherige Billigkeitsregelung in Nr. 70.1 des AEAO zu § 233a AO gesetzlich verankern wollen. Dies ergebe sich aus Tz. 4d der BT-Drucksache 20/1633. Die Regelungen im AEAO zu freiwilligen Zahlungen vor Festsetzung der Steuer seien daher auch nach Einführung des § 233a Abs. 8 AO nicht geändert worden.

§ 233a Abs. 8 AO enthalte keine Ausführungen dazu, wie diese Nachzahlungszinsen nicht festzusetzen oder zu erlassen seien. Die beiden Möglichkeiten stünden jedoch gleichrangig nebeneinander, so dass sowohl die Nichtfestsetzung als auch der Erlass grundsätzlich mit demselben Betrag zu erfolgen hätten.

26
Bei Erstattungszinsen beginne die Verzinsung frühestens mit dem Tag der Zahlung (§ 233a Abs. 3 Satz 3 AO) und es seien die vollen Monate ab dem Tag der Zahlung bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung zu verzinsen (Beispiel in Nr. 22 des AEAO zu § 233a AO). Die Nichtfestsetzung bzw. der Erlass von Nachzahlungszinsen bei freiwilliger Zahlung orientiere sich an dieser Regelung zur Festsetzung von Erstattungszinsen. Bei einer freiwilligen Zahlung würden die Zinsen für den Erlass genauso berechnet wie bei einer Erstattung aufgrund einer Steuerfestsetzung. Da diese Sachverhalte vergleichbar seien, sei diese Berechnung folgerichtig (BFH-Urteil vom 07.12.2013 – X R 22/11, BFH/NV 2014, 817 Rn. 25, BFH-Urteil vom 03.12.2019 – VIII R 25/17, BStBl II 2020, 214 Rn. 24).

27
Für die Festsetzung von Erstattungszinsen werde immer nur auf die tatsächlich festgesetzte Steuer abgestellt. Soweit hier vorher freiwillig höhere Zahlungen geleistet werden, seien diese nicht zu verzinsen (Nr. 25 des AEAO zu § 233a AO). Es spiele daher im vorliegenden Fall für den Erlass auch keine Rolle, dass ein höherer Betrag als die tatsächlich festgesetzte Steuer freiwillig gezahlt wurde. Im Übrigen sei neben der Einkommensteuer 2019 auch der Solidaritätszuschlag von 71.266,56 € geschuldet, und die freiwillige Zahlung vom 27.10.2021 decke damit in etwa die gesamte Zahllast lt. Einkommensteuerbescheid 2019 vom 03.03.2023 ab.

28

Auch bei der Berechnung von Nachzahlungszinsen bleibe ein angefangener Monat ohne Ansatz. Für die Nichtfestsetzung/Erlass von Zinsen bei freiwilliger Zahlung seien die Regelungen für die Erstattungszinsen heranzuziehen und nicht die Regelungen für die Nachzahlungszinsen. Zwar treffe es zu, dass Nachzahlungszinsen nicht festgesetzt werden, wenn der Zinslauf keinen vollen Monat umfasst. Dieser Sachverhalt sei hier aber nicht gegeben. Im vorliegenden Fall wäre eine Festsetzung der Steuer vor dem Ablauf eines Monats bereits deshalb nicht möglich gewesen, weil die Steuererklärung erst am 26.08.2021 beim Finanzamt eingegangen sei.

29
Dem Gericht liegt vom beklagten Finanzamt 1 Band Rechtsbehelfsakte vor; auf deren Inhalt und das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 04.06.2025 wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

30
Die Klage ist unbegründet.

31
Das Finanzamt war nicht zu verpflichten, gegenüber dem Kläger weitere Zinsen zur Einkommensteuer für 2019 in Höhe von 1.943 € zu erlassen oder den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu bescheiden (§ 101 FGO). Insoweit ist die teilweise Ablehnung des Erlasses von Nachzahlungszinsen nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Zu Recht hat das Finanzamt festgesetzte Nachzahlungszinsen für einen Zeitraum von lediglich 16 Monaten erlassen. Der ungleiche Lauf der Verzinsungsberechnungen entspricht der Gesetzeskonzeption, die auch nicht durch "Billigkeits"maßnahmen korrigiert werden kann.

32
1. Der Erlass von Nachzahlungszinsen für einen Zeitraum von nur 16 Monaten und die Ablehnung des Erlasses im Übrigen ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

33
a) Gemäß § 233a Abs. 8 AO sind Zinsen auf einen Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen (Nachzahlungszinsen) entweder nicht festzusetzen oder zu erlassen, soweit Zahlungen oder andere Leistungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden, die Finanzbehörde diese Leistungen angenommen und auf die festgesetzte und zu entrichtende Steuer angerechnet hat.

34
Die Regelung in § 233a Abs. 8 AO wurde mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022 (BGBl I Nr. 26, 1142) neu in die AO aufgenommen und ist in allen am 21. Juli 2022 anhängigen Verfahren anzuwenden (Art. 97 § 15 Abs. 14 Satz 1 EGAO).

35
b) Führt die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 3 AO, ist dieser zu verzinsen (§ 233a Abs. 1 Satz 1 AO).

36
Aus dem klaren Wortlaut des § 233a Abs. 1 AO ergibt sich, dass Nachzahlungszinsen nur zur Einkommensteuer, nicht hingegen zum Solidaritätszuschlag festgesetzt werden können (BFH-Beschluss vom 23.02.2007 – IX B 242/06, BFH/NV 2007, 1073; BFH-Urteil vom 26.11.2014 – X R 18/13, BFH/NV 2015, 785; Heuermann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 286. Lieferung, 5/2025, § 233a AO 1977, Rn. 64; Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 185. Lieferung, 4/2025, § 233a AO 1977, Rn. 12).

37
c) Die Zinsen betragen in den Fällen des § 233a AO 0,15 % für jeden Monat, das heißt 1,8 % für jedes Jahr (§ 238 Abs. 1 Satz 1, Abs. 1a Satz 1 AO).

38
Sie sind von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO).

39
Der Zinslauf ist die Zeitspanne zwischen dem Beginn und dem Ende der Zinspflicht (Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 185. Lieferung, 4/2025, § 233a AO 1977, Rn. 15). Er beginnt grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Abweichend von § 233a Abs. 2 Satz 1 AO in der am 19.02.2021 geltenden Fassung beginnt der Zinslauf für den Besteuerungszeitraum 2019 am 01.10.2021 (Art. 97 § 36 Abs. 2 Satz 1 EGAO). Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO). Die Steuerfestsetzung wird im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerbescheides wirksam (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO).

40
d) Tatbestandsvoraussetzung des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO ist weiter, dass Zahlungen oder andere Leistungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden, die Finanzbehörde diese Leistungen angenommen und auf die festgesetzte und zu entrichtende Steuer angerechnet hat.

41
Zurecht weist der Klägervertreter darauf hin, dass die Regelung in § 233a Abs. 8 AO kein Antragserfordernis enthält, die Finanzbehörde jedoch regelmäßig erst nach entsprechender Antragstellung tätig werde. Im Streitfall hatte der Kläger am 17.03.2023 einen entsprechenden Antrag gestellt; eine Entscheidung über die Frage der Notwendigkeit einer Antragstellung konnte daher dahinstehen.

42
e) Rechtsfolge des § 233a Abs. 8 AO ist, dass Zinsen ("Nachzahlungszinsen") entweder "nicht festzusetzen" oder "zu erlassen" sind.

43
aa) Entsprechend dem Wortlaut der Vorschrift ("sind") handelt es sich insoweit um einen Anspruch des Klägers, nicht um eine Billigkeitsentscheidung des Finanzamts (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.06.2024 – 3 K 46/24, EFG 2024, 1812). Dem entspricht die Intention des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022 (BGBl I Nr. 26, 1142), mit welchem der Gesetzgeber die Entscheidungen des BVerfG zur Verzinsung (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, BGBl I 2021, 4303) umsetzte (BR-Drs. 157/22, 1, BT-Drs. 20/1633). Wegen der Vielzahl der offenen Fälle waren Ermessensentscheidungen, welche ein individuelles Eingehen im Einzelfall erfordert hätten, nicht praktikabel durchführbar. Der Gesetzgeber geht von rund 8,1 Millionen Änderungsbescheiden aus, die vor dem Hintergrund der o.a. Entscheidungen des BVerfG an die Steuerpflichtigen zu verschicken sein werden (BR-Drs. 157/22, 14, BT-Drs. 20/1633, 18).

44
Demnach ist die Überprüfungsbefugnis des Gerichts mangels Ermessensentscheidung nicht durch § 102 FGO begrenzt.

45
bb) Die Alternativen "Nichtfestsetzung" und "Erlass" stehen gleichwertig nebeneinander. Anderes war durch den Gesetzgeber nicht bezweckt, vielmehr rührte die Unterscheidung in den Rechtsfolgen aus der hergebrachten unterschiedlichen Handhabung durch die Kommunen (Nichtfestsetzung) einerseits und durch die Finanzverwaltung (Erlass) andererseits her (BR-Drs. 157/22, 18, BT-Drs. 20/1633, 21).

46
(1) Die Zinsfestsetzung soll gemäß § 233a Abs. 4 AO mit der Steuerfestsetzung verbunden werden. Im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung sind der jeweiligen Behörde die für die Zinsfestsetzung maßgeblichen Voraussetzungen (Höhe der Steuer, Festsetzung von Vorauszahlungen, freiwillige Zahlungen, Zeitpunkte etc.) bekannt. Die Berechnung der Zinsen bei freiwilliger Zahlung kann daher – in identischer Weise – entweder bereits bei Ergehen der Zinsfestsetzung vorgenommen werden oder nachträglich im Rahmen des Erlasses bereits festgesetzter Zinsen erfolgen. In beiden Fällen wird auf nach dem Soll-Prinzip entstandene Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen verzichtet (BR-Drs. 157/22, 18, BT-Drs. 20/1633, 21). Anhaltspunkte für ein unterschiedliches Ergebnis beider Alternativen sind nicht erkennbar, denn die für die Berechnung maßgeblichen Umstände verbleiben identisch.

47

(2) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, bei der Alternative "Nichtfestsetzung" von Zinsen greife die Regelung des § 238 Abs. 1 Satz 2 AO, nach welcher Zinsen nur für volle Monate zu zahlen sind und angefangene Monate außer Ansatz bleiben, verkennt der Kläger, dass sich der Zinslauf für die Nachzahlungszinsen rechtlich nicht auf den Zeitraum bis zur freiwilligen Zahlung reduziert. Denn gemäß § 233a Abs. 2 Satz 3 AO endet der Zinslauf – erst – mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Die Regelung in § 233a Abs. 8 AO bedingt nicht eine rechtliche Verkürzung des Zinslaufes, sondern im Ergebnis lediglich eine Nichterhebung von Nachzahlungszinsen ab dem Zeitpunkt der freiwilligen Zahlung. Darauf lässt auch die Formulierung im 2. Halbsatz ("soweit") des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO schließen. Im Streitfall fand durch die freiwillige Zahlung des Klägers binnen eines Monats nach Ablauf der Karenzfrist keine Reduzierung des Zinslaufes i. S. d. §§ 233a, 238 AO auf einen nur angefangenen Monat statt.

48
cc) Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH ist es nicht ermessensfehlerhaft, wenn sich aus Vereinfachungsgründen die Nichterhebung auf die Zinsen, welche auf die auf volle fünfzig Euro abgerundete freiwillige Leistung für jeweils volle Monate zwischen der Annahme der Zahlung und der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung anfallen, beschränkt (BFH-Urteile vom 09.11.2017 – III R 10/16, BStBl II 2018, 255; vom 31.05.2017 – I R 92/15, BStBl II 2019, 14; vom 07.11.2013 – X R 23/11, BFH/NV 2014, 660; vom 07.11.2013 – X R 22/11, BFH/NV 2014, 817; Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 184. Lieferung, 1/2025, § 233a AO 1977, Rn. 75c und 75d).

49
Soweit sich dadurch ein ungleicher Lauf der Verzinsungen ergibt, entspricht dies der Gesetzeskonzeption, die nicht durch (sachliche) Billigkeitsmaßnahmen korrigiert werden kann (Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 184. Lieferung, 1/2025, § 233a AO 1977, Rn. 75d a.E. unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 19.06.2013 – XI R 41/10, BStBl II 2014, 738).

50
Dieses Zusammenspiel und den ungleichen Lauf der Verzinsungen verdeutlicht Beispiel 1 (Rn. 20) und – als Fortsetzung von Beispiel 1 – Beispiel 14 (Rn. 70.1.2) des AEAO zu § 233a AO:

51
In Beispiel 1 werden Nachzahlungszinsen für den Zinslauf, d.h. für die Zeit von Ablauf der Karenzzeit bis zur Bekanntgabe (Wirksamkeit) der Steuerfestsetzung am 11. eines Monats ermittelt, mithin für einen Zeitraum von 8 vollen Monaten. Am 27. Tag nach Beginn des Zinslaufs erfolgte dort eine freiwillige Zahlung (Beispiel 14). Ende des Zinslaufs ist weiterhin die Wirksamkeit der Steuerfestsetzung am 11. eines Monats. Die zu erlassenden Nachzahlungszinsen beschränken sich jedoch auf den Zeitpunkt der freiwilligen Zahlung bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung, mithin einem Zeitraum von 7 vollen Monaten.

52
dd) Die ebenfalls durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022 (BGBl I Nr. 26, 1142) neu in das Gesetz aufgenommene Regelung in § 233a Abs. 3 Satz 4 AO, auf welche § 233a Abs. 8 Satz 2 AO verweist, betrifft die Berechnung nicht zu erhebender bzw. zu erlassender Nachzahlungszinsen. Sie ist anwendbar in den Fällen, in denen ein Erstattungsbetrag aus mehreren Teil-Leistungen besteht. Die Regelung erklärt in § 233a Abs. 3 Satz 4 2. Halbsatz AO das sog. "last in – first out – Prinzip" für anwendbar.

53
Auch nach deren Grundgedanken ergibt sich keine andere Berechnungsweise: der Zinsberechnungszeitraum für die nicht festzusetzenden bzw. zu erlassenden Zinsen richtet sich jeweils nach dem Zeitpunkt der einzelnen Leistung; die Leistungen sind in chronologischer Reihenfolge zu berücksichtigen, beginnend mit der jüngsten Leistung.

54
ee) Leistungen, die den Unterschiedsbetrag übersteigen, sind bei der Nichtfestsetzung bzw. beim Erlass von Nachzahlungszinsen nicht zu berücksichtigen. Gemäß § 233a Abs. 8 Satz 1 AO werden Zahlungen nur in dem Umfang berücksichtigt, soweit sie auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden, die Finanzbehörde die Leistungen angenommen und auf die festgesetzte und zu entrichtende Steuer angerechnet hat. Soweit der Kläger im Streitfall Leistungen auf den Solidaritätszuschlag vorab

entrichtete und hierfür keine Nachzahlungszinsen durch das Finanzamt festgesetzt wurden, hat dies keine Auswirkungen auf die "Billigkeits"-Entscheidung nach § 233a Abs. 8 Satz 1 AO.

55
f) Im Streitfall sprach das Finanzamt daher zu Recht auf Grundlage des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO einen Erlass von Nachzahlungszinsen in Höhe von 1.295.700 € × 0,15 % × 16 Monate = 31.096,80 €, gerundet 31.097 €, aus und lehnte im Übrigen einen Erlass der Nachzahlungszinsen ab.

56
Der Steuerbescheid gilt am 06.03.2023 als bekanntgegeben und wirksam. Die Karenzfrist für 2019 war am 01.10.2021 abgelaufen. Der Zinslauf der Nachzahlungszinsen gemäß § 233a Abs. 2 AO umfasst daher den Zeitraum von 01.10.2021 bis zum 06.03.2023, mithin 17 volle Monate und 6 Tage.

57
Sowohl der Zinslauf der Nachzahlungszinsen als auch der "fiktive" Zinslauf der nicht festzusetzenden bzw. zu erlassenden Nachzahlungszinsen ist auf volle Monate beschränkt (s.o.).

58
Ab dem Zeitpunkt der freiwilligen Zahlung bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung, d.h. für die Zeit von 27.10.2021 bis 06.03.2023 – mithin eines Zeitraums von 16 vollen Monaten –, waren die Nachzahlungszinsen gemäß § 233a Abs. 8 Satz 1 AO nicht festzusetzen bzw. festgesetzte Nachzahlungszinsen zu erlassen.

59
2. Auch das weitere Vorbringen des Klägers führt nach Auffassung des Gerichts nicht zu einem anderen Ergebnis.

60
a) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, die freiwillige Zahlung sei innerhalb der Monatsfrist erfolgt und Zinsen seien für einen angefangenen Monat nicht festzusetzen, umfasst der Zinslauf auch bei der Alternative "Nichtfestsetzung" nicht lediglich den Zeitraum bis zur Entrichtung der freiwilligen Zahlung, sondern den Zeitraum bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO; vgl. oben 1. e) bb) (2)).

61
b) Zutreffend erscheint die Auffassung des Klägers, bei § 233a Abs. 8 AO handele es sich um einen Tatbestand mit zwingender Rechtsfolge und nicht um eine Billigkeitsregelung der Verwaltung. Aus diesem Grund enthalte § 233a Abs. 8 AO keinen ausfüllbaren Spielraum, sondern sei Gesetzesbefehl.

62
Das Gericht versteht die Vorschrift in § 233a Abs. 8 AO in diesem Sinne als gebundene Vorschrift (siehe oben 1. e) aa)) und nicht als Ermessensvorschrift. Das Gericht entscheidet gemäß § 101 FGO und sieht seinen Entscheidungsspielraum nicht durch § 102 FGO (Nachprüfung des Ermessensgebrauchs) eingeschränkt.

63
c) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, die Regelung in § 233a Abs. 8 Satz 1 AO habe sich zu seinen Gunsten und nicht zu seinen Lasten auszuwirken, ist genau dies bereits geschehen. Dem Kläger wurden Nachzahlungszinsen für 16 Monate erlassen.

64
d) Soweit der Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung ergänzend ausführte, seiner Meinung nach enthalte die Neuregelung in § 233a Abs. 8 AO keine Ermächtigungsgrundlage für das Finanzamt oder die Finanzverwaltung, die Nichtfestsetzung oder den Erlass von Nachzahlungszinsen eigenständig durch Verwaltungsanweisung auszugestalten, ist dies nicht entscheidungserheblich. Denn die Berechnung des Finanzamts beruht auf der gesetzlichen Regelung in § 233a Abs. 8 AO sowie den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur damaligen Billigkeitsregelung aufgestellten Grundsätzen (siehe oben 1. e) cc)). Diese werden durch den AEAO zu § 233a AO lediglich verdeutlicht bzw. ausgelegt; einer ausdrücklichen Ermächtigungsgrundlage in § 233a AO für diese Verwaltungsanweisung bedurfte es nicht.

65

Die gesetzliche Norm des § 233a AO genießt Vorrang. Der Wortlaut des § 233a Abs. 8 AO lautet dahingehend, dass Zinsen auf einen Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen (Nachzahlungszinsen) entweder nicht festzusetzen oder zu erlassen sind, und zwar in einem Umfang "soweit" freiwillige Zahlungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden. Auf die nach dem Soll-Prinzip entstandenen Nachforderungszinsen verzichtet die Finanzbehörde "soweit", nicht jedoch darüber hinaus. Keiner Stelle des Gesetzes lässt sich eine Regelung dahingehend entnehmen, dass der Zinslauf der Nachzahlungszinsen bereits zum Zeitpunkt der freiwilligen Zahlung i. S. d. § 233a Abs. 8 AO endet.

66
Nach Auffassung des Gerichts ist daher der Grundsatz der Gewaltenteilung (Art. 20 GG) nicht beeinträchtigt. Regelmäßig werden die in der AO enthaltenen gesetzlichen Regelungen durch den AEAO für den Bereich der Finanzverwaltung ausgelegt und sollen eine bundesweit einheitliche Gesetzesanwendung durch die Finanzbehörden sicherstellen.

67
e) Das Gericht teilt die Auffassung des Klägers, dass die Alternativen "Nichtfestsetzung" und "Erlass" zu einem identischen Ergebnis führen müssen. Die Alternative "Nichtfestsetzung" ist wegen § 233a Abs. 4 AO regelmäßig bereits mit der Steuerfestsetzung verbunden, allerdings sind auch bereits im Rahmen der Bescheiderstellung schon die zugrundeliegenden Tatbestandsvoraussetzungen der Verzinsung nach § 233a AO sowie die Entrichtung freiwilliger Zahlungen mit der möglichen Folge des § 233a Abs. 8 AO bekannt.

68
Eine Ungleichbehandlung i. S. d. Art. 3 GG, welche die Rechte des Klägers verletzt, ist insoweit nicht erkennbar.

69
f) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, er habe das Finanzamt nicht als "Sparkasse" benutzt, sondern sogar einen Betrag, welcher die von ihm errechnete Einkommensteuerschuld überstieg, freiwillig entrichtet, mag dies zutreffen. Das Erbringen einer "überhöhten" freiwilligen Leistung ist jedoch im Rahmen des § 233a Abs. 8 Satz 1 AO nicht entscheidungserheblich, denn abgestellt wird allein auf die Höhe der später wirksam gewordenen Steuerfestsetzung.

70
g) Soweit der Kläger vor dem Hintergrund der Entscheidung des BFH vom 31.05.2017 – I R 92/15 (BStBl II 2019, 14) eine Zahlung innerhalb des einen Monats nach Ablauf der Karenzfrist als ausreichend erachten mag, um Nachzahlungszinsen zu vermeiden, trifft dies tatsächlich nicht zu. Vielmehr betrifft das Urteil des BFH eine Sachverhaltskonstellation, in welcher die Ermittlung sowohl des Zinslaufs für die Nachzahlungszinsen als auch des "fiktiven Zinslaufs" für die "fiktiven Erstattungszinsen" eine identische Monatsanzahl ergaben. Dies ist jedoch nur in bestimmten Konstellationen gegeben, welche im Streitfall nicht vorlagen.

71
h) Soweit der Klägervertreter auf die Kommentarfundstelle zu Koenig (AO, 5. Auflage 2024, § 233a Rn. 62) verweist, findet sich dort die Kommentierung zum Unterschiedsbetrag im Falle der Erstattung (§ 233a Abs. 3 Sätze 3 und 4 AO). Ergibt sich ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen, werde die Sollverzinsung durch die sog. Istverzinsung begrenzt, d.h. der zu verzinsende Betrag ergibt sich aus der Differenz zwischen dem festgesetzten Steuerbetrag und den vom Steuerpflichtigen tatsächlich gezahlten Beträgen. Auf diese Weise werde eine Zinspflicht für das Finanzamt vermieden, soweit der Steuerpflichtige festgesetzte Vorauszahlungen gar nicht, nicht in der geforderten Höhe oder erst nach Ablauf der Karenzzeit entrichtet. Der Übergang zur Istverzinsung in Erstattungsfällen erhöhe einerseits den Verwaltungsaufwand und werfe andererseits – de lege ferenda – die Frage nach der Gleichbehandlung in Nachzahlungsfällen auf.

72
Dem ist entgegenzuhalten, dass zwar auch bei der Istverzinsung Kassenvorgänge des Erhebungsverfahrens einbezogen werden und es sich bei "fiktiven Erstattungszinsen" um eine – fiktive – Zinsberechnung zugunsten des Steuerpflichtigen handelt. Die Konstellation lässt sich jedoch nicht mit

freiwilligen Zahlungen i. S. d. § 233a Abs. 8 Satz 1 AO, die zur Vermeidung späterer Nachzahlungen entrichtet werden, vergleichen. Denn es existiert kein tatsächlicher Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 3 AO zugunsten des Steuerpflichtigen. Die Regelung in § 233a Abs. 8 AO erfordert daher keinen Verweis auf § 233a Abs. 3 Satz 3 AO. Soweit "fiktive Erstattungszinsen" für Zwecke der Gegenrechnung ermittelt werden, folgt die Berechnung des Finanzamts der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 07.11.2013 – X R 22/11, BFH/NV 2014, 817; BFH-Urteil vom 07.11.2013 – X R 23/11, BFH/NV 2014, 660). Eine mögliche Ungleichbehandlung mit Nachzahlungsfällen erscheint aufgrund der unterschiedlichen Liquiditätssituation sachlich gerechtfertigt.

73
Soweit der Klägervertreter auf die Kommentarfundstelle zu Werth (in: Klein, AO, 18. Auflage 2024, § 233a Rn. 27) verweist, betrifft diese die Fälle eines durch zu hohe Vorauszahlungen etc. entstandenen Mindersolls (Erstattungszinsen, § 233a Abs. 3 Satz 3 AO). Lediglich für solche Zahlungen, deren Berücksichtigung über den Unterschiedsbetrag bzw. zu verzinsenden Betrag hinaus zu (zusätzlichen) Erstattungszinsen führen würde, könnte eine Verzinsung unter dem Gesichtspunkt des Gleichbehandlungsgebots und eines rechtsstaatlichen Grundsatzes der Verzinsung vom Fiskus vereinnahmter, ihm im Ergebnis aber nicht zustehender (wenn auch freiwilliger) Zahlungen problematisiert werden.

74
Dem ist entgegenzuhalten, dass dies jedoch gerade nicht die freiwilligen Zahlungen i. S. d. § 233a Abs. 8 Satz 1 AO zur Vermeidung späterer Nachzahlungen betrifft. Denn gemeint sind Zahlungen über diese Beträge hinaus. Solche liegen im Streitfall nicht vor bzw. betreffen nicht zu verzinsende Nebenleistungen (Solidaritätszuschlag).

75
Im Übrigen bedurfte es keines Verweises auf § 233a Abs. 3 Satz 3 AO in Abs. 8 der Vorschrift. Denn in den Fällen des § 233a Abs. 8 AO besteht regelmäßig ein Unterschiedsbetrag zulasten und nicht zugunsten des Steuerpflichtigen. Die Ermittlung "fiktiver" Erstattungszinsen ist lediglich eine Berechnungsmethode zur Gegenrechnung. Eine tatsächliche Verzinsung eines Unterschiedsbetrages zugunsten des Steuerpflichtigen ist nicht vorgesehen.

76
i) In zutreffender Weise wies der Klägervertreter im Nachgang zur mündlichen Verhandlung darauf hin, dass der auf Seite 2 oben im zweiten Textabsatz des Protokolls erwähnte Verweis des Klägervertreters nicht "zu der Rechtfertigung" im Sinne eines "Pro-Arguments" ("für eine Rechtfertigung") vorgetragen wurde, sondern – im Gegenteil – mit der Absicht "gegen" die Rechtfertigung sog. "fiktiver Erstattungszinsen". Das Gericht hat den Vortrag des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung im Rahmen seiner Beratung und Entscheidungsfindung in dieser Weise – d.h. im Sinne eines Arguments "gegen" die Rechtfertigung sog. "fiktiver Erstattungszinsen" – verstanden und gewürdigt. Ein Missverständnis seitens des Gerichts lag insoweit zu keinem Zeitpunkt vor.

77
Im Übrigen war aufgrund des nachgereichten Schriftsatzes des Klägers vom 10.06.2025 eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht veranlasst. Der Schriftsatz enthält keinen neuen entscheidungserheblichen Sachvortrag.

78
3. Gemäß § 233a Abs. 8 Satz 3 AO bleiben die §§ 163 und 227 AO unberührt.

79
Die Nichtfestsetzung bzw. der Erlass von Nachzahlungszinsen wegen freiwilliger Zahlungen ist in § 233a Abs. 8 Satz 1 AO – abschließend – geregelt. Über die freiwillige Zahlung hinausgehende Gründe, die einen möglichen Erlass der verbliebenen Nachzahlungszinsen von 1.943 € (1.295.700 × 0,15 % × 1 Monat) begründen könnten, sind weder vorgetragen noch aus dem Inhalt der Akten erkennbar (vgl. hierzu Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 184. Lieferung, 1/2025, § 233a AO 1977, Rn. 75d).

80
4. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 1 FGO.

81
5. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO wegen Fortbildung des Rechts zugelassen.

82
Soweit ersichtlich existiert bislang nur wenig finanzgerichtliche Rechtsprechung zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Regelung in § 233a Abs. 8 Satz 1 FGO, welche erst mit Wirkung zum 22.07.2022 in das Gesetz aufgenommen wurde.

83
Konkret bezieht sich die Regelung in § 233a Abs. 8 Satz 1 AO ihrem Wortlaut nach auf Nachzahlungszinsen. Die Gesetzesbegründung geht davon aus, dass die bislang in Nr. 70.1 des Anwendungserlasses zu § 233a AO verortete Billigkeitsregelung nun ausdrücklich gesetzlich verankert werde (BR-Drs. 157/22, 18, BT-Drs. 20/1633). Bedenken hat das Gericht dahingehend, ob die Regelung – wie die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Billigkeitsmaßnahme – zwingend eine Notwendigkeit der Gegenrechnung sog. "fiktiver Erstattungszinsen" beinhaltet (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 31.05.2017 – I R 92/15, BStBl II 2019, 14). Denn die Formulierung "soweit" in § 233a Abs. 8 Satz 1 AO könnte für eine taggenaue Aufteilung und Zuordnung der Nachzahlungszinsen sprechen. Demnach könnten Nachzahlungszinsen für den Zeitraum zwischen Zahlung und Wirksamwerden der Steuerfestsetzung taggenau nicht festgesetzt bzw. erlassen werden, und zwar jeweils ohne eine Beschränkung auf volle Monate (vgl. Koenig in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 233a Rn. 95). Im Ergebnis wären der Steuerpflichtige und das Finanzamt dann so gestellt, als ob durch die freiwillige Zahlung die Erhebung von Nachzahlungszinsen beendet wäre (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.06.2024 – 3 K 46/24, EFG 2024, 1812 unter Punkt III. 2. d) aa) a.E. und bb), nicht rkr., BFH VIII R 20/24). Eine tageweise Zinsberechnung für Teilverzinsungszeiträume ist bereits an anderer Stelle in Nr. 11 des AEAO zu § 233a AO vorgesehen. Im Ergebnis entspräche diese auch dem jeweiligen Liquiditätsvorteil des Klägers und des Finanzamts. Der Liquiditätsvorteil des Klägers umfasste tatsächlich nicht den Zeitraum eines vollen Monats.