
Datum: 26.10.2022
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1920/21
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2022:1026.13K1920.21.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 26.06.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.07.2021 verpflichtet, dem Kläger die Zinsen zur Körperschaftsteuer für 2018 zu erlassen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob der Kläger Anspruch auf Erlass der Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer 2018 aus sachlichen Billigkeitsgründen hat. 1

Am 13.05.2020 erließ der Beklagte gegenüber dem Kläger den Körperschaftsteuerbescheid für 2018. Die festgesetzte Körperschaftsteuer betrug ... €. Mit demselben Bescheid setzte der Beklagte Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer 2018 in Höhe von ... € für den Monat 2

April 2020 fest. Die Zinsfestsetzung war hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 % je Monat vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nummer 3 der Abgabenordnung (AO).

Mit Schreiben vom 20.05.2020 beantragte der Kläger die zinsfreie Stundung aller Zahlungsansprüche aus dem Körperschaftsteuerbescheid für 2018. Zur Begründung verwies er auf das BMF-Schreiben vom 19.03.2020 über „Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/SARS-CoV-2)“ (BStBl I 2020, 262). Der Kläger führte aus – was unter den Verfahrensbeteiligten unstreitig ist –, dass sein Geschäftsbetrieb durch die von der Landesregierung NRW erlassenen Corona-Maßnahmen erheblich eingeschränkt sei.

3

Darüber hinaus beantragte der Kläger den Erlass der Nachzahlungszinsen in Höhe von ... € wegen sachlicher Unbilligkeit. Die Veranlagung für 2018 habe der Beklagte aufgrund der bislang technisch nicht umsetzbaren, vorgelagerten Veranlagung für 2017 nicht durchführen können. Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2017 habe der Kläger am 19.02.2019 eingereicht; die Veranlagung sei erst am 13.05.2020 erfolgt. Wenn die Veranlagung für 2018 vor dem 01.04.2020 erfolgt wäre, wären keine Nachzahlungszinsen angefallen und die Steuernachforderung wäre unter die Stundungsregelung im BMF-Schreiben vom 19.03.2020 gefallen.

4

Die zinsfreie Stundung der Körperschaftsteuernachzahlung sowie der angefallenen Nachzahlungszinsen hat der Beklagte antragsgemäß gewährt. Den Antrag auf Erlass der Nachzahlungszinsen lehnte er jedoch mit Bescheid vom 26.06.2020 ab. Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 19.07.2021, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Am 26.07.2021 hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben.

5

Der Kläger ist der Auffassung, dass die Erhebung der Nachzahlungszinsen sachlich unbillig sei. Die Verzinsung von Steuernachforderungen gem. § 233a AO solle nach dem Willen des Gesetzgebers einen Ausgleich für Liquiditätsvorteile schaffen. Der Gesetzeszweck des § 233a AO werde jedoch verfehlt, wenn zweifelsfrei feststehe, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung bzw. Fälligkeit keinen Vor- oder Nachteil gehabt habe. Dies sei hier der Fall. Wenn der Körperschaftsteuerbescheid für 2018 bereits im März 2020 erlassen worden wäre, wäre zwar auch die Nachzahlung entsprechend früher fällig geworden. Allerdings wäre dem Kläger in diesem Fall auch die zinsfreie Stundung der Körperschaftsteuer-Nachzahlung zeitlich früher gewährt worden.

6

Der Kläger beantragt,

7

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 26.06.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.07.2021 zu verpflichten, dem Kläger die Zinsen zur Körperschaftsteuer 2018 in Höhe von ... € wegen sachlicher Unbilligkeit gem. § 227 AO zu erlassen.

8

Der Beklagte beantragt,

9

die Klage abzuweisen.

10

Entgegen der Auffassung des Klägers sei es nicht sachlich unbillig, wenn Nachzahlungszinsen für Steuernachzahlungen erhoben würden, die im Anschluss zinsfrei

11

gestundet werden. Der Kläger habe es in der Hand gehabt, die Entstehung der Nachzahlungszinsen zu vermeiden. Er habe rechtzeitig eine Erhöhung der Körperschaftsteuervorauszahlungen beantragen können. Weiterhin habe er noch vor Erlass des Körperschaftsteuerbescheides für 2018 freiwillige Zahlungen auf die zu erwartende Steuernachforderungen leisten können. Der Anfall der Nachzahlungszinsen sei nicht unmittelbar durch die Corona-Pandemie verursacht.

Entscheidungsgründe

- Die Klage ist zulässig und begründet. Die Ablehnung des Billigkeitserlasses der Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer 2018 ist ermessenswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. Der Beklagte wird mit dem vorliegenden Urteil verpflichtet, den Billigkeitserlass zu gewähren, da jede andere Entscheidung des Beklagten ermessenswidrig wäre (sog. Ermessensreduktion auf Null, §§ 101 Satz 1, 102 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 12
- I. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Zu diesen Ansprüchen gehören auch Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen wie z.B. Zinsen. 13
- Die Entscheidung über den Erlass ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde und unterliegt gemäß § 102 FGO lediglich einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Zu prüfen ist daher bei einer Erlassablehnung nur, ob die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von ihrem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Im Einzelfall kann der Ermessensspielraum aber so eingeengt sein, dass nur eine Entscheidung ermessensgerecht ist (sog. Ermessensreduktion auf Null). Ist nur der Erlass eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis ermessensgerecht, kann das Gericht gemäß § 101 Satz 1 FGO die Verpflichtung zum Erlass aussprechen (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 03.12.2019 – VIII R 25/17, BStBl. II 2020, 214, mit zahlreichen weiteren Nachweisen aus der BFH-Rechtsprechung). 14
- Hat die Finanzverwaltung in Ausfüllung des ihr zustehenden Ermessensspielraums Richtlinien erlassen, so haben die Gerichte grundsätzlich nur zu prüfen, ob die Richtlinien selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entsprechen und ob sich die Behörden an die Richtlinie gehalten haben. Derartige Verwaltungsanweisungen dürfen nicht wie Gesetze ausgelegt werden, sondern beziehen ihre Reichweite allein aus dem Verständnis der Verwaltung. Maßgeblich ist deshalb nicht, wie die Gerichte die Verwaltungsanweisung verstehen, sondern wie sie die Verwaltung verstanden hat und verstanden wissen wollte. Das Finanzgericht darf daher Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur prüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019 – VIII R 25/17, BStBl. II 2020, 214, m.w.N.). 15
- Die Unbilligkeit der Einziehung einer Steuer, an die § 227 AO die Möglichkeit eines Erlasses knüpft, kann sich aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen ergeben. Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen, auf die die Kläger ihren Erlassantrag alleine gestützt haben, ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann anzunehmen, wenn ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zwar nach dem gesetzlichen Tatbestand besteht, seine Geltendmachung aber mit dem Zweck des Gesetzes nicht oder nicht mehr zu rechtfertigen ist 16

und dessen Wertungen zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber eine andere Regelung getroffen hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Umstände, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestands bewusst in Kauf genommen hat, können dagegen keinen Billigkeitserlass rechtfertigen. Die Billigkeitsprüfung darf die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes nicht unterlaufen, sich andererseits auch nicht in Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung erschöpfen, da dann ein auf sachliche Billigkeitsgründe gestützter Erlass nach § 227 AO niemals möglich wäre (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019 – VIII R 25/17, BStBl. II 2020, 214, m.w.N.).

II. Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze besteht im vorliegenden Fall ein Anspruch des Klägers auf Erlass der Nachzahlungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen gem. § 227 AO. Die Erhebung der Nachzahlungszinsen ist sachlich unbillig, weil der Kläger durch die verspätete Steuerfestsetzung zweifelsfrei keinen Liquiditätsvorteil und der Beklagte keinen Liquiditätsnachteil erlangt hat. Die abweichende Entscheidung des Beklagten ist ermessensfehlerhaft, weil sie die ermessenslenkenden Vorgaben des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 233a, Nr. 69.2, nicht beachtet. 17

Zweck der Regelungen in § 233a AO ist es, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zwar jeweils spätestens zum Jahresende entstehen, aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sollen Liquiditätsvorteile, die aus dem verspäteten Erlass des Steuerbescheides entstanden sind, jedenfalls für die Zeit nach Ablauf von 15 Monaten nach Entstehen der Steuer abgeschöpft werden. Für einen Ausgleich in Form der Verzinsung der Steuernachforderung gemäß § 233a AO ist jedoch kein Raum, wenn zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil erlangt hat. Festgesetzte Nachzahlungszinsen sind dann wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2013 – X R 23/11, BFH/NV 2014, 660; BFH-Beschluss vom 28.07.2009 – I B 42/09, BFH/NV 2010, 5; BFH-Beschluss vom 30.10.2001 X B 147/01, BFH/NV 2002, 505; BFH-Urteil vom 11.07.1996 – V R 18/95, BStBl. II 1997, 259). Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung. Nach dem AEAO zu § 233a, Nr. 69.2, sind Nachzahlungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen, wenn zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil erlangt hat. Bei dieser Regelung im AEAO handelt es sich um eine ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift, die unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes gem. Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes zu einer Selbstbindung der Verwaltung führt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.09.2019 – V R 36/17, BFH/NV 2020, 86, m.w.N.). 18

Der Umstand, dass die Körperschaftsteuer für 2018 nicht bis zum 31.03.2020, sondern vielmehr erst mit Bescheid vom 13.05.2020 festgesetzt worden ist, war bei isolierter Betrachtung zwar grundsätzlich geeignet, einen Liquiditätsvorteil des Klägers und einen Liquiditätsnachteil des Beklagten für einen Zeitraum von ca. eineinhalb Monaten zu begründen. Da die entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen des § 233a AO erfüllt sind, hat der Beklagte die Nachzahlungszinsen zu Recht festgesetzt. Dieser abstrakt bestehende Liquiditätsvor- bzw. -nachteil entfällt im vorliegenden Fall jedoch deshalb, weil der Kläger aufgrund des BMF-Schreibens betreffend „Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus“ bereits ab dem 19.03.2020 und damit vor der Entstehung der Nachzahlungszinsen unstreitig über einen Anspruch auf zinsfreie Stundung der Körperschaftsteuer-Nachzahlung verfügte. Da sowohl § 233a AO als auch § 234 AO das Ziel verfolgen, Liquiditätsvorteile des Steuerpflichtigen abzuschöpfen (vgl. dazu nur die in § 234 19

Abs. 3 AO kodifizierte Pflicht zur Anrechnung von zeitraumidentischen Zinsen nach § 233a AO auf Stundungszinsen) und der Kläger unstreitig für den gesamten Zeitraum, für den der Beklagte Nachzahlungszinsen festgesetzt hat, einen Anspruch auf zinsfreie Stundung der Körperschaftsteuer-Nachforderung hatte, ist nicht erkennbar, inwieweit er durch die verzögerte Körperschaftsteuerfestsetzung einen zusätzlichen Liquiditätsvorteil erlangt haben könnte. Spiegelbildlich ist ebenso wenig erkennbar, dass der Beklagte einen Liquiditätsnachteil erlitten hat. In einer solchen Konstellation sind die Nachzahlungszinsen sowohl nach der ständigen BFH-Rechtsprechung als auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung, die im AEAO zu § 233a, Nr. 69.2 niedergelegt ist, zu erlassen.

Die vom Beklagten vorgetragenen Einwendungen rechtfertigen keine andere Entscheidung. 20
Zwar trifft zu, dass der Kläger die Entstehung der Nachzahlungszinsen durch rechtzeitige Anpassung der Vorauszahlungen oder durch freiwillige Leistung auf die zu erwartende Steuerschuld noch vor Ausbruch der Corona-Pandemie hätte vermeiden können. Dass dies nicht geschehen ist, begründet jedoch keine Pflichtwidrigkeit des Klägers, die unter Umständen zum Wegfall des Erlassanspruchs führen könnte. Denn ein Steuerpflichtiger, der die zinsfreie Karenzzeit der ersten 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungsjahres gem. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO ausnutzt, handelt grundsätzlich nicht pflicht- bzw. sorgfaltswidrig. Zwar war im Laufe des April 2020 auch für den Kläger absehbar, dass der Beklagte den Körperschaftsteuerbescheid für 2018 nicht mehr rechtzeitig innerhalb des Monats nach Ablauf der Karenzzeit gem. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO erlassen wird. Dass der Kläger im April 2020 keine Zahlung auf die zu erwartende Steuernachzahlung geleistet hat, kann ihm jedoch ebenfalls nicht vorgehalten werden, da die Corona-Pandemie damals bereits ausgebrochen war. Es erschiene widersprüchlich, wenn der Beklagte einerseits die offenen Steuernachforderungen gegen den Kläger aufgrund der Corona-Pandemie aus sachlichen Billigkeitsgründen zinsfrei stundet, er andererseits im vorliegenden Klageverfahren vorträgt, der Kläger hätte die Steuernachforderung auch noch nach Ausbruch der Corona-Pandemie im April 2020 entrichten können, um auf diese Weise die Entstehung der Nachzahlungszinsen zu vermeiden.

Die vorstehende rechtliche Würdigung steht nicht in Widerspruch zum BMF-Schreiben vom 19.03.2020 (BStBl. I 2020, 262). In diesem Schreiben ist geregelt, unter welchen Voraussetzungen Steuerpflichtigen vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie eine Stundung ihrer Steuerverbindlichkeiten gewährt werden soll; dabei soll die Stundung regelmäßig zinsfrei erfolgen. Das Schreiben vom 19.03.2020 enthält indes keine Regelungen dazu, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Billigkeitserlass von Nachzahlungszinsen zu gewähren ist. Vor diesem Hintergrund musste der Beklagte das ihm diesbezüglich eingeräumte Ermessen unter Berücksichtigung der allgemeinen Regelung im AEAO zu § 233a, Nr. 69.2, ausüben. Dies ist nicht geschehen. Weder im Ablehnungsbescheid vom 26.06.2020 noch in der Einspruchsentscheidung vom 19.07.2021 finden sich Ermessenserwägungen des Beklagten zu der Frage, ob ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen deshalb zu gewähren sein könnte, weil es vorliegend an einem Liquiditätsvorteil des Klägers und an einem Liquiditätsnachteil des Beklagten fehlt. 21

III. Der Beklagte wird durch das vorliegende Urteil gem. § 101 Satz 1 FGO verpflichtet, den begehrten Zinserlass zu gewähren, da jede andere Entscheidung des Beklagten ermessenswidrig wäre. Es liegt eine sog. Ermessensreduktion auf Null vor, da der Beklagte insoweit an die ermessenslenkende Regelung im AEAO zu § 233a, Nr. 69.2, gebunden ist. Unter Zugrundelegung dieser Verwaltungsvorschrift liegt in der Gewährung des Billigkeitserlasses die einzige ermessensgerechte Entscheidung. Besondere Umstände, die ausnahmsweise ein Abweichen von der ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift erlauben 22

würden, sind vom Beklagten nicht vorgetragen und auch sonst nicht ersichtlich.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 23

V. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO
zuzulassen. 24

... ... 25