Urteil vom 31. Mai 2017, I R 92/15

Billigkeitserlass von Nachzahlungszinsen

ECLI:DE:BFH:2017:U.310517.IR92.15.0

BFH I. Senat

AO § 108 Abs 1, AO § 233a Abs 3 S 3, AO § 238 Abs 1, FGO § 102, BGB § 187, BGB § 188, AEAO § 233a Nr 70.1.2 S 2, AO § 227

vorgehend FG München, 25. Oktober 2015, Az: 7 K 774/14

Leitsätze

1. Die Beispiele 14 und 15 zu Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a halten, soweit dort für den Beginn des "fiktiven Zinslaufs" nicht auf den Tag der freiwilligen Zahlung, sondern erst auf den Folgetag abgestellt wird, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht ein .

2. Für die Ermittlung der vollen Monate i.S. des § 238 Abs. 1 Satz 2 AO ist bei Erstattungszinsen der Tag der Zahlung mitzurechnen und das Ende des (ersten) vollen Monats gemäß §§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 Variante 2 BGB i.V.m. § 108 AO zu bestimmen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. Oktober 2015 7 K 774/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, in welchem Umfang festgesetzte Nachzahlungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Kapitalgesellschaft, teilte dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) schriftlich mit, dass aufgrund einer laufenden Betriebsprüfung Körperschaftsteuernachzahlungen in Höhe von voraussichtlich ... € zu erwarten seien. Sie kündigte eine freiwillige Körperschaftsteuerzahlung in dieser Höhe für die Jahre 1998 bis 2000 an. Der Betrag wurde am 30. April 2007 auf einem Konto der Finanzbehörde gutgeschrieben und von dieser angenommen.

3 Nach Abschluss der Betriebsprüfung erließ das FA geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 und setzte unter dem Datum des 26. November 2010 Steuern sowie Nachzahlungszinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) fest.

4 Wenige Tage später beantragte die Klägerin auf der Grundlage von Nr. 70.1.1 Satz 2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 233a AO aus sachlichen Billigkeitsgründen den Erlass von Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 in Höhe von insgesamt ... €. Zur Begründung verwies sie auf ihre freiwillige Leistung von ... € im April 2007. Die Klägerin ging hierbei davon aus, dass Zinsen für 43 volle Monate im Zeitraum 30. April 2007 bis zum 29. November 2010 zu erlassen sind. Bei ihrer Berechnung bezog sie den Zahlungstag 30. April 2007 vollständig ein. Unter Einschluss des Tages des Wirksamwerdens der Steuerfestsetzung --Bekanntgabe gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO-- am 29. November 2010 seien exakt 43 volle Monate erreicht.

5 Das FA gab diesem Antrag nur teilweise statt. In seinen Bescheiden über eine abweichende Festsetzung der Zinsen zur Körperschaftsteuer für 1998, 1999 und 2000 aus Billigkeitsgründen ging es von einem erlassfähigen Betrag in Höhe von ... € aus, den es auf der Grundlage von 42 vollen Zinsmonaten ermittelt hatte. Nach den Beispielen 14 und 15 zu Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a beginne der "fiktive Zinslauf", der über das Ausmaß der zu erlassenden Zinsen entscheide, erst am Tage nach der Zahlung. Folglich gehe es um den Zeitraum vom 1. Mai 2007 bis zum 29. November 2010. Für das Erreichen des vollen 43. Monats fehle damit ein Tag. Bei dieser Auffassung blieb das FA auch in seiner Einspruchsentscheidung.

6 Das Finanzgericht (FG) München gab der Klägerin Recht (Urteil vom 26. Oktober 2015 7 K 774/14, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 351). Das Ermessen des FA sei im Streitfall auf Null reduziert, es seien Zinsen für 43 volle Monate zu erlassen. Bei der Ermittlung des Erlassbetrages sei auf den Tag der Erbringung der freiwilligen Zahlung am 30. April 2007 abzustellen und nicht auf den folgenden Tag (1. Mai 2007).

7 Gegen diese Beurteilung wendet das FA mit seiner Revision im Wesentlichen ein, dass die Neufassung der ermessenslenkenden Verwaltungsanweisung in Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a in der Neufassung durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. Januar 2012 (BStBl I 2012, 83) eine mögliche sachgerechte Ermessensausübung darstelle. Die Finanzverwaltung habe in den geänderten Rechenbeispielen gezeigt, wie sie die Berechnung des erlassfähigen Betrages verstanden wissen wollte. Es sei nicht maßgeblich, wie das FG die Anweisung verstehe.

8 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Bescheide vom 8. Juli 2011 über die abweichende Zinsfestsetzung aus Billigkeitsgründen rechtswidrig sind, weil das FA i.S. des § 102 FGO ermessensfehlerhaft gehandelt hat. Es ist auch nicht zu beanstanden, dass das FG von einer Ermessensreduzierung auf Null ausgegangen ist und dementsprechend das FA zur Gewährung eines weitergehenden Zinserlasses verpflichtet hat.

11 1. Die Entscheidung über den teilweisen Erlass der bereits mit Bescheiden vom 26. November 2010 festgesetzten Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 richtet sich nach § 227 AO; hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. November 2013 X R 22/11, BFH/NV 2014, 817, und X R 23/11, BFH/NV 2014, 660). Soweit die Finanzbehörden ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, überprüfen die Steuergerichte, ob der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist (§ 102 FGO). Sind Ermessensrichtlinien erlassen, überprüfen die Steuergerichte, ob sich die Behörde an die Richtlinie gehalten hat, ob die erlassene Ermessensrichtlinie die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhält und ob sie von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch macht. Zwar ist die Verwaltung in geeigneten Fällen zum Erlass von Verwaltungsvorschriften berechtigt, die das Ermessen der nachgeordneten Behörden lenken und binden; jedoch müssen sich auch die Richtlinien in den Grenzen halten, die das Grundgesetz und die einfachen Gesetze der Ausübung des Ermessens setzen (BFH-Urteil vom 11. April 2006 VI R 64/02, BFHE 213, 268, BStBl II 2006, 642).

12 2. Das FA hat sich mit seiner ablehnenden Entscheidung an die Beispiele 14 und 15 zu Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a gehalten, die als ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift für das FA bindend war. Die darin enthaltenen Regelungen zur Berechnung der "fiktiven Erstattungszinsen" wahren indes nicht die gesetzlichen Grenzen des Ermessens und machen von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch. Denn es ist nicht ermessensgerecht, für den Beginn des "fiktiven Zinslaufs" nicht auf den Tag der freiwilligen Zahlung, sondern erst auf den Folgetag abzustellen.

13 a) Zwischen den Beteiligten besteht kein Streit darüber, dass im Falle einer freiwilligen Zahlung, die, wie vorliegend, nach dem Beginn des Zinslaufs (Ablauf der Karenzzeit) erbracht und von der Finanzbehörde angenommen wurde, Nachzahlungszinsen grundsätzlich nur für den Zeitraum bis zum Eingang der freiwilligen

Leistung zu erheben und im Übrigen aus Billigkeitsgründen zu erlassen sind. Davon ist ersichtlich auch der Gesetzgeber ausgegangen (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 56). Auch der X. Senat des BFH hält die unter Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a getroffenen Einzelbestimmungen für den Billigkeitserweis, insbesondere die Beschränkung des Erlasses auf die auf volle Monate zwischen Zahlung und Wirksamkeit der Steuerfestsetzung entfallenden Zinsen, grundsätzlich als ermessensgerecht (BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 817, und in BFH/NV 2014, 660). Der Senat schließt sich dieser Beurteilung an und verweist zur näheren Begründung auf die BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 817 und in BFH/NV 2014, 660.

14 b) Die ermessensleitenden Richtlinien basieren auf der --sachgerechten-- Vorstellung, dass durch die freiwilligen Leistungen vor Steuerfestsetzung eine Situation entsteht, die derjenigen für Erstattungszinsen vergleichbar ist. Ein Erlass der Nachzahlungszinsen in Höhe vergleichbar berechneter Zinsen ist daher eine mögliche Ermessensausübung (BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 817 und in BFH/NV 2014, 660). Die freiwillige Leistung der --rechnerisch ermittelten, aber noch nicht festgesetzten-- Steuer hat zur Folge, dass die Steuer im Zeitraum zwischen angenommener Zahlung und Festsetzung überzahlt ist. Es besteht ein Guthaben zugunsten des Steuerpflichtigen. Sachgerecht ist dann, wenn Zinsen für den überzahlten Betrag ("fiktive Erstattungszinsen") berechnet und im Erlasswege dadurch berücksichtigt werden, dass in Höhe der "fiktiven Erstattungszinsen" die Nachzahlungszinsen reduziert werden (BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 817, und in BFH/NV 2014, 660).

15 c) Es ist allerdings nicht sachgerecht und keine rechtmäßige Ermessensausübung, bei der Berechnung des Erlassbetrages den Zinslauf der "fiktiven Erstattungszinsen" ("fiktiver Zinslauf") abweichend von den für Erstattungszinsen geltenden Regelungen zu bestimmen.

16 aa) Davon gehen die Richtlinien in den Beispielen 14 und 15 zu Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a aber aus. Dort wird als Beginn des "fiktiven Zinslaufs" nicht auf den Tag der freiwilligen Leistung, sondern auf den Folgetag abgestellt. Das FA begründet seine Auffassung mit der über § 108 Abs. 1 AO anzuwendenden Fristvorschrift des § 187 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Danach ist, wenn für den Anfang einer Frist ein Ereignis maßgebend ist, der Tag, in den das Ereignis fällt, nicht mitzurechnen.

17 Im Streitfall wäre danach der 30. April 2007 als der Tag der freiwilligen Leistung als dem maßgeblichen Ereignis nicht mitzurechnen und der erste volle Monat wäre gemäß § 188 Abs. 2 Variante 1 BGB am 30. Mai 2007 vollendet. Dem entsprechend wäre der 43. volle Monat erst mit Ablauf des 30. November 2010 erreicht. Allerdings endete der "fiktive Zinslauf" unstreitig bereits mit dem Wirksamwerden der mit einfachem Brief bekannt gegebenen Körperschaftsteueränderungsbescheide vom 26. November 2010 am 29. November 2010 (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO), so dass "fiktive Erstattungszinsen" auf der Basis der Rechtsauffassung des FA für lediglich 42 und nicht für 43 volle Monate zu errechnen wären.

18 bb) Dieser Auffassung kann jedoch nicht zugestimmt werden (gl.A. Hartman, EFG 2016, 354). Im Ausgangspunkt lehnt sich die Berechnung der "fiktiven Erstattungszinsen" im Anwendungserlass zur Abgabenordnung an die Zinsregelungen in § 233a AO an. Das ist sachgerecht und hat folgende Konsequenzen:

19 aaa) Der "fiktive Zinslauf" endet --wie der gesetzliche Zinslauf-- unstreitig mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO und Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a).

20 bbb) Hinsichtlich des Beginns des Zinslaufs bestimmt § 238 Abs. 1 Satz 2 AO, dass Zinsen von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, zu zahlen sind. Die Formulierung "von dem Tag an" ist zweifelsfrei in dem Sinne zu verstehen, dass der erste Tag des Zinslaufs von Anfang an, also ab 00:00 Uhr, bei der Berechnung des Zinslaufs und der Ermittlung der vollen Monate mitzuzählen ist. Ebenso hat der BFH für den Zinslaufbeginn nach Ablauf der Karenzzeit, dem 1. April, entschieden (BFH-Urteil vom 24. Juli 1996 X R 119/92, BFHE 181, 256, BStBl II 1997, 6).

21 Die Regelung in § 238 Abs. 1 Satz 2 AO gilt --mangels entgegenstehender Bestimmungen-- auch für die Bestimmung des Zinslaufs bei Erstattungszinsen. Die Verzinsung beginnt hier frühestens mit dem Tag der Zahlung, so § 233a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 AO. Der Zahlungstag ist demnach von Anfang an ("von dem Tag an"), d.h. ab Tagesbeginn um 00:00 Uhr, bei der Berechnung der Dauer des Zinslaufs und der Ermittlung der vollen Monate einzubeziehen. Davon geht bei den --gesetzlichen, also nicht "fiktiven"-- Erstattungszinsen im Übrigen auch die Finanzverwaltung aus (s. Beispiel 2 zu Nr. 22 AEAO zu § 233a). Soweit das FA in seiner Revision vorträgt, dass § 233a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 AO "lediglich" festlege, dass die Verzinsung frühestens mit dem Tag der Zahlung beginnen dürfe und hieraus auch keine zwingende Ableitung für die Berechnung des Erlassbetrages bei freiwilliger Zahlung folge, rechtfertigt dieses Vorbringen keine andere Beurteilung. Zwar fehlt es an zwingenden Vorgaben für die gesetzlich nicht geregelten und eben deshalb "fiktiven" Erstattungszinsen. Dies berechtigt allerdings nicht dazu,

beliebige Ersatzkriterien zu wählen. Vielmehr gilt auch hier: Sind die Ersatzkriterien sachlich nicht begründet, können sie keine Grundlage für eine zweckgerechte Ermessensausübung darstellen.

22 ccc) Die gesetzlich angeordnete Berücksichtigung des gesamten ersten Tages für die Ermittlung der Dauer des Zinslaufs und der vollen Monate hat zur Folge, dass sich die Fristberechnung nicht nach §§ 187 Abs. 1 ("Ereignis"), 188 Abs. 2 Variante 1 BGB i.V.m. § 108 Abs. 1 AO, sondern nach §§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 Variante 2 BGB i.V.m. § 108 Abs. 1 AO richtet.

23 Danach wird, wenn der Beginn eines Tages der für den Anfang einer Frist maßgebende Zeitpunkt ist, dieser Tag bei der Berechnung der Frist mitgerechnet. Das Fristende ist dann mit dem Ablauf desjenigen Tages des letzten Monats erreicht, welcher dem Tage vorhergeht, der durch seine Zahl dem Anfangstage der Frist entspricht (z.B. Fristbeginn 30. April 00:00 Uhr, Fristende 29. Mai 24:00 Uhr: 30 volle Tage, d.h. ein voller Monat). Die Ermittlung der Anzahl der "vollen Monate" gemäß §§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 Variante 2 BGB entspricht der h.M. in der Literatur (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 238 AO Rz 4; Kögel in Beermann/Gosch, AO § 238 Rz 7; Wagner in Kühn/v. Wedelstädt, 21. Aufl., AO § 238 Rz 3; Baum in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl., § 238 Rz 3; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 238 Rz 5; Schwarz in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 238 AO Rz 2; im Ergebnis ebenso Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 238 AO Rz 5).

24 ddd) Der Senat schließt sich der herrschenden Lehre an. Dem FA ist zwar zuzugeben, dass im Zivilrecht die Zahlung, z.B. die Ausreichung eines verzinslichen Darlehens, ein Ereignis i.S. des § 187 Abs. 1 BGB darstellt und folglich der Tag der Zahlung bei der Ermittlung des Verzinsungszeitraums nicht berücksichtigt wird (Urteil des Oberlandesgerichts Karlsruhe vom 13. November 1987 10 U 138/87, Neue Juristische Wochenschrift 1988, 74). Der Steuergesetzgeber hat sich dieser Beurteilung aber ersichtlich nicht angeschlossen, sondern sich für die eigenständige Regelung des § 238 Abs. 1 Satz 2 AO entschieden. Dabei geht die Abgabenordnung mit der vollständigen Berücksichtigung des Anfangstages des Zinslaufs auch im Falle der Erstattungszinsen vereinfachend davon aus, dass bei der Erbringung --festsetzungsgemäßer-- Zahlungen der Geldbetrag bereits am gesamten Zahlungstag nicht mehr dem Steuerpflichtigen, sondern dem Fiskus zur Verfügung stand und daher dieser bereits für den Zahlungstag Zinsen zu erstatten hat.

25 eee) Es ist kein Grund ersichtlich, warum bei der Berechnung "fiktiver Erstattungszinsen" der Zinslauf abweichend von der durch die Abgabenordnung vorgegebenen Regelungssystematik bestimmt werden sollte. Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a ist an diese Systematik angelehnt. Es ist nicht ermessensgerecht, davon ohne triftigen Grund abzuweichen und zu unterstellen, dass im Falle der freiwilligen Leistung das Kapital dem Steuerpflichtigen am Zahltag noch zur alleinigen Nutzung zur Verfügung gestanden hat, im Falle einer Leistung nach vorheriger Festsetzung (z.B. von Vorauszahlungen) aber nicht.

26 3. Das FG ist rechtsfehlerfrei von einer Ermessensreduzierung auf Null ausgegangen, weil nach der zulässigerweise von der Finanzverwaltung gewählten Billigkeitskonzeption bei freiwilligen Zahlungen allein die Bestimmung der "fiktiven Erstattungszinsen" analog den für Erstattungszinsen geltenden Regelungen sachgerecht ist. Wird der "fiktive Zinslauf" nach diesen Regelungen bestimmt (§§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 Variante 2 BGB), so wurde der 43. Monat im Streitfall mit Ablauf des 29. November 2010 vollendet.

27 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de