

Urteil vom 09. July 2019, X R 7/17

Beginn der Herstellung nach § 6b Abs. 3 EStG; Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Gewinnzuschlags bis 2009

ECLI:DE:BFH:2019:U.090719.XR7.17.0

BFH X. Senat

EStG § 6b Abs 3, EStG § 6b Abs 7, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2009 , GG Art 3 Abs 1, EStG § 6

vorgehend FG München, 13. February 2017, Az: 6 K 2143/16

Leitsätze

1. Der Herstellungsbeginn i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ist anzunehmen, wenn das Investitionsvorhaben "ins Werk gesetzt" wird. Dies kann vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen .
2. Reine Vorbereitungsarbeiten in der Entwurfsphase reichen nicht aus, um von dem Beginn der Herstellung nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ausgehen zu können .
3. Die Höhe des Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG ist jedenfalls bis zum Jahr 2009 nicht verfassungswidrig .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 14.02.2017 - 6 K 2143/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte u.a. gewerbliche Einkünfte. Diesen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2009 maßgeblichen Fassung (EStG). Das abweichende Wirtschaftsjahr für den Gewerbebetrieb endete am 30. Juni 2009.
 - 2 Der Kläger hatte in seiner Bilanz zum 30. Juni 2005 einen Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet, den er steuerlich als Rücklage nach § 6b EStG berücksichtigte. Im Bilanzbericht zum 30. Juni 2009 wurde erläutert, dass mit der Investition, auf die die Rücklage zu übertragen sei, im Wirtschaftsjahr 2008/2009 begonnen worden sei. Aus diesem Grunde löste der Kläger die § 6b-Rücklage zum 30. Juni 2009 nicht auf, sondern behielt sie in Höhe des ursprünglichen Betrags bei.
 - 3 Die Rücklage wurde auf ein in einem späteren Jahr fertiggestelltes Betriebsgebäude übertragen. Für dieses Bauvorhaben beauftragte der Kläger nach dem 6. Juli 2010 einen Statiker. Der Bauantrag wurde vom Architekten am 15. Juni 2010 gezeichnet; der Kläger reichte ihn am 22. Juni 2010 bei der Baubehörde ein. Der Architekt stellte am 20. Juli 2010 insgesamt 192 Arbeitsstunden für die Zeit vom 19. Mai 2009 bis zum 30. Juni 2010 in Rechnung. Davon betrafen 66,5 Stunden die Vor- und Entwurfsplanung in der Zeit bis zum 30. Juni 2009.
 - 4 Der Kläger hat erklärt, er sei bereits im Frühjahr 2009 zu dem Ergebnis gekommen, ein neues Betriebsgebäude zu benötigen. Nach internen Vorbesprechungen habe er dem Architekten am 14. Mai 2009 mündlich den Planungsauftrag erteilt.
 - 5 Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die § 6b-Rücklage nicht auf das Gebäude übertragen werden könne, da der Bauantrag nicht zum Ende der vierjährigen Investitionsfrist am 30. Juni

2009 eingereicht worden sei. Somit sei mit der Herstellung zu diesem Zeitpunkt nicht begonnen worden. Die Investitionsfrist könne deshalb nicht über diesen Bilanzstichtag hinaus verlängert werden.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ für das Streitjahr 2009 einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid. Einspruch und Klage blieben erfolglos (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 643).
- 7 Der Kläger macht mit seiner Revision geltend, die Planungen ab Frühjahr 2009 seien Teil des Herstellungsprozesses gewesen. Sie stellten den nach außen hin erkennbaren und objektiv nachprüfbaren Beginn der Investition dar. Die Stellung eines Bauantrags sei deshalb nicht (mehr) nötig gewesen. Hierfür sprächen auch die Änderungen in § 4 Abs. 2 Satz 5 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 2010. Schließlich bestimme sich der Zeitpunkt des Beginns einer Investition nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch bei § 6b EStG ebenso wie im Investitionszulagenrecht. Somit sei vor dem 30. Juni 2009 mit der Herstellung begonnen worden. Die § 6b-Rücklage sei deshalb zu Recht auf das innerhalb des auf sechs Jahre zu verlängernden Reinvestitionszeitraums errichtete Gebäude übertragen worden.
- 8 Im Übrigen sei die Höhe des Gewinnzuschlags (§ 6b Abs. 7 EStG) von 6 % p.a. schon in den maßgeblichen Jahren 2005 bis 2009 verfassungswidrig gewesen.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18. September 2015 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 299.196 € vermindert werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Es ist der Ansicht, dass die getätigten Planungsarbeiten nicht zur Konkretisierung des Investitionsvorhabens ausreichen. Die Reinvestitionsrücklage sei deshalb zu Recht zum 30. Juni 2009 aufzulösen gewesen.
- 12 Soweit die Planung neben der Errichtung Teil des einheitlichen Vorgangs der Herstellung sei, müsse auf den gesamten, abgeschlossenen Planungsvorgang abgestellt werden. Die Beauftragung eines Architekten und die bis zum 30. Juni 2009 nur fortgeschrittene, aber nicht beendete Planung habe deshalb nicht zu einer hinreichenden Konkretisierung des Investitionsobjektes geführt. Schließlich seien nur rd. 35 % der gesamten Tätigkeit des Architekten bis zu diesem Stichtag ausgeführt worden. Das Gebäude habe sich lediglich im Stadium einer Vorplanung befunden. Das Aufmaß des Gebäudebestandes stelle eine reine Vorbereitungshandlung dar. Zu diesem Zeitpunkt sei die Planung noch jederzeit änderbar gewesen. Der Kläger hätte vom Bau am 30. Juni 2009 noch vollständig Abstand nehmen können. Die Reinvestitionsabsicht sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht anhand äußerer Umstände nachprüfbar gewesen. Eine abweichende Betrachtungsweise ergebe sich auch nicht beim Vergleich mit dem InvZulG.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 14 Das Finanzgericht (FG) hat zu Recht entschieden, dass die zum 30. Juni 2005 gemäß § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Reinvestitionsrücklage nach Ablauf des vierjährigen Investitionszeitraums des § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG aufzulösen war, da zu diesem Zeitpunkt mit der Herstellung eines neuen Gebäudes noch nicht begonnen worden war (unter 1.). Die bis zum 30. Juni 2009 vom Kläger ergriffenen Maßnahmen reichten, dies hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, nicht aus, um den für eine Verlängerung des Investitionszeitraums auf sechs Jahre nötigen Beginn der Herstellung ausreichend zu dokumentieren (unter 2.). Die Höhe des Gewinnzuschlags i.S. des § 6b Abs. 7 EStG ist jedenfalls bis zum Jahr 2009 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (unter 3.).
- 15 1. Nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige, der ein dort genanntes Wirtschaftsgut seines Anlagevermögens veräußert, --unter weiteren Voraussetzungen-- im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den

Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen. Soweit er diesen Betrag nicht abzieht, kann er --wie hier in der Bilanz des Klägers zum 30. Juni 2005 geschehen-- im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG).

- 16** Nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG kann der Steuerpflichtige bis zur Höhe der Rücklage nach Satz 1 von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Abs. 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Abs. 1 Sätze 2 bis 4 abziehen. Die Frist von vier Jahren verlängert sich nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Ist eine Rücklage am Schluss des vierten bzw. --bei Gebäuden, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt schon begonnen wurde-- sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.
- 17** a) § 6b EStG dient dem Zweck, die aufgrund bestimmter Veräußerungsvorgänge freierwerdenden stillen Reserven steuerrechtlich nicht sofort zu erfassen, sondern sie auf ein Reinvestitionsgut zu übertragen (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. März 2012 - IV R 6/09, BFH/NV 2012, 1122, Rz 18, m.w.N.). Die Übertragung muss dabei innerhalb der in § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG genannten Fristen geschehen. Mit der in Satz 3 vorgesehenen Verlängerung der grundsätzlich vierjährigen Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre wird berücksichtigt, dass die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert (vgl. zum Zweck der Verlängerung bereits BTDrucks IV/2617, S. 5). Die Verlängerung der Reinvestitionsfrist ist allerdings von der weiteren Voraussetzung abhängig, dass innerhalb der allgemein geltenden Vierjahresfrist bereits mit der Herstellung des Reinvestitionsobjekts begonnen worden ist. Deshalb kann der Steuerpflichtige die Verlängerung der Reinvestitionsfrist nicht mit der Behauptung erreichen, er beabsichtige, die Rücklage auf ein Gebäude zu übertragen; vielmehr muss er diese Absicht durch den Beginn der Herstellung dokumentieren (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1981 - IV R 85/81, BFHE 134, 297, BStBl II 1982, 63, Rz 9).
- 18** b) Der Herstellungsbeginn ist anzunehmen, wenn das konkrete Investitionsvorhaben "ins Werk gesetzt" wurde (so schon BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989 - IV R 83/88, BFHE 159, 133, BStBl II 1990, 290, Rz 13). Dieser Zeitpunkt kann vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen.
- 19** aa) Ein sicheres Indiz für einen Herstellungsbeginn ist die Stellung des Bauantrags, es sei denn, das hergestellte Gebäude stimmt nicht mit dem genehmigten Gebäude überein, was sich schon aus dem Wortlaut des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ergibt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1122, Rz 21).
- 20** bb) Das "Ins-Werk-Setzen" und damit der Beginn der Herstellung im Zusammenhang mit § 6b EStG muss aber nicht zwingend mit der Stellung eines Bauantrags verbunden sein. Auch Handlungen in dessen Vorfeld können ausreichen. Einzelheiten sind höchstrichterlich bislang nicht endgültig geklärt.
- 21** (1) Nach § 4 Abs. 2 Satz 5 InvZulG 2010 gilt als Beginn der Herstellung bei Gebäuden der Abschluss eines der Ausführung zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrags oder die Aufnahme von Bauarbeiten (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 13. Dezember 2018 - III R 22/17, BFH/NV 2019, 643, Rz 16). Auch wenn diese Regelung zur Bestimmung des Herstellungsbeginns gemäß § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG herangezogen würde, führte dies im Streitfall nicht zur Verlängerung der Investitionsfrist, da ein nur der (bloßen) Entwurfsphase zuzurechnender Vertrag nicht ausreicht.
- 22** (2) Unter Beachtung der bilanzsteuerlichen Grundsätze könnte auch die Planung als Teil der Herstellung zu berücksichtigen sein. Schließlich gehören Planungskosten zu den Herstellungskosten des Gebäudes und sind selbst dann zu aktivieren, wenn die Bauarbeiten noch nicht begonnen haben. Planung und Errichtung des Bauwerks bilden einen einheitlichen Vorgang (so schon BFH-Urteil in BFHE 134, 297, BStBl II 1982, 63, Rz 10, m.w.N.; ebenso Senatsurteil vom 16. Dezember 1998 - X R 153/95, BFH/NV 1999, 782, unter II.2.a, m.w.N.).
- 23** Anders als von der Klägerseite angenommen, genügt es im Rahmen des § 6b EStG allerdings nicht, dass (erste) Herstellungskosten im Zusammenhang mit dem späteren Objekt entstehen, die zu aktivieren sind. Denn die Begriffe "Herstellungskosten i.S. des § 6 EStG" und "Herstellungsbeginn i.S. des § 6b EStG" sind nicht deckungsgleich; sie verfolgen unterschiedliche Ziele.
- 24** Während nämlich der Begriff der Herstellungskosten die Abgrenzung zwischen aktivierungspflichtigen

Aufwendungen einerseits (die sich nur im Umfang der jährlichen Absetzungen für Abnutzung gewinnmindernd auswirken) und laufenden (allgemeinen) Betriebsausgaben andererseits betrifft, dient die Regelung über den "Beginn der Herstellung" in § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG dazu, die Regel-Investitionsfrist von vier Jahren auf sechs Jahre zu verlängern. Dafür bedarf es einer konkreten und (objektiv) nachvollziehbaren Investitionsentscheidung, die mit der Formel "ins Werk gesetzt" umschrieben wird.

- 25** 2. Bei Zugrundelegung dieser Maßstäbe erweist sich die Annahme des FG, der Kläger habe zum 30. Juni 2009 trotz erster Maßnahmen noch kein konkretes Objekt geplant, als revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 26** a) Das FG hat die Planungen des Klägers zum 30. Juni 2009 nicht als so konkret und verbindlich angesehen, dass es diese der Ausführungsphase und damit dem Beginn der Herstellung gleichstellen konnte. Vielmehr hat das FG auf die fehlende (eigentliche) Entwurfsplanung abgestellt und die bereits zu diesem Zeitpunkt vorgenommenen, vom Kläger allerdings lediglich vorgetragene Tätigkeiten (Aufmaß des Gebäudebestands, Vorplanungen, Vorbesprechungen über das weitere Vorgehen) als (reine) Vorbereitungsarbeiten beurteilt. Die bereits im Rahmen der Entwurfsplanung angefallenen Arbeitsstunden von lediglich 66,5 Stunden sah das FG als zu gering an, um bereits deshalb die fehlende Konkretisierung annehmen zu können.
- 27** b) Diese Würdigung hält der revisionsrechtlichen Prüfung am Maßstab des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG stand.
- 28** aa) Denn (auch) im Fall des hier am 30. Juni 2009 (noch) fehlenden Bauantrags hat das FG als Tatgericht über das Vorhandensein oder Fehlen des "Ins-Werk-Setzens" und damit über den Zeitpunkt des Beginns der Herstellung vor Ende der vierjährigen Reinvestitionsfrist aus § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dabei ist das FG weder an feste Beweisregeln noch an Typisierungen oder unwiderlegbare Vermutungen gebunden.
- 29** bb) Somit konnte das FG im Rahmen seiner tatrichterlichen Würdigung zu dem Ergebnis kommen, dass der Kläger mit der Herstellung bis zum 30. Juni 2009 noch nicht begonnen hatte, da es an den hierfür nötigen Ausführungshandlungen fehlte. Diese jedenfalls als vertretbar anzusehende Würdigung der tatsächlichen Feststellungen bindet den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO. Die Bindungswirkung würde nur entfallen, wenn die Würdigung des FG anerkannte Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzte (Senatsurteil vom 21. Juli 2016 - X R 56-57/14, BFH/NV 2017, 481, Rz 34, m.w.N.), was hier nicht der Fall ist.
- 30** c) Die Reinvestitionsrücklage war somit zum 30. Juni 2009 gemäß § 6b Abs. 3 Satz 4 EStG gewinnerhöhend aufzulösen.
- 31** 3. Soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Abs. 3 abgezogen wird, ist gemäß § 6b Abs. 7 EStG der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagebetrags zu erhöhen. Dieser Gewinnzuschlag ist hier für den Zeitraum vom 30. Juni 2005 bis zum 30. Juni 2009, in dem die Rücklage von 241.287,63 € bestand, zu bilden. Er beträgt 57.909,03 €. Seine Höhe ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 32** Die vom Kläger erhobenen Einwendungen gegen die Höhe des Gewinnzuschlags von 6 % teilt der Senat jedenfalls für die hier relevanten Jahre 2005 bis 2009 nicht. Insbesondere ist der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) nicht verletzt.
- 33** a) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 29. März 2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 98; vom 7. Mai 2013 - 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377, Rz 73; vom 6. Juli 2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 35). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 98, und in BVerfGE 133, 377, Rz 74).
- 34** Für das Steuerrecht wird dem Gesetzgeber ein weitreichender Entscheidungsspielraum zugestanden. Dies gilt für die Auswahl des Steuergegenstands und auch für die Bestimmung des Steuersatzes (BVerfG-Beschlüsse vom 4. Dezember 2002 - 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534, unter C.I.1.b, und vom 22. Juni 1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.II.1.d). Das BVerfG erkennt in ständiger

Rechtsprechung Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, und vom 15. Januar 2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.). Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass Steuergesetze Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Auch gesetzliche Zinsannahmen können in Form von Zinssatztypisierungen erfolgen (vgl. Hey, Finanz-Rundschau --FR-- 2016, 485, 487). Dies gilt erst recht, wenn ein Gewinnzuschlag wie im Fall des § 6b Abs. 7 EStG nicht nur den Zinsvorteil der Rücklagenbildung ohne Reinvestition abschöpfen will, sondern auch einer missbräuchlichen Inanspruchnahme entgegenwirken soll (vgl. insoweit Schmidt/Loschelder, EStG, 38. Aufl., § 6b Rz 88, m.w.N.).

- 35** Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der hiermit notwendig verbundenen Ungleichheit der Belastung stehen (BVerfG-Entscheidungen vom 20. April 2004 - 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274, Rz 58; in BVerfGE 133, 377, Rz 88; vom 5. November 2014 - 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rz 66, sowie in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 133, 377, Rz 87; vom 4. Juli 2012 - 2 BvC 1, 2/11, BVerfGE 132, 39, Rz 29, und in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; vgl. zudem BFH-Urteil vom 9. November 2017 - III R 10/16, BFHE 260, 9, BStBl II 2018, 255, Rz 15). Hieraus folgt, dass eine gesetzliche Zinssatztypisierung, die sich evident von realitätsgerechten Verzinsungen am Markt entfernt (hat), den gleichheitsrechtlichen Anforderungen nicht mehr genügt (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 25. April 2018 - IX B 21/18, BFHE 260, 431, BStBl II 2018, 415, Rz 18 ff. - für den 6 %-igen Zinssatz gemäß § 238 der Abgabenordnung; ebenso Vorlagebeschluss des FG Köln vom 12. Oktober 2017 - 10 K 977/17, EFG 2018, 287, Rz 65 ff. - für den 6 %-igen Abzinsungssatz bei Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG).
- 36** b) Diese verfassungsrechtlichen Grenzen wurden im Streitfall nicht überschritten.
- 37** aa) Mit dem Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG beabsichtigte der Gesetzgeber, den durch die Bildung einer Rücklage eingetretenen Zinsvorteil dem Steuerpflichtigen nicht zu belassen. Vielmehr soll, da wegen nicht vorgenommener begünstigter Reinvestition keine wirtschaftspolitische Notwendigkeit für eine Begünstigung des Gewinns aus der Veräußerung besteht, der Zinsvorteil durch Erhöhung des Gewinns wieder ausgeglichen werden (vgl. BTDrucks 9/842, S. 66). Damit dient der Gewinnzuschlag der Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Rücklage (Marchal in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6b EStG Rz 149).
- 38** bb) Die verfassungsrechtlichen Einwendungen, die wegen des inzwischen nachhaltig gesunkenen Marktzinsniveaus --neben dem Kläger-- von weiten Teilen der Literatur gegen die gesetzliche Zinssatzhöhe an sich erhoben werden (u.a. Kiesel in HHR, § 6 EStG Rz 700; Cloer/Holle/Niemeyer, Deutsches Steuerrecht 2019, 347, 350 f.; Hey/Steffen, Schriften des Instituts Finanzen und Steuern 511, 126 ff.; Paus, FR 2005, 1195, 1198; Tiede, Steuern und Bilanzen 2019, 82, 83; ggf. auch Schindler in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 6 Rz 149; Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 6 Rz 454: "in der derzeitigen Niedrigzinsphase recht hoch erscheinender[n] Zinssatz[es]" - jeweils zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des 5,5 %-igen Zinssatzes für die Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG), können jedenfalls für das Streitjahr 2009 wie auch die im Rahmen des Gewinnzuschlags zu betrachtenden Jahre 2005 bis 2008 keine Geltung beanspruchen.
- 39** Bis zum Jahr 2009 hat sich noch kein strukturelles Niedrig-Marktzinsniveau verfestigt, das den Gesetzgeber unter Berücksichtigung einer angemessenen Beobachtungsphase (vgl. hierzu Hey, FR 2016, 485, 489, m.w.N.) nicht weiterhin berechtigt hätte, im Interesse der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung an dem statisch-typisierenden Zinssatz von 6 % bei Berechnung des Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG festzuhalten. Trotz einer bereits längerfristig zu verzeichnenden Absenkung des gesamten Zinsniveaus gilt es zu berücksichtigen, dass der --gemessen am Normzweck des § 6b Abs. 7 EStG relevante-- Fremdkapitalmarktzinssatz im Juni 2009 für die vorliegend einschlägigen Parameter (Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften bis 1 Mio. € bei einer Laufzeit von über einem Jahr bis fünf Jahre/Neugeschäft) seinerzeit noch zwischen 4,54 % (Juli 2005) und 4,82 % (Juni 2009) lag und sich demzufolge --im Gegensatz zum aktuellen Niveau (2,46 %; April 2019)-- nicht als dramatischer Abfall zum gesetzlichen Zinssatz darstellte (vgl. zum Zahlenmaterial Monatsberichte der Deutschen Bundesbank für Oktober 2005, 47*, für Dezember 2009, 47* sowie für Juni 2019, 47*). Hinzu kommt, dass der von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe der Rückstellungsabzinsungsverordnung vom 18. November 2009 (BGBl I 2009, 3790) ermittelte, monatlich bekannt gegebene Abzinsungssatz bei einer Laufzeit von vier Jahren im Januar 2010 (bei

erstmaliger Veröffentlichung eines solchen Abzinsungssatzes) noch 4,30 % betrug (zum Vergleich: Juni 2019: 1,70 %) und somit ein nach wie vor durchaus realitätsgerechtes Vergleichsbild zum gesetzlichen Zinssatz gezeichnet wurde.

40 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de