

Urteil vom 20. April 2011, I R 80/10

Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen - Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Bestimmung des Zinslaufs

BFH I. Senat

AO § 233a Abs 1, AO § 233a Abs 2 S 1, AO § 238 Abs 1 S 1, KStG § 8b Abs 5, GG Art 3 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 12. Juli 2010, Az: 6 K 4585/07 AO

Leitsätze

NV: Die Vollverzinsung nach § 233a AO ist verfassungsgemäß. Der Gesetzgeber ist nicht von Verfassungs wegen verpflichtet, den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO enthaltenen Zinssatz an die Entwicklung der Zinsen am Kapitalmarkt anzupassen. Aus der Entscheidung des BVerfG zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des § 8b Abs. 5 KStG folgt nichts Gegenteiliges.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die verfassungsrechtliche Beurteilung der Vollverzinsung gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin einer AG, die für das Streitjahr (1996) zur Körperschaftsteuer veranlagt wurde. Dabei erging zunächst ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Steuerbescheid, der unter Berücksichtigung geleisteter Vorauszahlungen zu einem Unterschiedsbetrag zu Gunsten der Klägerin führte; dieser Unterschiedsbetrag wurde gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO (Karenzfrist) nicht verzinst.
- 3 Mit Bescheid vom 1. Februar 2002 wurde die Körperschaftsteuer der AG gegenüber der Klägerin von zuvor ... € auf ... € herabgesetzt. Es ergab sich ein Unterschiedsbetrag zu Gunsten der Klägerin, woraufhin für die Zeit vom 1. April 1998 bis zum 4. Februar 2002 Erstattungszinsen festgesetzt wurden.
- 4 Nachdem zu Beginn des Jahres 2005 das Ende einer u.a. das Streitjahr betreffenden, in 1999 begonnenen Betriebsprüfung noch nicht absehbar war, beantragte die Klägerin eine Heraufsetzung der Steuer im Umfang der sich voraussichtlich durch die Prüfung ergebenden Nachzahlungen. Daraufhin erhöhte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Körperschaftsteuer des Streitjahres, was unter Berücksichtigung der zuvor erfolgten Erstattung zu einem Unterschiedsbetrag zu Lasten der Klägerin führte. Dem entsprechend setzte das FA mit Bescheid vom 31. März 2005 für den Zeitraum vom 1. April 1998 bis zum 4. April 2005 Zinsen fest, was unter Berücksichtigung zuvor festgesetzter Erstattungszinsen zu einem Nachzahlungsbetrag führte. Nach Abschluss der Betriebsprüfung setzte das FA die Körperschaftsteuer erneut herauf, woraus sich ein zusätzlicher Unterschiedsbetrag zu Lasten der Klägerin ergab, was wiederum zu einer zusätzlichen Festsetzung von Zinsen für die Zeit vom 1. April 1998 bis zum 28. November 2005 führte. Schließlich erging am 15. Dezember 2006 ein erneut geänderter Körperschaftsteuerbescheid, aus dem sich ein Unterschiedsbetrag zu Gunsten der Klägerin ergab. Darauf beruht wiederum ein Bescheid über die Festsetzung eines Zinserstattungsbetrags; dieser ergibt sich aus einer Minderung der ursprünglich festgesetzten Nachzahlungszinsen und einer Berücksichtigung von Erstattungszinsen für die Zeiträume vom 23. Mai 2005 bzw. vom 28. Dezember 2005 bis zum 18. Dezember 2006.
- 5 Die Klägerin hatte schon gegen den Zinsbescheid vom 31. März 2005 Einspruch eingelegt. Diesen Einspruch, den sie im Anschluss an die nachfolgenden Zinsfestsetzungen jeweils aufrechterhielt, wies das FA zurück. Die deshalb erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen (FG Düsseldorf, Urteil vom 13. Juli 2010 6 K 4585/07 AO); sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1969 abgedruckt.
- 6 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das

Urteil des FG aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahin zu ändern, dass die Zinsen zur Körperschaftsteuer 1996 um ... € herabgesetzt werden.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Der angefochtene Bescheid weist keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Klägerin auf.
- 9 1. Nach § 233a Abs. 1 AO ist ein Unterschiedsbetrag, der sich u.a. bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer ergibt, zu verzinsen. Der dabei maßgebliche Zinssatz beläuft sich auf 0,5 % für jeden Monat (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Berechnung des Zinslaufs ist in § 233a Abs. 2 bis 3 und Abs. 7 AO näher geregelt. Der angefochtene Bescheid entspricht, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, den gesetzlichen Vorgaben.
- 10 2. Das FG hat zu Recht angenommen, dass diese Vorgaben mit dem Grundgesetz vereinbar sind. Das entspricht der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), der sich der erkennende Senat anschließt. Das BVerfG ist in seiner einschlägigen Entscheidung (BVerfG-Beschluss vom 3. September 2009 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115) insbesondere auf die Argumentation eingegangen, am Kapitalmarkt habe in den Jahren 2001 bis 2006 auf dem deutschen Kapitalmarkt mit einer üblichen Anlageform eine Verzinsung mit 6 % nicht erreicht werden können. Jene Entscheidung deckt mithin den Gesichtspunkt, den die Klägerin im Streitfall vor allem hervorhebt, in ausreichendem Maße ab. Angesichts dessen sieht der Senat keine Veranlassung, dazu weitere Ausführungen zu machen.
- 11 Mit ihrem Hinweis darauf, dass die Regelungen zur Verzinsung von Steuerforderungen im Lauf der Zeit zum Nachteil der Steuerpflichtigen abgeändert worden seien und dadurch eine "Schieflage" zu Lasten von der Betriebsprüfung unterliegenden Kapitalgesellschaften entstanden sei, kann die Klägerin ebenfalls keinen Erfolg haben. Denn die erste der von der Klägerin insoweit gerügten Veränderungen besteht darin, dass die zunächst vorgesehene ertragsteuerrechtliche Abziehbarkeit von Nachforderungszinsen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) aufgehoben worden ist (vgl. dazu Bundesfinanzhof, Urteil vom 15. November 2006 XI R 73/03, BFHE 216, 61, BStBl II 2007, 387); dieser Umstand kann indessen nicht zur Rechtswidrigkeit des Bescheids über die Festsetzung von Zinsen, sondern allenfalls zur Rechtswidrigkeit des über den Abzug der Zinsen entscheidenden Ertragsteuerbescheids führen. Die zweite jener Veränderungen betrifft die Bestimmung des Zinslaufs, dessen ursprünglich vorgesehene Begrenzung auf vier Jahre durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) aufgehoben worden ist. Dabei handelt es sich jedoch, ebenso wie bei der zunächst angeordneten zeitlichen Begrenzung selbst, um eine rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers; diese Entscheidung ist, auch wenn man sie inhaltlich kritisieren können mag (vgl. dazu Loose, Steuer und Wirtschaft 2003, 377, 380; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 233a AO Rz 4), von dem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. dazu BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115, 2117) gedeckt. Zudem musste dieser Gesichtspunkt angesichts des dort vorliegenden Sachverhalts schon in der Entscheidung des BVerfG in BFH/NV 2009, 2115 berücksichtigt werden; auch wenn jene Entscheidung keine ausdrücklichen Ausführungen dazu enthält, ist deshalb davon auszugehen, dass das BVerfG ihn seinerzeit in seine Überlegungen einbezogen hat. Der erkennende Senat hält jedenfalls die nunmehr in § 233a Abs. 2 AO getroffene Regelung für verfassungsrechtlich unbedenklich.
- 12 3. Der Hinweis der Klägerin auf den BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07 (GmbH-Rundschau 2011, 203) zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des § 8b Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) führt nicht zu einem abweichenden Ergebnis. Es trifft zwar zu, dass nach jener Entscheidung eine in einem Steuergesetz angeordnete Pauschalierung sich nicht an einem atypischen oder gar realitätsfernen Fall orientieren darf (D.III.3.b cc (1) des Beschlusses). Ebenso ist richtig, dass das BVerfG die in § 8b Abs. 5 KStG angeordnete Pauschalierung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben mit 5 % der Beteiligungserträge u.a. mit der Erwägung gerechtfertigt hat, dieser Wert orientiere sich in vertretbarer und plausibler Weise am wirtschaftlichen Regelfall (D.III.3.b cc des Beschlusses). Daraus lässt sich aber nicht ableiten, dass in der hier zu beurteilenden Situation die vom Gesetzgeber gewählte Pauschalierung deshalb verfassungswidrig sei, weil im Hinblick auf einen bestehenden Liquiditätsvorteil es entweder keinen "Regelfall" gebe oder der im Gesetz bestimmte Wert von 6 % allzu weit von einem etwa bestehenden Regelfall entfernt sei. Vielmehr ist insoweit zu beachten, dass das BVerfG in dem genannten Beschluss erklärtermaßen angenommen hat, ein "Regelfall" im tatsächlichen Sinne werde im Wirtschaftsleben nicht

ermittelt werden können (D.III.3. b cc (2) 2. Abs. ff. des Beschlusses); insoweit ist der von ihm verwendete Begriff "Regelfall" erkennbar nicht in einem empirischen Sinne gemeint, sondern gleich bedeutend mit "in einer Bandbreite vernünftiger Werte liegend". Und zum anderen greift auch insoweit die Erwägung durch, dass das BVerfG im Hinblick auf § 233a AO ebenfalls kein Überschreiten dieser Bandbreite erkannt hat. Die Annahme, dass das BVerfG in beiden Entscheidungen mit zweierlei Maß gemessen habe und dass deshalb nunmehr die frühere Entscheidung im Lichte der späteren korrigiert werden müsse, hält der Senat für fernliegend; auch aus der Entscheidung des BVerfG zu § 8b Abs. 5 KStG ergeben sich dafür keine konkreten Anknüpfungspunkte.

- 13** 4. Sonstige Umstände, die zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids führen könnten, zeigt die Revisionsbegründung nicht auf. Die Revision ist deshalb im Ergebnis unbegründet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de