

Urteil vom 01. July 2014, IX R 31/13

Verzinsung bei beantragter Aussetzung der Vollziehung

BFH IX. Senat

AO § 233a, AO § 234 Abs 2, AO § 237, AO § 238, GG Art 14, GG Art 19 Abs 4, MRK Art 6 Abs 1, BGB § 247, BGB § 288, AO § 155, AO § 251a, StSäumG § 5 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, AO § 363 Abs 2 S 2

vorgehend FG Hamburg, 22. May 2013, Az: 2 K 50/12

Leitsätze

Die für eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG erforderliche Überzeugung des Gerichts von der Verfassungswidrigkeit der Höhe der Aussetzungszinsen (§ 237 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO) liegt für den Verzinsungszeitraum 11. November 2004 bis 21. März 2011 nicht vor.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Veranlagungszeitraum 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.
- 2 Sie veräußerten am 17. April 2002 eine am 27. November 1996 erworbene Eigentumswohnung. In dem Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 8. Oktober 2004 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns von 61.539 € als Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) fest. In ihrem Einspruch vom 14. Oktober 2004 beriefen sich die Kläger hiergegen auf die Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verlängerung der Spekulationsfrist. Auf den am selben Tag gestellten Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes gewährte das FA am 26. Oktober 2004 Aussetzung der Vollziehung (AdV) in Höhe der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuer von 29.632 €. Am 28. Oktober 2004 ordnete das FA das Ruhen des Verfahrens gemäß § 363 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) in der Rechtssache IX R 46/02 an. Dieses Verfahren hatte der BFH mit Beschluss vom 16. Dezember 2003 ausgesetzt (BFH-Vorlagebeschluss vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284) und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zu der Frage eingeholt, ob § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) mit dem Grundgesetz (GG) insoweit unvereinbar ist, als danach auch private Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach dem 31. Dezember 1998, bei denen zu diesem Stichtag die zuvor geltende Spekulationsfrist von zwei Jahren (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F.) bereits abgelaufen war, übergangslos der Einkommensbesteuerung unterworfen werden.
- 3 Nachdem das BVerfG am 7. Juli 2010 (Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76) entschieden hat, die Verlängerung der sog. Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Grundstücken durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 sei mit den belastenden Folgen einer unechten Rückwirkung verbunden gewesen, die zum Teil den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes widersprachen, behandelte das FA nur noch einen Betrag von 34.078 € als steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn und setzte mit geändertem Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 15. Februar 2011 die Einkommensteuer entsprechend niedriger fest. Die gewährte AdV wurde zugleich aufgehoben. Mit Bescheid über Aussetzungszinsen vom 30. März 2011 setzte das FA Aussetzungszinsen für den Zeitraum vom 11. November 2004 bis zum 21. März 2011 (76 Monate) in Höhe von 6.023 € fest.
- 4 Der Einspruch, in dem sich die Kläger darauf beriefen, dass die Zinsfestsetzung wegen der langen Verfahrensdauer von sechs Jahren und vier Monaten nicht nur überraschend, sondern auch willkürlich und verfassungswidrig sei, und

die Klage blieben erfolglos. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1734 veröffentlichten Urteil vertrat das Finanzgericht (FG) die Auffassung, die Zinsfestsetzung entspreche der gemäß §§ 237, 238 Abs. 1 AO geltenden Rechtslage. Es bestünden hinsichtlich des typisierten Zinssatzes von 6 Prozent p.a. keine verfassungsrechtlichen Bedenken für den Verzinsungszeitraum November 2004 bis März 2011. Zwar habe sich nunmehr --anders als in den letzten vier Jahrzehnten des vorigen Jahrhunderts-- ein Niedrigzinsniveau stabilisiert. Die tatsächlichen Verhältnisse hätten sich damit gegenüber den Gegebenheiten bei Einführung des Zinssatzes von 6 Prozent p.a. entscheidend verändert. Allerdings führten nach der zu Art. 3 GG entwickelten verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung vorhandene Ungleichheiten nicht in jedem Fall zur sofortigen Verfassungswidrigkeit. Dem Gesetzgeber stünden zur Beseitigung solcher Ungleichheiten in bestimmten Fällen Fristen zu. Dem Gesetzgeber sei eine gewisse Beobachtungszeit zuzubilligen, bevor eine Anpassung an die veränderten Verhältnisse unumgänglich werde.

- 5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die Vorentscheidung gehe willkürlich unter Verletzung der Grundrechte der Kläger --des Grundrechts auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) und des Eigentums (Art. 14 GG) in der Ausformung des Halbteilungsgrundsatzes-- davon aus, sie wären unabhängig von der unbestimmten und überlangen Dauer des Verfahrens in der Lage gewesen, den zur Zahlung ausgesetzten Betrag für die Verfahrensdauer von 76 Monaten gewinnbringend anzulegen. Bei verfassungsmäßiger Rechtsanwendung hätte die tatsächliche Nutzung durch die Kläger ermittelt und lediglich diese konkret abgeschöpft werden müssen. Die Zinsfestsetzung sei wegen der überlangen Verfahrensdauer verfassungs- und menschenrechtswidrig. §§ 237, 238 AO verletzen den Grundsatz der Bestimmtheit, weil sie willkürlich die Verfahrensdauer des zur Aussetzung führenden Ursprungsverfahrens nicht berücksichtigten. Auch die Höhe der Zinsen von 6.023 € bezogen auf einen ausgesetzten Betrag in Höhe von 15.850 €, die "fast 50 %" des Betrages bedeute, sei angesichts der tatsächlich nicht bestehenden Nutzungsmöglichkeiten eine unsachliche, unverhältnismäßige und damit willkürliche Belastung der Kläger. Die (anteiligen) Verfahrens- und Gerichtskosten, die die Kläger auf den Wert von 15.850 € zahlen müssten, beeinträchtigten ebenfalls den fiktiv unterstellten Nutzungsvorteil in Bezug auf den Aussetzungsbetrag und seien daher hinzuzurechnen. Die Berechnung der Aussetzungszinsen auf der Grundlage des Basiszinssatzes gemäß § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ermögliche dagegen eine einfach zu handhabende und der Realität entsprechende Bewertung. Bei einem Aussetzungsbetrag in Höhe von 15.850 € ergäbe sich bei der Verfahrensdauer von 76 Monaten ein Zinsbetrag --wie im Hilfsantrag berücksichtigt-- in Höhe von 1.620,01 €.
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil und den Bescheid über Aussetzungszinsen vom 30. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2011 aufzuheben,
hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über Aussetzungszinsen vom 30. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2011 dahingehend zu ändern, dass Aussetzungszinsen für den Zeitraum vom 11. November 2004 bis zum 21. März 2011 in Höhe des jeweiligen Basiszinssatzes, mithin in Höhe von 1.620,01 €, festgesetzt werden.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die vom FA vorgenommene Festsetzung von Aussetzungszinsen der geltenden Rechtslage entspricht (1.). Die Voraussetzungen einer Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG hinsichtlich der gesetzlich festgelegten Zinshöhe liegen nicht vor (2.). Der gestellte Hilfsantrag ist unbegründet (3.). Über einen nicht beantragten Erlass aus Billigkeitsgründen hat der Senat nicht zu entscheiden (4.).
- 9 1. Nach § 237 Abs. 1 Satz 1 AO ist, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid, eine Steueranmeldung oder einen Verwaltungsakt, der einen Steuervergütungsbescheid aufhebt oder ändert, oder gegen eine Einspruchsentscheidung über einen dieser Verwaltungsakte endgültig keinen Erfolg gehabt hat, der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt wurde, zu verzinsen. Zinsen werden erhoben vom Tag des Eingangs des außergerichtlichen Rechtsbehelfs bei der Behörde, deren Verwaltungsakt angefochten wird, oder vom Tag der Rechtshängigkeit beim Gericht an bis zum Tag, an dem

die AdV endet (§ 237 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Zinsen betragen für jeden Monat einhalb Prozent (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO). 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).

- 10** a) Sinn und Zweck der in § 237 AO enthaltenen gesetzlichen Regelung der Verzinsungspflicht ist es, den Nutzungsvorteil wenigstens zum Teil abzuschöpfen, den der Steuerpflichtige dadurch erhält, dass er während der Dauer der Aussetzung über eine Geldsumme verfügen kann, die nach dem im angefochtenen Steuerbescheid konkretisierten materiellen Recht "an sich" dem Steuergläubiger zusteht (vgl. BFH-Urteile vom 24. Juli 1979 VII R 67/76, BFHE 128, 331, BStBl II 1979, 712; vom 20. September 1995 X R 86/94, BFHE 178, 555, BStBl II 1996, 53). Zu § 251a der Reichsabgabenordnung (RAO), auf den § 237 AO zurückgeht (vgl. dazu Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 23. November 2001 3 A 1928/98, Zeitschrift für Miet- und Raumrecht 2002, 477), ist im Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1961 (BTDrucks III/2573, S. 37) ausgeführt, die Norm sei das Gegenstück zu § 155 RAO. Wenn danach von Beginn der Rechtshängigkeit Überzahlungen verzinst würden, müsse das Gleiche auch für Nachzahlungen gelten, zumal durch die Einführung von Zinsen für die AdV erreicht werde, dass unnötige Steuerprozesse vermieden würden. Wenn in der Gesetzesbegründung die Aussetzungsinsen als "Gegenstück" zu den Prozessinszen bezeichnet werden, so soll damit gesagt werden, dass das Gesetz auf einen gerechten Ausgleich zwischen den Zinsvorteilen des Steuerpflichtigen und dem Zinsverlust des Steuergläubigers abzielt und die Aussetzungsinsen den Zweck haben, dem Steuergläubiger den Nutzungsvorteil zuzuwenden, der ihm für einen nach dem materiellen Steuergesetz geschuldeten Betrag gebührt (BFH-Urteil vom 31. März 2010 II R 2/09, BFH/NV 2010, 1602, unter II.1.a).
- 11** b) Das FG hat auf der Rechtsgrundlage der §§ 237 Abs. 1 und 2, 238 AO die Festsetzung der Aussetzungsinsen in Höhe von 6.023 € zutreffend als der geltenden Rechtslage entsprechend angesehen.
- 12** 2. Die Voraussetzungen einer Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG liegen nicht vor.
- 13** Ein Gericht kann die Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit einer Norm nach Art. 100 Abs. 1 GG nur einholen, wenn es von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Regelung überzeugt ist (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 20. März 1984 1 BvL 23/83, BVerfGE 66, 265, unter B.2.; BVerfG-Beschlüsse vom 6. April 1989 2 BvL 8/87, BVerfGE 80, 59, unter B.1., und vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, unter B.2.a). Eine solche Überzeugung vermochte sich der Senat im Streitfall hinsichtlich der gesetzlich festgelegten Zinshöhe indes nicht zu bilden.
- 14** a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, unter C.1.; BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.). Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Dies gilt für die Auswahl des Steuergegenstands und auch für die Bestimmung des Steuersatzes (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, unter C.II.1.d, und vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, unter C.I.1.b). Das BVerfG erkennt in ständiger Rechtsprechung Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (vgl. BVerfG-Beschluss in 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.; BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, Deutsches Steuerrecht 2010, 1563, 1565). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel --wie im Streitfall-- 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. 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 Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. z.B. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 274; BVerfG-Beschluss 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 (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Oktober 1969 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142, unter B.1.b, und in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa). Der Senat kann sich für den Streitfall nicht die Überzeugung bilden, dass der Gesetzgeber diese verfassungsrechtlichen Grenzen überschritten hat.
- 15** b) Das BVerfG (Beschluss vom 3. September 2009 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.b bb) hat

--bezogen auf die Festsetzung von Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO für die Zinszahlungszeiträume 2003 bis 2006-- zu der gesetzlichen Typisierung ausgeführt: "Indem der Gesetzgeber im Interesse der Praktikabilität und der Verwaltungsvereinfachung den ausgleichenden Zinsvorteil und -nachteil typisierend auf 0,5 % pro Monat festgesetzt hat, ist dies jedenfalls rechtsstaatlich unbedenklich und stellt insbesondere keinen Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Übermaßverbot dar. Nach der Absicht des Gesetzgebers soll der konkrete Zinsvorteil oder -nachteil für den Einzelfall nicht ermittelt werden müssen. Eine Anpassung an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz nach § 247 BGB würde wegen dessen Schwankungen auch zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen, da im Einzelnen für die Vergangenheit festgestellt werden müsste, welche Zinssätze für den jeweiligen Zinszeitraum zugrunde zu legen wären (vgl. BTDrucks 8/1410, S. 13). In vielen Fällen ist eine solche Ermittlung gar nicht möglich, weil es von subjektiven Entscheidungen des Steuerpflichtigen abhängt, in welcher Weise er Steuernachzahlungen finanziert oder das noch nicht zu Steuerzahlungen benötigte Kapital verwendet. Zudem ist auch bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigen, dass der hohe Zinssatz des § 233a in Verbindung mit § 238 AO gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen wirkt."

- 16** c) Zwar hat das FG an den Ausführungen des BVerfG zu Recht für zweifelhaft angesehen, ob angesichts der Einsatzmöglichkeiten moderner EDV-Technik bei einer Anpassung der Zinshöhe an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz i.S. des § 247 BGB weiterhin "erhebliche praktische Schwierigkeiten" bestünden (kritisch auch Ortheil, Betriebs-Berater 2012, 1513, 1516; Seer/Klemke, Institut Finanzen und Steuern e.V., IFSt-Schrift Nr. 490 (2013), 48), allerdings gelten die übrigen vom BVerfG herangezogenen Erwägungen gleichermaßen jedenfalls noch für die im Streitfall betroffenen Zinszahlungszeiträume von 2004 bis 2011. Die Ermittlung eines konkreten Zinsvorteils oder -nachteils ist für den konkreten Einzelfall regelmäßig nicht möglich, weil es von subjektiven Entscheidungen des Steuerpflichtigen abhängt, in welcher Weise er Steuernachzahlungen finanziert oder das noch nicht zu Steuerzahlungen benötigte Kapital verwendet; der gesetzliche Zinssatz gilt weiterhin sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Mai 2013 X B 233/12, BFH/NV 2013, 1380).
- 17** aa) Soweit die Kläger meinen, für den Vergleich mit dem gesetzlichen Zinssatz des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO sei ausschließlich der jeweils aktuelle Zinssatz für Geldanlagen heranzuziehen, trifft dies nicht zu.
- 18** Zwar lag der Effektivzinssatz in % p.a. für Einlagen privater Haushalte (Quelle: Deutsche Bundesbank, Zinssätze und Volumina für das Neugeschäft der deutschen Banken (MFIs) - Einlagen mit vereinbarter Kündigungsfrist bis drei Monate) in dem Verzinsungszeitraum vom 11. November 2004 bis zum 21. März 2011 deutlich unter dem Zinssatz des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO. Da die Verwendung des noch nicht zu Steuerzahlungen benötigten Kapitals jedoch von individuellen Finanzierungsentscheidungen des Steuerpflichtigen abhängig ist, sind indes bei der Betrachtung sowohl der Anlagezinssatz (Verwendung von Kapital) als auch der Darlehenszinssatz (Finanzierung von Steuernachzahlungen) für einen Vergleich mit dem Zinssatz des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO einzubeziehen (gleicher Ansicht BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 1380). Anders als Seer/Klemke (IFSt-Schrift Nr. 490 (2013), 56) meinen, besteht auch kein Grund dafür, nur kurzfristige Fremdfinanzierungen einzubeziehen. Denn die Verzinsung bei einer AdV erfasst --wie der Streitfall zeigt-- auch langfristige Zeiträume. In dem genannten Verzinsungszeitraum lagen die Effektivzinssätze für Konsumentenkredite an private Haushalte mit anfänglicher Zinsbindung (zwischen 7,14 % p.a. und 5,32 % p.a. [Quelle: Deutsche Bundesbank, Zinssätze und Volumina für das Neugeschäft der deutschen Banken (MFIs) - Konsumentenkredite an private Haushalte]) sowie die banküblichen Sollzinsen für Dispositionskredite über bzw. jedenfalls nicht wesentlich unter dem in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO genannten Zinssatz von 0,5 % pro Monat (6 % p.a.). Dies gilt ebenso für die gesetzlichen Verzugszinsen nach § 288 Abs. 1 BGB (fünf Prozentpunkte über dem Basiszinssatz; mithin im Zeitraum von 2004 bis 2011 zwischen 8,32 % und 5,12 %) und § 288 Abs. 2 BGB (acht Prozentpunkte über dem Basiszinssatz; mithin im Zeitraum von 2004 bis 2011 zwischen 11,32 % und 8,12 %).
- 19** Da sich der Zinssatz von einhalb Prozent für jeden Monat (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO) somit bei diesem Vergleich noch in einem der wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmen hält, ist der Senat nicht davon überzeugt, dass § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist. Es ist zudem zu berücksichtigen, dass für nicht besicherte Kreditgewährungen im Vergleich zu besicherten Krediten am Markt in der Regel zur Vergütung des Risikos ein höherer Darlehenszins zu bezahlen ist. Da die Forderungen des FA gegenüber den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht besichert sind, lässt sich dieser Umstand eher dafür anführen, sich am höheren Zinsniveau für unbesicherte Darlehen zu orientieren.
- 20** Dafür, dass sich der Gesetzgeber mit der Höhe des Zinssatzes in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO im Streitfall innerhalb seiner Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis hält, spricht neben den oben angeführten Argumenten auch der

Grundsatz der Rechtskontinuität. Wie unter II.1.a dargelegt, geht § 237 AO auf § 251a RAO --eingeführt durch das Steueränderungsgesetz 1961 vom 13. Juli 1961 (BGBl I 1961, 981)-- zurück. Der Zinssatz in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO entspricht der damaligen Rechtslage in § 5 des Steuersäumnisgesetzes (StSäumG). § 5 Abs. 1 StSäumG sah ebenfalls Zinsen für jeden Monat von einhalb von Hundert vor. Der typisierende Zinssatz gilt daher über einen langen Zeitraum in einer Vielzahl von Fällen, in dem erhebliche Zinsschwankungen --nach oben und nach unten-- auftraten. Dass die Kläger möglicherweise tatsächlich keinen oder einen geringeren Zinsvorteil erlangt haben, ist für die Verzinsung gemäß § 237 AO grundsätzlich unerheblich (vgl. BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2009, 2115).

- 21** Nachdem sich erst nach dem streitgegenständlichen Verzinsungszeitraum das Marktzinsniveau dauerhaft auf relativ niedrigem Niveau stabilisiert hat, bedarf es im Streitfall keiner Entscheidung des Senats, ob sich die wirtschaftlichen Verhältnisse in der Folgezeit so einschneidend geändert haben, dass die Grundlage der gesetzgeberischen Entscheidung durch neue, im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses noch nicht abzusehende Entwicklungen entscheidend in Frage gestellt wird (so Jonas, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 960 f.). Dann kann der Gesetzgeber allerdings von Verfassungs wegen gehalten sein zu überprüfen, ob die ursprüngliche Entscheidung auch unter den veränderten Umständen aufrechtzuerhalten ist (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 8. August 1978 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89, unter B.II.2.c; vom 24. November 1981 2 BvC 1/81, BVerfGE 59, 119, unter II.2.c, und vom 28. November 1984 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, BStBl II 1985, 181).
- 22** bb) Folge einer Typisierung ist notwendigerweise, dass die Verhältnisse des Einzelfalls unberücksichtigt bleiben. Darin liegende Ungleichbehandlungen sind durch die Typisierungsbefugnis grundsätzlich gerechtfertigt. Ist vorhersehbar, dass in Ausnahmefällen besondere Härten auftreten können, die nicht in zumutbarer Weise durch gesetzliche Sonderregelungen vermeidbar sind, steht dies der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers nicht entgegen, wenn für deren Behebung im Einzelfall Billigkeitsmaßnahmen (vgl. § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO) zur Verfügung stehen. Bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit von generalisierenden und typisierenden Normen des Steuerrechts fällt insbesondere die Möglichkeit des Billigkeitsverzichts zur Milderung unbilliger Härten ins Gewicht (BVerfG-Beschluss vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102; BFH-Urteile vom 6. Februar 1976 III R 24/71, BFHE 118, 151; vom 23. März 1998 II R 41/96, BFHE 185, 270, BStBl II 1998, 396; vom 27. Mai 2004 IV R 55/02, BFH/NV 2004, 1555, und vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498).
- 23** d) Ohne Erfolg wenden die Kläger ein, dass die §§ 237, 238 AO gegen den Grundsatz der Bestimmtheit verstoßen.
- 24** Nach der Rechtsprechung des BVerfG darf die Verwaltung Steuerpflichtige nur aufgrund solcher Gesetze belasten, die nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sind, so dass die Eingriffe messbar und in gewissem Umfang für den Einzelnen voraussehbar und berechenbar werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14. August 1996 2 BvR 2088/93, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1996, 3146, m.w.N.). Dies ist hier der Fall. Dass in Fällen der vorliegenden Art der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt wurde, zu verzinsen ist, lässt sich anhand des Gesetzeswortlauts hinreichend erkennen.
- 25** e) Die Vorentscheidung verstößt schließlich nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG. Eine Verletzung dieses Grundrechts wäre allenfalls in Betracht zu ziehen, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen (BVerfG-Beschlüsse vom 8. März 1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, BStBl II 1983, 779, und in BVerfGE 68, 287, BStBl II 1985, 181). Für eine derartige Wirkung einer Zinshöhe von einhalb Prozent für jeden Monat gibt es im Streitfall keine Anhaltspunkte.
- 26** f) Der Senat kann im Streitfall dahinstehen lassen, ob der Anwendungsbereich des Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten eröffnet ist und sich daraus oder aus Art. 19 Abs. 4 GG (Gebot effektiven Rechtsschutzes) die von den Klägern behauptete Rechtsfolge ableiten ließe, ein Bescheid über Aussetzungszinsen werde rechtswidrig und müsse ersatzlos aufgehoben werden, wenn die Verfahrensdauer des zur Aussetzung führenden Ursprungsverfahrens verfassungswidrig überlang gewesen sei. Denn für eine Unangemessenheit der Dauer des Verwaltungsverfahrens hat das FG keine Feststellungen getroffen.
- 27** Die Dauer des Verwaltungsverfahrens beruhte im Wesentlichen auf der gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO eingetretenen Verfahrensrufe bis zur Entscheidung des BFH in dem Musterverfahren IX R 46/02, das der BFH mit Beschluss vom 16. Dezember 2003 ausgesetzt und dem BVerfG nach Art. 100 GG vorgelegt hat. Nachdem das BVerfG am 7. Juli 2010 entschieden hat, setzte das FA mit Bescheid vom 15. Februar 2011 die Einkommensteuer entsprechend niedriger fest und hob die gewährte AdV auf.
- 28** Das Ruhen des Einspruchsverfahrens diene --auch im Interesse der Kläger-- der Verfahrensökonomie (vgl.

Begründung zu § 363 AO, BTDrucks 12/7427, S. 37). Sie hätten jederzeit die Fortführung des Einspruchsverfahrens beantragen können (§ 363 Abs. 2 Satz 4 AO). Für Verfahren vor dem BVerfG ist zu berücksichtigen, dass dessen Sachentscheidungen über den Einzelfall hinaus wirken und teilweise Gesetzeskraft haben (§ 31 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht), weshalb grundsätzlich in jedem verfassungsgerichtlichen Verfahren eine besonders tiefgehende und abwägende Prüfung erforderlich ist, die einer Verfahrensbeschleunigung Grenzen setzt. Außerdem gebietet es --wie auch der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) anerkennt (EGMR-Urteile vom 25. Februar 2000 29357/95, Gast und Popp ./ Deutschland, NJW 2001, 211, Rz 75; vom 8. Januar 2004 47169/99, Voggenreiter ./ Deutschland, NJW 2005, 41, Rz 49, 52; vom 6. November 2008 58911/00, Leela Förderkreis e.V. u.a. ./ Deutschland, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2010, 177, Rz 63, und vom 22. Januar 2009 45749/06, 51115/06, Kaemena und Thöneböhn ./ Deutschland, juris, Rz 61 ff.)-- die besondere Rolle des BVerfG, bei der Bearbeitung der Verfahren gegebenenfalls andere Umstände zu berücksichtigen als nur die chronologische Reihenfolge der Eintragung in das Gerichtsregister, etwa weil besonders bedeutsame Verfahren vorrangig bearbeitet werden müssen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 1. Oktober 2012 1 BvR 170/06 - Vz 1/12, NVwZ 2013, 789). Zudem kann zur Klärung von Auslegungsfragen des Grundgesetzes ein Zuwarten bei der Bearbeitung einzelner Verfahren nötig sein, weil mehrere Verfahren zu einem Fragenkreis gebündelt werden müssen, um einen umfassenden Blick auf die verfassungsrechtliche Problematik zu ermöglichen, oder weil umgekehrt eine in mehreren Verfahren aufgeworfene Frage in einem Pilotverfahren geklärt wird, während die übrigen gleich oder ähnlich gelagerten Verfahren einstweilen zurückgestellt bleiben (vgl. EGMR-Urteil in NVwZ 2010, 177, Rz 63 f.; BVerfG-Beschluss in NVwZ 2013, 789). Entgegen der Auffassung der Kläger kann daher im Streitfall nicht aus der Dauer des der Verfahrenruhe zugrundeliegenden Musterverfahrens auf eine überlange, unangemessene Dauer des Verwaltungsverfahrens geschlossen werden.

- 29** 3. Der Hilfsantrag ist unbegründet.
- 30** Steuerrechtlich besteht keine Rechtsgrundlage für eine Festsetzung von Aussetzungszinsen für den Zeitraum vom 11. November 2004 bis zum 21. März 2011 in Höhe des jeweiligen Basiszinssatzes gemäß § 247 BGB. Wie unter II.1. dargelegt, beruht der Festsetzungsbescheid über die Aussetzungszinsen vom 30. März 2011 auf den §§ 237 Abs. 1 und 2, 238 AO.
- 31** 4. Über einen --nicht beantragten-- Erlass aus Billigkeitsgründen hat der Senat nicht zu entscheiden. Die Frage eines eventuellen Zinsverzichts des FA als Billigkeitsmaßnahme gemäß § 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO wäre in einem gesonderten Verfahren zu klären.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de