

Beschluss vom 23. Oktober 2019, VII B 40/19

Keine Prozesszinsen auf einen Steuererstattungsanspruch bei fehlender Rechtshängigkeit der Steuerfestsetzung

ECLI:DE:BFH:2019:B.231019.VIIB40.19.0

BFH VII. Senat

AO § 236, BVerfGG § 78 S 1, BVerfGG § 31 Abs 2 S 1, AO § 236 Abs 1 S 1, AO § 236 Abs 2 Nr 1, AO § 236 Abs 2 Nr 2
Buchst a

vorgehend FG Hamburg, 21. Februar 2019, Az: 4 K 123/18

Leitsätze

1. NV: Die Verzinsung eines Steuererstattungsanspruchs nach § 236 Abs. 1 Satz 1 AO bzw. § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO setzt dessen Rechtshängigkeit voraus .
2. NV: Eine entsprechende Anwendung dieser Vorschriften im Fall der Herabsetzung eines Steueranspruchs infolge eines Musterverfahrens bzw. aufgrund einer verfassungsgerichtlichen Entscheidung in einem gleich gelagerten Verfahren kommt nicht in Betracht, wenn die streitige Steuerfestsetzung nicht selbst rechtshängig, sondern nur Gegenstand eines ruhenden Einspruchsverfahrens war .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 22.02.2019 - 4 K 123/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) betreibt ein Kernkraftwerk. Aufgrund dessen Befüllung mit Brennelementen im Juni 2016 gab sie unter dem 08.07.2016 eine Steueranmeldung für Kernbrennstoffsteuer in Höhe von ... € ab und zahlte diese am 25.07.2016. Mit Änderungsbescheid vom 22.07.2016 erklärte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) die Steueranmeldung unter Hinweis auf die Vereinbarkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes (KernbrStG) mit dem Grundgesetz (GG) für vorläufig. Gegen die Steueranmeldung erhob die Klägerin Einspruch.
- 2 Nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) das KernbrStG mit Beschluss vom 13.04.2017 - 2 BvL 6/13 als mit Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG unvereinbar und nichtig erklärt hatte, hob das HZA die Steueranmeldung mit Bescheid vom 12.06.2017 auf und zahlte die entrichtete Steuer am 19.06.2017 zurück.
- 3 Mit Schreiben vom 05.06.2018 beantragte die Klägerin beim HZA die Festsetzung von Prozesszinsen auf den ihr erstatteten Steuerbetrag in Höhe von ... € für die Zeit vom 25.07.2016 bis 19.06.2017, was das HZA mit Bescheid vom 24.07.2018 ablehnte.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe weder aus § 236 der Abgabenordnung (AO) noch aus § 233a AO, jeweils weder in direkter noch in analoger Anwendung, einen Zinsanspruch.
- 5 § 236 Abs. 1 Satz 1 AO setze voraus, dass der zu verzinsende Erstattungsanspruch vom Steuerpflichtigen rechtshängig gemacht worden sei. Dies gelte auch dann, wenn die Finanzverwaltung allein aufgrund einer im

Musterverfahren erstrittenen Entscheidung die Steuer herabgesetzt oder erstattet habe. Das Gericht müsse die Steuer unmittelbar selbst niedriger festgesetzt bzw. die Finanzbehörde müsse die Steuer nach Aufhebung des angefochtenen Bescheids durch das Gericht weisungsgemäß festgesetzt haben. Das BVerfG habe jedoch weder die Steueranmeldung selbst aufgehoben noch das beklagte HZA dazu angewiesen.

- 6 Eine Verzinsung des Erstattungsanspruchs ergebe sich auch nicht aus § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO, weil dieser Tatbestand gleichfalls voraussetze, dass der Steuerpflichtige seinen Erstattungsanspruch rechtshängig gemacht habe. Erfolge die Erstattung wie vorliegend im Rahmen eines Einspruchsverfahrens nach Beendigung eines gerichtlichen Musterverfahrens, fielen keine Zinsen nach § 236 AO an. Unerheblich sei, ob der Klägerin die Erhebung einer Klage überhaupt möglich gewesen sei. Sie habe allerdings Untätigkeitsklage erheben können.
- 7 Die Klägerin könne den Zinsanspruch auch nicht aus § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO herleiten. Die Entscheidung des BVerfG stelle zwar eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung dar, die alle Gerichte und Behörden binde. Dieser Entscheidung liege jedoch keine Anfechtung eines Grundlagenbescheids zugrunde. Ein Anspruch auf Prozesszinsen nach dieser Vorschrift sei zwar auch gegeben, wenn der Steuerpflichtige den Prozess nicht selbst geführt habe, aber von der Steuerherabsetzung oder -aufhebung aufgrund dieser gerichtlichen Entscheidung selbst betroffen sei. An einer Selbst-Betroffenheit fehle es indes, wenn wie im Streitfall die Klägerin von der rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung nur mittelbar als Folge des Musterverfahrens profitiere.
- 8 Ein Zinsanspruch ergebe sich auch nicht aus einer entsprechenden Anwendung des § 236 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 2 AO. Im Übrigen sei es der Klägerin nicht verwehrt gewesen, die Streitsache rechtshängig zu machen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) müsse der Steuerpflichtige die Klärung der Streitfrage im Musterverfahren nicht abwarten, wenn besondere Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art substantiiert geltend gemacht würden, die es rechtfertigten, trotz der Anhängigkeit eines Musterverfahrens Rechtsschutz zu gewähren.
- 9 Die Klägerin könne den Zinsanspruch weder unmittelbar noch entsprechend auf § 233a Abs. 1 AO stützen, weil die Kernbrennstoffsteuer dort nicht genannt sei und keine planwidrige Unvollständigkeit der Vorschrift vorliege. Ein Verstoß gegen höherrangiges Recht liege nicht vor.
- 10 Die Klägerin begründet ihre Nichtzulassungsbeschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), mit der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) und mit dem Vorliegen eines qualifizierten Rechtsfehlers (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO). Die Frage nach der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis bei Steuern, für die keine Vollverzinsung nach § 233a AO angeordnet sei und bei denen der zugrunde liegende Steueranspruch nicht selbst Gegenstand eines eigenen Rechtsstreits geworden, sondern der Steuerstreit in einem Verwaltungsverfahren geführt worden sei, bei dem wegen der erga-omnes-Wirkung der Entscheidung des BVerfG ohne dazwischentretende Verwaltungsentscheidung das Verfahren vor dem BVerfG unmittelbar zum Wegfall des Steueranspruchs geführt habe, stelle eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar. Der Nichtigkeitsausspruch des BVerfG bei der Kernbrennstoffsteuer spreche für eine vollständige Rechtsfolgenneutralisation der verfassungswidrig eingeforderten Steuerzahlung. Es sei mit dem Erfordernis eines effektiven Rechtsschutzes nicht vereinbar, wenn demjenigen, der einer Zahlungsverpflichtung auf der Grundlage eines nichtigen Gesetzes nachkomme, ein finaler wirtschaftlicher Nachteil dadurch verbleibe, dass die Finanzverwaltung durch eine vorläufige Steuerfestsetzung und die Nichtzustimmung zu einer Sprungklage ihm den Weg zu den Finanzgerichten und damit eine Verzinsung verwehren könne. Denn entgegen der Auffassung des FG lehne der BFH das Entstehen von Zinsen oder die Verlängerung eines Zinslaufs als berechtigtes Interesse an der Erhebung einer Untätigkeitsklage ab.
- 11 Die Revision könne zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung auch dann zugelassen werden, wenn die Entscheidung des FG eine künftige Rechtsprechungsdivergenz erwarten lasse. Der Rechtssatz des FG, dass der Begriff "auf Grund" in § 236 AO eng zu verstehen und nie erfüllt sei, wenn die Rechtsache selbst nicht rechtshängig gemacht worden sei, sei nicht mit dem Grundsatz effektiven Rechtsschutzes vereinbar. Der zweite Rechtssatz des FG, dass der Begriff des Folgebescheids i.S. von § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO technisch zu verstehen sei und unmittelbare zwingende verwaltungsseitige Umsetzungsakte aufgrund von BVerfG-Entscheidungen mit Gesetzeskraft nicht erfasse, lasse eine abweichende Rechtsprechung anderer Finanzgerichte erwarten, weil der Wortlaut der Vorschrift ein untechnisches Verständnis durchaus zulasse. Sie setze nicht voraus, dass es sich bei dieser Grundlagenentscheidung um eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen handele. Eine Nichtigkeitsentscheidung des BVerfG habe normativen Charakter und sei ohne eine

dazwischentretende Verwaltungsentscheidung durch vollständige Aufhebung des Steuerbescheids umzusetzen. Es liege mithin ein Folgebescheid in diesem Sinne vor. Auch der Rechtssatz des FG, dass der Katalog der Steuerarten nach § 233a Abs. 1 AO abschließend sei und nicht im Wege der Analogie ausgedehnt werden könne, lasse eine künftige Divergenz erwarten.

- 12** Mit seinem Rechtssatz, dass die Erhebung einer Untätigkeitsklage auch bei mangelnder Entscheidung der Finanzverwaltung in einem Einspruchsverfahren gegen eine vorläufig festgesetzte Steuer nach Ablauf der Regelsperrfrist möglich sei und zur Erlangung eines Zinsanspruchs sogar geboten sein könne, weiche das FG von der ständigen Rechtsprechung des BFH ab, der in vergleichbaren Fällen ein Rechtsschutzbedürfnis verneint habe. Das vom FG gefundene Ergebnis verstoße auch gegen verfassungsrechtliche Vorgaben.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Beschwerde ist nicht begründet, weil die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht vorliegen.
- 14** 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 15** Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsbedürftig ist (vgl. Senatsbeschluss vom 08.02.2016 - VII B 60/15, BFH/NV 2016, 891). Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind. An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne Weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 18.12.1998 - VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231, und Senatsbeschluss in BFH/NV 2016, 891). Darüber hinaus ist eine Rechtsfrage auch dann nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage geboten erscheinen lassen (Senatsbeschluss vom 08.07.2014 - VII B 129/13, BFH/NV 2014, 1776).
- 16** Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Frage nach der Verzinsung von Steueransprüchen, die nicht selbst Gegenstand eines Rechtsstreits waren und für die keine Vollverzinsung nach § 233a AO angeordnet ist, aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelungen und der dazu vorliegenden Rechtsprechung als geklärt anzusehen.
- 17** a) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) werden gemäß § 233 Satz 1 AO nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz auf (angemessene) Verzinsung kann nicht ausgegangen werden; vielmehr kennt das geltende Recht nur die Verzinsung nach Maßgabe genau umschriebener Tatbestände (Senatsurteil vom 29.04.1997 - VII R 91/96, BFHE 182, 253, BStBl II 1997, 476). Wird durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder auf Grund einer solchen Entscheidung eine festgesetzte Steuer herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt, so ist gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 AO der zu erstattende oder zu vergütende Betrag vom Tag der Rechtshängigkeit an bis zum Auszahlungstag zu verzinsen. Der Tatbestand des § 236 Abs. 1 Satz 1 AO setzt in seinen beiden Alternativen voraus, dass der angestrengte Rechtsstreit kausal für die Herabsetzung der Steuer und die nach § 236 AO zu verzinsende Steuererstattung war (BFH-Urteile vom 15.10.2003 - X R 48/01, BFHE 204, 1, BStBl II 2004, 169, und vom 29.08.2012 - II R 49/11, BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104).
- 18** "Durch" eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung (§ 236 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO) wird die Steuer herabgesetzt, wenn das Gericht sie unmittelbar selbst nach § 100 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 FGO niedriger festsetzt. Der Steuerpflichtige selbst muss als Beteiligter die gerichtliche Entscheidung, aufgrund derer die Steuer herabgesetzt oder die Vergütung gewährt wird, erstritten haben (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 236 AO Rz 20; vgl. auch Schwarz in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 236 Rz 4 ff.; Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 236 Rz 16; Kögel in Gosch, AO [FGO], § 236 Rz 20).
- 19** Eine Herabsetzung der Steuer gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO auf Grund einer gerichtlichen Entscheidung liegt nur dann vor, wenn die Finanzbehörde die Steuer nach Aufhebung des angefochtenen Bescheides durch das Gericht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 FGO weisungsgemäß festsetzt (BFH-Urteile vom 16.12.1987 - I R 350/83, BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600, und in BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104, Rz 13 bis 14; Heuermann in HHSp, § 236 AO Rz 21; vgl. auch Schwarz in Schwarz/Pahlke, a.a.O., § 236 Rz 4 ff.; Klein/Rüsken, a.a.O., § 236 Rz 17).

- 20** Ist dagegen ein Steuererstattungsanspruch --wie im Streitfall-- nicht rechtshängig geworden, kommt eine Verzinsung nach § 236 Abs. 1 Satz 1 AO nicht in Betracht, zumal ansonsten unklar wäre, wie der Zeitraum des Zinslaufs, der gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 AO frühestens mit dem Tag der Rechtshängigkeit beginnt, bei Bejahung eines Zinsanspruchs lediglich aufgrund eines Musterprozesses zu berechnen sein soll.
- 21** b) Auch dem Zinstatbestand des § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO und der dazu ergangenen Rechtsprechung ist zu entnehmen, dass eine Verzinsung die Rechtshängigkeit des geltend gemachten Anspruchs voraussetzt, so dass es einer weiteren Aufklärung in einem zukünftigen Revisionsverfahren nicht bedarf.
- 22** Nach § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO ist Abs. 1 entsprechend anzuwenden, wenn sich der Rechtsstreit durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts oder durch Erlass des beantragten Verwaltungsakts erledigt. Zunächst ist schon dem Wortlaut der Vorschrift zu entnehmen, dass der Verzinsung ein Rechtsstreit über den betreffenden Steueranspruch zugrunde liegen muss, weil hier nicht von irgendeinem, sondern von einem bestimmten ("der") Rechtsstreit die Rede ist.
- 23** Darüber hinaus ist das Erfordernis der Rechtshängigkeit bereits durch die Rechtsprechung des BFH bestätigt worden. Danach ist § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Verweisungsnorm nicht lediglich hinsichtlich der Rechtsfolgen (d.h. der Verzinsung des zu erstattenden Betrags vom Tag der Rechtshängigkeit an bis zum Auszahlungstag), sondern auch bezüglich des Rechtsgrundes der Verzinsung (BFH-Urteil in BFHE 204, 1, BStBl II 2004, 169). Dabei enthält § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO eine eigenständige Regelung nur insoweit, als Prozesszinsen auch dann entstehen, wenn der Rechtsstreit nicht durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung, sondern durch die Erledigung der Hauptsache oder Rücknahme der Klage beendet wird. Damit erweitert § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO die Anwendbarkeit der Vorschrift auf andere Arten der Beendigung eines Finanzrechtsstreits. Die Finanzbehörde soll durch diese Bestimmung daran gehindert werden, mit einer Änderung des angefochtenen Bescheids vor Ergehen der gerichtlichen Entscheidung das Entstehen von Prozesszinsen zu verhindern.
- 24** Soweit § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO keine eigenständige Regelung enthält, nimmt diese Vorschrift den Regelungsgehalt der Bezugsnorm voll in sich auf. Deshalb hat die Verweisung in § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO auf Abs. 1 zur Folge, dass Prozesszinsen nur zuerkannt werden können, wenn der erledigte Rechtsstreit für die Herabsetzung der Steuer ursächlich war, d.h. dem prozessualen Begehren des Steuerpflichtigen aufgrund einer Änderung des angefochtenen Bescheids entsprochen wird (BFH-Urteile in BFHE 204, 1, BStBl II 2004, 169; vom 30.11.1995 - V R 39/94, BFHE 179, 236, BStBl II 1996, 260; vom 13.07.1994 - I R 38/93, BFHE 175, 496, BStBl II 1995, 37; BFH-Urteil in BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104). Ein Anspruch auf Prozesszinsen kann dagegen nicht entstehen, wenn --ohne dass der Erstattungsanspruch rechtshängig gemacht worden ist-- die Herabsetzung der Steuer das Ergebnis eines von anderen Steuerpflichtigen geführten Musterprozesses ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 03.04.2007 - IX B 169/06, BFH/NV 2007, 1267; BFH-Urteile in BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600, und in BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104; Heuermann in HHSp, § 236 AO Rz 20; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 236 AO Rz 13).
- 25** c) Dass auch der von der Klägerin angeführte § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO nicht auf den Streitfall anwendbar ist, bedarf ebenfalls keiner weiteren Klärung. Diese Norm ordnet eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 an, wenn eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder ein unanfechtbarer Verwaltungsakt, durch den sich der Rechtsstreit erledigt hat, zur Herabsetzung der in einem Folgebescheid festgesetzten Steuer führt. Folgebescheide sind Verwaltungsakte, die die Regelungen eines Feststellungs-, Steuermessbescheids oder eines sonstigen für die Festsetzung einer Steuer verbindlichen Verwaltungsaktes (sog. Grundlagenbescheid) als bindend übernehmen; für steuerliche Grundlagenbescheide ist die Bindungswirkung ausdrücklich gesetzlich bestimmt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600, und vom 16.11.2000 - XI R 31/00, BFHE 196, 1, BStBl II 2002, 119, Rz 10). Diese Bindungswirkung besteht zwischen zwei verschiedenen Steuererstattungsansprüchen nicht.
- 26** d) Durch die Rechtsprechung ist zugleich geklärt, dass eine entsprechende Anwendung des § 236 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO im Fall der Herabsetzung eines Steueranspruchs infolge eines Musterverfahrens bzw. aufgrund einer verfassungsgerichtlichen Entscheidung in einem gleich gelagerten Verfahren nicht in Betracht kommt, wenn die streitige Steuerfestsetzung selbst nicht rechtshängig, sondern nur Gegenstand eines beim Finanzamt ruhenden Einspruchsverfahrens war (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1267 mit Verweis auf BFH-Urteil vom 02.03.1988 - I R 72/84, BFH/NV 1988, 619).
- 27** Dies gilt auch dann, wenn das BVerfG eine oder mehrere Normen des Bundesrechts als für mit dem Grundgesetz unvereinbar hält und gemäß § 78 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) für nichtig erklärt und dies aufgrund der Gesetzeskraft der Entscheidung des BVerfG i.S. des § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG

mittelbar zur Herabsetzung oder Aufhebung einer nicht rechtshängig gewesenen Steuerforderung führt. Dementsprechend ist es verfassungsgemäß, eine entsprechende Anwendung der Zinsregelung des § 236 AO auf den Fall der Erstattung zu viel entrichteter Steuerbeträge nach Abschluss eines Musterprozesses abzulehnen (Dreierausschussbeschluss des BVerfG vom 05.09.1979 - 1 BvR 594/79, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 1980, 85).

- 28** Dass die mittelbaren Auswirkungen eines Musterprozesses auf andere Steueranmeldungen oder -festsetzungen nicht mit dem rechtlichen Zusammenhang zwischen Grund- und Folgebescheid i.S. des § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO zu vergleichen sind und daher eine entsprechende Anwendung des § 236 Abs. 1 AO im Fall von Musterverfahren ausscheidet, ist durch die Rechtsprechung ebenfalls geklärt. Wie der BFH entschieden hat, hat ein Steuerpflichtiger, dessen Einspruchsverfahren im Hinblick auf ein von einem anderen Steuerpflichtigen angestrebtes Musterverfahren ausgesetzt wurde, bei einem günstigen Ausgang dieses Prozesses ebenso wenig einen Anspruch auf Prozesszinsen (BFH-Urteil vom 31.10.1974 - IV R 160/69, BFHE 114, 397, BStBl II 1975, 370), wie wenn die Steuerfestsetzung wegen eines Musterverfahrens für einen anderen Steuerabschnitt zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert wird. Für diese Fälle fehlt es an der Anordnung der entsprechenden Anwendung des § 236 Abs. 1 AO (BFH-Urteil vom 17.01.2007 - X R 19/06, BFHE 216, 396, BStBl II 2007, 506, Rz 19, m.w.N.).
- 29** e) Weiterhin ist auch der abschließende Charakter des § 233a AO geklärt.
- 30** Führt die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer zu einem Unterschiedsbetrag i.S. des Abs. 3, ist dieser gemäß § 233a Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. § 233a AO regelt die sog. "Vollverzinsung" oder auch "Verzinsung vor Fälligkeit" von Steuerforderungen im Bereich bestimmter, in Abs. 1 der Vorschrift aufgezählter Steuerarten, bei denen der zeitliche Abstand zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuer oftmals groß ist, und erfasst daher nicht Steuerarten, bei denen die Festsetzung typischerweise zeitnah nach Steuerentstehung erfolgt, wie dies z.B. bei Zöllen und besonderen Verbrauchsteuern der Fall ist (vgl. Senatsurteil vom 23.09.2009 - VII R 44/08, BFHE 226, 205, BStBl II 2010, 334; Heuermann in HHSp, § 233a AO Rz 5, 17; Klein/Rüsken, a.a.O., § 233a Rz 1, 6, 8; Schwarz in Schwarz/Pahlke, a.a.O., § 233a Rz 1). Die Aufzählung der dort genannten Steuerarten ist abschließend (BFH-Beschlüsse vom 23.06.2014 - VIII B 75/13, BFH/NV 2014, 1713, und vom 23.02.2007 - IX B 242/06, BFH/NV 2007, 1073).
- 31** Weiterer Klärungsbedarf ergibt sich auch nicht dadurch, dass es sich bei der Kernbrennstoffsteuer nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht um eine Verbrauchsteuer handelt (BVerfG-Beschluss vom 13.04.2017 - 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, ZfZ 2017, 182, Rz 134 und 161), die der Gesetzgeber bewusst nicht in den Katalog der von der Vollverzinsung umfassten Steuerarten aufgenommen hat (vgl. BTDrucks 8/1410, S. 7 f. und 11/2157, S. 194). Denn auch wenn der Charakter der Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer mangels Abwälzbarkeit verneint wurde, spricht zumindest der geringe Abstand zwischen der Entstehung der Steuer (§ 5 KernbrStG) und ihrer Fälligkeit (§ 6 KernbrStG) gegen eine entsprechende Anwendung von § 233a AO. Damit setzt sich die Beschwerde nicht auseinander.
- 32** 2. Die Revision ist nicht deshalb zuzulassen, weil künftig eine Divergenz zu erwarten ist (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).
- 33** Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich ist. Die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordert die Zulassung der Revision jedenfalls dann, wenn eine Entscheidung des BFH geeignet und erforderlich ist, um künftige unterschiedliche Entscheidungen einer Rechtsfrage zu verhindern. Das kann dann der Fall sein, wenn das FG von der Rechtsprechung des BFH oder anderer Gerichte abgewichen ist oder Unterschiede in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bestehen oder zu erwarten sind (BFH-Beschluss vom 27.10.2006 - IV B 8/05, BFH/NV 2007, 231).
- 34** a) Allein dadurch, dass das FG den Anwendungsbereich des § 236 AO als nicht eröffnet angesehen und eine analoge Anwendung abgelehnt hat, ergibt sich nicht die Erwartung einer künftigen Divergenz. Das FG hat die Vorschrift anhand ihres Wortlauts sowie ihrer Entstehungsgeschichte und in Übereinstimmung mit der dazu ergangenen Rechtsprechung geprüft, weshalb keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass andere Finanzgerichte in vergleichbaren Fällen anders entscheiden werden. Allein die bloße Möglichkeit einer abweichenden Entscheidung rechtfertigt nicht die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO.
- 35** b) Die Auffassung des FG, die Klägerin habe Untätigkeitsklage bei mangelnder Entscheidung der Verwaltung in

einem Einspruchsverfahren gegen eine vorläufig festgesetzte Steuer erheben können, war für die Versagung der Verzinsung letztlich nicht tragend. Das FG hat einen Zinsanspruch aus § 236 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO verneint, weil der Steuererstattungsanspruch der Klägerin nicht rechtshängig war. Das FG weist in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass es insoweit unerheblich sei, ob der Klägerin die Erhebung einer Klage möglich gewesen sei (FG-Urteil S. 10, Rz 21). Die Möglichkeit einer Untätigkeitsklage wird anschließend nur als Hilfsüberlegung angesprochen. Gleiches gilt bei der Prüfung einer analogen Anwendung dieser Vorschriften, die das FG verneint hat, weil es keine planwidrige Regelungslücke hat erkennen können. Der Hinweis auf die Möglichkeit, die Streitsache rechtshängig zu machen, hat auch an dieser Stelle lediglich erläuternden Charakter (FG-Urteil S. 13, Rz 29). Auch im Zusammenhang mit der Verneinung eines Zinsanspruchs aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes gemäß Art. 3 Abs. 1 GG hatte der Hinweis auf eine eventuelle Untätigkeitsklage nur hilfsgutachterlichen Charakter (FG-Urteil S. 18, Rz 40).

- 36** Soweit das FG einen möglichen Verstoß gegen die Rechtsweggarantie aus Art. 19 Abs. 4 GG prüft, wenn einem Steuerschuldner, der keine Klage erhoben hat, ein Anspruch auf Verzinsung abgesprochen wird, führt dies ebenfalls nicht zu einer Divergenz, weil das FG einen Zinsanspruch in seinen tragenden Erwägungen unabhängig davon verneint hat, ob der Klägerin die Erhebung einer Untätigkeitsklage möglich gewesen wäre.
- 37** Abgesehen davon liegt auch keine Divergenz vor. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH fehlt einer Klage in der Regel das Rechtsschutzbedürfnis, wenn der Steuerbescheid in dem verfassungsrechtlichen Streitpunkt vorläufig ergangen ist, die verfassungsrechtliche Streitfrage sich in einer Vielzahl im Wesentlichen gleichgelagerter Verfahren stellt und bereits ein nicht von vornherein aussichtsloses Musterverfahren beim BVerfG anhängig ist (z.B. BFH-Beschluss vom 22.03.1996 - III B 173/95, BFHE 180, 217, BStBl II 1996, 506, m.w.N.). Denn dann kann der Steuerpflichtige im Allgemeinen die Klärung der Streitfrage in dem Musterverfahren abwarten, ohne dadurch unzumutbare Rechtsnachteile zu erleiden. Ausnahmen sind möglich, wenn besondere Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art substantiiert geltend gemacht werden, die es rechtfertigen, trotz Anhängigkeit des Musterverfahrens Rechtsschutz gegen den im Streitpunkt für vorläufig erklärten Bescheid zu gewähren (vgl. BFH-Beschlüsse in BFHE 180, 217, BStBl II 1996, 506, und vom 30.11.2007 - III B 26/07, BFH/NV 2008, 374). Dass das FG von der Zulässigkeit einer Untätigkeitsklage ausgegangen ist, um sich einen Anspruch auf Prozesszinsen zu erhalten, und damit einen Ausnahmefall i.S. der BFH-Rechtsprechung bejaht hat, kann allenfalls eine falsche Rechtsanwendung darstellen, die jedoch nicht mit der Nichtzulassungsbeschwerde geltend gemacht werden kann.
- 38** 3. Dem FG ist auch kein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO unterlaufen, der die Zulassung der Revision rechtfertigen würde. Voraussetzung dafür ist, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maß fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte. Dies kann der Fall sein, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige, entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat, sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung und somit einen Grund für die Zulassung der Revision anzunehmen (Senatsbeschluss vom 19.11.2012 - VII B 126/12, BFH/NV 2013, 504, und BFH-Beschluss vom 16.05.2012 - IV B 48/11, BFH/NV 2012, 1462). Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht gegeben (vgl. auch oben).
- 39** 4. Von einer weiteren Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de