

## **BFH hat ernstliche Zweifel an der Höhe der Nachzahlungszinsen i.S.d. § 233a AO**

**Der BFH hat in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung (AdV) nach § 69 Abs. 3 FGO ernstliche Zweifel an der Höhe der Zinsen nach § 238 Abs. 1 AO geäußert. Zumindest für Veranlagungszeiträume (VZ) ab 2015 könnten daher Zinsfestsetzungen von Nachzahlungszinsen nach § 233a i.V.m. § 238 AO gegen das Grundgesetz verstoßen.**

\*BFH, Beschl. v. 25.04.2018 – IX B 21/18

### **Ausgangslage**

Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten hatten einen Steuerbescheid für das Jahr 2009 erhalten, in dem Einkommensteuer von ca. 160.000 € festgesetzt worden war. Als Ergebnis einer Außenprüfung erließ das Finanzamt einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2009. In diesem Bescheid wurde erstmals ein Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG in Höhe von ca. 4,4 Mio. € berücksichtigt. Dabei wurde das Teileinkünfteverfahren angewendet. Die daraus resultierende Einkommensteuer betrug ca. 2,15 Mio. €. Daraus ergab sich eine Zahllast für die Antragsteller in Höhe von ca. 2 Mio. €. Für die weiteren VZ 2013 bis 2015 ergingen ebenfalls geänderte Einkommensteuerbescheide. Die ursprünglich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angesetzten Einnahmen für die Jahre 2013 bis 2015 wurden entsprechend reduziert. Aus den Änderungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen resultierte ein Zinsguthaben der Eheleute in Höhe von ca. 60.000 €, das das Finanzamt mit den Nachzahlungszinsen in Höhe von ca. 300.000 € zu einem Zinsbetrag von ca. 240.000 € saldierte. Mit Einsprüchen wandten sich die Antragsteller sowohl gegen den Einkommensteuer- als auch gegen den Zinsbescheid. Bislang hat die Finanzverwaltung über die Einsprüche noch nicht entschieden. Die Eheleute haben dem Ruhen des Einspruchsverfahrens gegen die Zinsfestsetzung wegen eines beim BVerfG anhängigen Verfahrens (1 BvR 2237/14) zugestimmt. Außerdem beantragten die Eheleute die AdV des Zinsbescheids zur Einkommensteuer 2009. Sie halten insbesondere die Höhe der Zinsen nach § 238 AO für verfassungswidrig. Die Finanzverwaltung lehnte die Aussetzung ab. Dagegen wandten sich die Antragsteller mit einem gerichtlichen Antrag auf AdV. Das FG lehnte den Antrag ab. Es führte im Rahmen der Ablehnung zur Begründung aus, die von den Antragstellern dargelegten verfassungsrechtlichen Zweifel an dem in § 238 AO geregelten Zinssatz gebieten keine AdV. Das öffentliche Vollzugsinteresse sowie das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung seien jedenfalls höher zu gewichten als ein mit Verweis auf anhängige Verfahren begründetes Aussetzungsinteresse.

### **Ernstliche Zweifel des BFH an der Verfassungsmäßigkeit**

Die Beschwerde gegen die ablehnende Entscheidung des FG hat der BFH als begründet angesehen. Daher wurde die Vollziehung des Zinsbescheids bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung oder anderweitiger Erledigung des Einspruchsverfahrens ausgesetzt. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts u.a. dann ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsakts bestehen. Derartige ernstliche Zweifel liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Ernstliche Zweifel können sich aber auch bei Zweifeln über die Verfassungsmäßigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrundeliegenden Rechtsnorm ergeben.

### **Praxis-Tipp:**

Durch die klare Entscheidung des BFH zur AdV dürfte auch in allen anderen Fällen ab dem VZ 2015 ein entsprechender Antrag positiv beschieden werden. Neben dem Einspruch gegen die Zinsfestsetzung sollte daher auch ein Aussetzungsantrag gestellt werden. Zinsen unterliegen als steuerliche Nebenleistung wiederum nicht der Verzinsung (§ 233 AO). Mit einer Zinsbelastung ist daher durch die Aussetzung nicht zu rechnen.

### **Realitätsferne Bemessung der Zinshöhe**

Schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel ergeben sich nach Ansicht des BFH bei der Zinshöhe in § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO aus der realitätsfernen Bemessung mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Weiterhin könnte die Regelung gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG herzuleitende Übermaßverbot verstoßen.

### **Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 GG)**

Zur Frage des Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verweist der BFH zunächst auf eine Ausarbeitung des wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestags vom 16.02.2017 (WD 4 – 3000 – 011/17,11, m.w.N.). Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Für das Steuerrecht ist anerkannt, dass der Gesetzgeber bestimmte Sachverhalte typisieren kann. Die steuerlichen Vorteile einer Typisierung müssen jedoch im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendigerweise verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Nach Ansicht des BFH erfüllt die in der Abgabenordnung festgelegte Zinshöhe diese Anforderungen nicht. Die Verzinsung in Höhe von 0,5 % wurde bereits im Jahr 1961 eingeführt. Diese Form der Typisierung wurde mit einem Interesse an Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung begründet. Solche Erwägungen können allerdings für den Zeitraum vom 01.04.2015 bis zum 16.11.2017 angesichts des gänzlich veränderten technischen Umfelds und des Einsatzes moderner Datenverarbeitungstechnik bei einer Anpassung der Zinshöhe an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz i.S.d. § 247 BGB nichtmehr tragend sein. In diesem Zusammenhang führt der BFH beispielhaft Regelungen des Kommunalabgabengesetzes Bayern an, nach denen für den heranzuziehenden Zinssatz seit dem 01.04.2014 insoweit nicht mehr § 238 Abs. 1 Satz 1 AO maßgebend ist, sondern die Höhe der Zinsen zwei Prozentpunkte über dem Basiszinssatz nach § 247 BGB jährlich beträgt. Damit muss die bayerische Kommunalverwaltung diese Form der Verzinsung durchführen. Der BFH merkt an, dass die Größe der bayerischen Kommunalverwaltung kaum an die Größe der Finanzverwaltung heranreichen dürfte. Dies belege, dass die Praktikabilität oder die Verwaltungsvereinfachung einen realitätsfernen Zinssatz nicht mehr rechtfertigen, wenn es bei den Kommunalabgaben eines Bundeslandes für vergleichbare Zinsfestsetzungen möglich sei, einen realitätsgerechteren Zinssatz als Bezugsgröße zu wählen. Nach Ansicht des BFH fehlt überhaupt eine nachvollziehbare Begründung für das Zinsniveau nach § 238 Abs. 1 AO. Sinn und Zweck der Verzinsungspflicht ist es, den Nutzungsvorteil wenigstens zum Teil abzuschöpfen. Tatsächlich besteht aber bei dem derzeitigen Zinsniveau auf dem Finanzmarkt keine entsprechende Anlagemöglichkeit. Dementsprechend erscheint für den Streitzeitraum ein potentieller Zinsnachteil des Fiskus, der den nicht gezahlten Steuerbetrag nicht anderweitig nutzen konnte, angesichts des sehr niedrigen und teilweise sogar negative Zinssätze ausweisenden Refinanzierungsniveaus am Kapitalmarkt nahezu ausgeschlossen. Eine kurzfristige „Fremdfinanzierung“ durch den Fiskus – in Gestalt einer Erhöhung der Neuverschuldung – ist für den Bund schon seit einigen Jahren praktisch zum „Nulltarif“ zu haben.

### **Verstoß gegen das Übermaßverbot**

Die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe wirkt in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein sanktionierender, rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung. Verstärkt wurde dieser Effekt durch die Aufhebung der Beschränkung des Zinslaufs auf vier Jahre.

Als weiteren Aspekt führt der BFH an, dass die Antragsteller die Dauer des Zinslaufs nicht beeinflussen konnten. Dieser hing insbesondere vom Beginn und von der Dauer der Außenprüfung sowie die Auswertung von deren Ergebnissen ab.

### **Berechtigtes Interesse der Antragsteller**

Die Antragsteller haben ein berechtigtes Interesse an der AdV. Die Aussetzung berührt nicht das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung. Vielmehr ist davon auszugehen, dass dem Gesetzgeber die Notwendigkeit einer Anpassung der Zinshöhe bekannt ist. Bereits im Urteil vom 01.07.2014 – IX R 31/13 (BStBl II 2014, 925) hatte der BFH angemerkt, dass die Höhe der Verzinsung bei anhaltender Niedrigzinsphase zu überprüfen ist.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine Juli 2018**

- 10.07. Umsatzsteuer Monatszahler
- 10.07. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung
- 10.07. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monats- und Quartalszahler