

Dr. Christian Beckmann, RA, und Dr. Philipp J. Thiele, LL.M. (Edinburgh), RA

„Besteuerungsgleichheit wider Fiskalinteresse“ – Zur kapitalmarktunabhängigen Verzinsung bei Steuernachzahlungen

Die starre Verzinsung gemäß § 238 AO in Höhe von sechs Prozent pro Jahr ist bereits seit einiger Zeit vor dem Hintergrund anhaltender Niedrigzinsen vermehrter Kritik ausgesetzt. Trotzdem verhielt sich die Rechtsprechung bei ihrer Einschätzung bisher auffallend zurückhaltend. Nunmehr ist vor dem FG Münster ein Musterverfahren anhängig, bei dem erstmals auch aktuellere Zinszeiträume betroffen sind. Vor diesem Hintergrund soll der nachfolgende Beitrag die Grundlagen der Verzinsung von Steuernachzahlungen und Steuererstattungen aufzeigen, die Tendenzen der Rechtsprechung mit der Entwicklung des aktuellen Kapitalmarkts abgleichen und die Regelung des § 238 AO einer kritischen verfassungsrechtlichen Würdigung unterziehen.

I. Einleitung

Steuernachzahlungen und Steuererstattungen werden gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 233a AO jeden Monat mit einhalb Prozent verzinst. Dies ergibt eine jährliche Verzinsung von sechs Prozent. In Ermangelung jeder Anpassung ergibt sich für aktuelle Zinszeiträume, insbesondere im Vergleich zum Basiszinssatz, der seit dem 1.7.2016 –0,88% p.a. beträgt,¹ eine auffallende Diskrepanz. Der Bund der Steuerzahler unterstützt deshalb in einem Musterverfahren vor dem FG Münster (Az.: 10 K 2472/16 E) ein Ehepaar, das gegen die hohe Zinsfestsetzung klagt, nachdem die Finanzverwaltung für den Veranlagungszeitraum 2010 erst im Jahr 2016 Steuern festgesetzt hatte. Zudem ist seit Jahresbeginn vor dem BFH (Az.: I R 77/15) ein weiteres Verfahren anhängig, in welchem sich der I. Senat mit der Frage beschäftigt wird, ob der gesetzliche Zinssatz des § 238 Abs. 1 S. 1 AO verfassungswidrig ist. Dabei wird er voraussichtlich auch dazu Stellung nehmen, ob bei zu hoch festgesetzten Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen ein Erlass in Betracht kommt.

II. Systematik der Verzinsung in der AO

Für die Berechnung eines Zinsanspruchs nach den §§ 233a bis 237 AO gilt im Steuerverfahrensrecht einheitlich § 238 AO.² Nach § 238 Abs. 1 S. 1 AO sind Steuernachzahlungen ebenso wie Steuererstattungen für jeden vollen Monat mit einhalb Prozent zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt gemäß § 233a Abs. 2 S. 1 AO fünfzehn Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuer wirksam festgesetzt wird. In der Regel ist dies die Bekanntgabe des Steuerbescheides i.S.d. § 122 AO. Bei Steueranmeldungen endet der Zinslauf mit dem Eingang der Anmeldung bei der Finanzbehörde bzw. mit deren Zustimmung.³ Eine Höchstdauer, auf die der Zinslauf beschränkt wird, existiert seit

Abschaffung von § 233a Abs. 2 S. 3 a.F. durch das StBereinG⁴ im Jahr 1999 nicht mehr.

Erhält der Steuerpflichtige eine Steuererstattung und wird diese nach den vorgenannten Regeln verzinst, so sind diese Zinsen ihrerseits als Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG zu versteuern.⁵ Das gilt auch im Rahmen der Körperschaftsteuer.⁶ Das FA behält jedoch keine Abgeltungsteuer ein. Der Steuerpflichtige muss für das Jahr, in dem die Zinsen ausgezahlt werden, daher die Anlage KAP zur Einkommensteuererklärung ausfüllen. Hat der Steuerpflichtige jedoch im umgekehrten Fall Zinsen an das FA entrichtet, kann er diese seit dem Veranlagungszeitraum 1999⁷ nicht mehr als Sonderausgabe steuermindernd geltend machen. Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a. F. für natürliche Personen wurde gestrichen. Für juristische Personen ergibt sich die Nichtabziehbarkeit als Betriebsausgabe aus § 10 Nr. 2 KStG.⁸

III. Sinn und Zweck der Verzinsungsvorschriften

Der Entstehungszeitpunkt von Steuern wird gemäß § 38 AO durch die Steuergesetze festgelegt. Er ist somit für alle Steuerpflichtigen identisch. Verwirklicht der Steuerpflichtige den jeweiligen steuerrechtlichen Tatbestand, entsteht der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Die Fälligkeit der Steuer tritt jedoch in der Regel nicht vor Festsetzung der Steuer ein. Der Zeitpunkt dieser Festsetzung variiert aber oftmals erheblich. Die Ursache für eine Verzögerung kann dabei sowohl auf Seiten der Finanzbehörden als auch auf Seiten des Steuerpflichtigen liegen. Regelmäßig dürfte es beispielsweise zu Verzögerungen der Steuerfestsetzung kommen, wenn eine Außenprüfung beim Steuerpflichtigen durchgeführt wird. In solchen Fällen liegt zwischen dem Entstehungszeitpunkt der Steuer und der Fälligkeit der Abschlusszahlung nicht selten ein Zeitraum von mehreren Jahren. Außerdem kann eine Verzögerung auch durch lange Bearbeitungszeiten der Finanzbehörden – wie beispielsweise im eingangs erwähnten Musterverfahren vor dem FG Münster – entstehen.⁹

1 Bekanntmachung der Deutschen Bundesbank, 28.6.2016, BAnz AT 29.6.2016 B 4 (https://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Pressemitteilungen/BBK/2016/2016_06_28_anpassung_basiszinssatz.html).

2 Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: 145. Lfg. August 2016, § 238 AO, Rn. 2; König, in: König, AO, 3. Aufl. 2014, § 238, Rn. 2.

3 BFH, 9.5.1996 – V R 62/94, BStBl. II 1996, 662, BB 1997, 82; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: 145. Lfg. August 2016, § 233a AO, Rn. 23.

4 Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (StBereinG), 22.12.1999, BT-Drs. 14/1655.

5 BFH, 24.6.2014 – VIII R 29/12, BStBl. II 2014, 998; BFH, 12.11.2013 – VIII R 36/10, BB 2014, 992 m. BB-Komm. Behrens.

6 BFH, 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697.

7 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

8 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402; vgl. BFH, 20.4.2011 – I R 80/10, BFH/NV 2011, 1654.

9 Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: 233. Lfg. Juni 2015, § 233a AO, Rn. 5.

Ebenso kann der Verzögerungsgrund aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammen. Er kann die Verzögerung durch eine verspätete Abgabe der Steuererklärung verursachen oder durch unvollständige oder fehlerhafte Steuerklärungen Nachfragen durch die Finanzbehörden provozieren und so eine Verzögerung der Festsetzung herbeiführen. Hat der Steuerpflichtige nach der (verzögerten) Festsetzung tatsächlich Steuern zu entrichten, kann ihm durch die Verzögerung ein Vorteil entstehen, weil er für einen längeren Zeitraum über die eigentlich dem Fiskus zustehenden Finanzmittel verfügen kann. In Hochzinszeiten konnte der Steuerpflichtige den Geldbetrag beispielsweise auf einem Sparbuch einzahlen und nahezu risikolos Zinserträge erzielen. Setzt die Finanzbehörde demgegenüber eine Steuererstattung fest, ist die späte Festsetzung für den Steuerpflichtigen grundsätzlich ein Nachteil, weil ihm der Erstattungsbetrag erst verspätet zufließt und der Steuerpflichtige deswegen während des Verzögerungszeitraums mit diesem Geldbetrag keine Zinsgewinne generieren konnte.

Ohne eine gesetzliche Verzinsung würden die vorgenannten Szenarien – soweit im jeweiligen Zeitraum relevante Zinserträge zu erwirtschaften sind – zu einer Ungleichbehandlung führen. Die gesetzliche Verzinsung soll daher derart entstehende Zins- bzw. Liquiditätsvorteile typisierend ausgleichen. Die Höhe der Verzinsung bemisst sich dabei allein nach der Laufzeit.¹⁰ Unerheblich ist es insbesondere, ob und in welchem Umfang tatsächlich Vorteile in Anspruch genommen worden sind.¹¹ Auch auf die Ursache der Verzögerung oder ein eventuelles Verschulden – sei es auf Seiten des Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung – kommt es nicht an.¹² In solchen Fällen ist vielmehr anerkannt, dass selbst die schuldhaft verzögerte Bearbeitung der Steuererklärung durch die Finanzverwaltung keinen Einfluss auf Nachzahlungszinsen hat.¹³

Die steuerrechtlichen Zinsvorschriften gewähren bei wirtschaftlicher Betrachtung mithin eine gewinn- und umsatzunabhängige Vergütung für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Geldkapitals.¹⁴ Systematisch wird durch die Verzinsungsvorschriften jener Vermögensvorteil abgeschöpft, den ein Steuerpflichtiger dadurch erlangt, dass er die Steuerschuld erst zu einem späteren Zeitpunkt begleichen muss. Die Vorschriften dienen damit sowohl der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als auch der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

IV. Rechtsprechungsüberblick

Die Rechtsprechung hat sich in der Vergangenheit in zunehmender Häufigkeit mit den Zinsvorschriften der Abgabenordnung auseinandergesetzt. Bereits 1984 äußerte sich das BVerfG¹⁵ über die Verfassungsmäßigkeit der pauschalierten Zinsberechnung. Im Streitfall ging es darum, ob die Anhebung des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 EStG verfassungsrechtlichen Vorgaben genügt. Eine Pauschalierung von Zinsen sei – so das BVerfG – grundsätzlich nicht zu beanstanden. Wesentlich sei lediglich, dass sich der gesetzliche Pauschalzins in einem der wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmen halte. Die Rendite, also der Ertrag, den ein Unternehmer mit den ihm verfügbaren Finanzmitteln am Kapitalmarkt erziele, sei ohnehin für jedes Unternehmen nur individuell ermittelbar. Insofern komme es auf das jeweils subjektiv unterschiedliche Anlageverhalten des Steuerpflichtigen an. Zur Vereinheitlichung sei eine Pauschalierung geboten. Das BVerfG schränkte diese Grundsätze jedoch dahingehend ein, dass – sollten sich in Zukunft die wirtschaft-

lichen Verhältnisse einschneidend ändern – der Gesetzgeber von Verfassungen wegen gehalten sei, den Pauschalzinssatz zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.

Fast ein Vierteljahrhundert später bestätigte das BVerfG im Jahr 2009¹⁶ die vorgenannte Rechtsprechung. Die in § 233a AO geregelte Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen verstoße weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen das Rechtsstaatsprinzip. Es sei vielmehr zu berücksichtigen, dass gerade im Steuerverfahren als Masseverfahren schon aus Praktikabilitäts Erwägungen ein gesteigerter Bedarf nach Typisierung bestehe.

Auch der BFH hatte bereits im Jahr 1995¹⁷ entschieden, dass eine Festsetzung von typisierten Nachforderungszinsen nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße. Dies gelte auch dann, wenn ein Gerichtsverfahren über die streitige Steuerfestsetzung nicht in angemessener Zeit abgeschlossen werde. Denn der durch die Verzinsung bezweckte Vorteilsausgleich behalte auch dann seinen Sinn, wenn staatliche Stellen für die Entstehung und die Höhe des Zinsanspruchs verantwortlich seien. Entscheidend sei nur, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerzahlung länger über die Finanzmittel verfügen könne. Ebenfalls unerheblich sei als Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Nachforderungszinsen zudem, ob der Steuerpflichtige den Nachforderungsbetrag tatsächlich angelegt habe. Die Nachforderungszinsen seien somit auch dann rechtmäßig, wenn der Steuerpflichtige den Nachforderungsbetrag überhaupt nicht oder nur zu einem geringeren Zinssatz als 6% p.a. am Kapitalmarkt angelegt habe, weil ihm diverse Alternativen offenstünden, Nachzahlungen zu vermeiden. Letztlich dürfe der Gesetzgeber im Interesse der möglichst einfachen Handhabung der Vollverzinsung dem Erfordernis der Praktikabilität Rechnung tragen.

Auch im Rahmen aktuellerer Zinszeiträume gab es zuletzt mehrere Entscheidungen des BFH. So entschied der I. Senat des BFH am 20.4.2011,¹⁸ dass die Pauschalierung in § 233a AO verfassungsgemäß sei. Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet gewesen, den Zinssatz des § 238 Abs. 1 S. 1 AO an die Zinsentwicklung auf dem Kapitalmarkt für die dort in Rede stehenden Jahre anzugleichen, weil er noch innerhalb der Bandbreite vernünftiger Werte liege.

Am 1.7.2014 entschied der IX. Senat des BFH,¹⁹ dass die für eine konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderliche Überzeugung des Gerichts von der Verfassungswidrigkeit der Höhe der Aussetzungszinsen gemäß § 237 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1 AO für den Verzinsungszeitraum vom 11.11.2004 bis 21.3.2011 nicht vorliege. Das Marktzinsniveau habe sich erst nach diesem Streitgegenständlichen Verzinsungszeitraum auf einem dauerhaft niedrigen Stand stabilisiert, so dass die gesetzgeberische Pauschalierung nicht zu beanstanden gewesen sei. Der Senat merkte jedoch an – ebenso wie schon das BVerfG im Jahr 1984 –, dass der Gesetzgeber bei einschneidenden wirtschaftlichen Veränderungen von Verfassungen wegen gehalten sei, seine gesetzgeberische Entscheidung zu überprüfen. Zu

10 BFH, 20.5.1987 – II R 44/84, BStBl. II 1988, 229, BB 1987, 2221.

11 BFH, 5.5.2011 – V R 39/10, BFH/NV 2011, 1474.

12 BFH, 13.12.2011 – VIII B 136/11, BFH/NV 2012, 550.

13 BFH, 13.12.2011 – VIII B 136/11, BFH/NV 2012, 550; BFH, 8.9.1993 – I R 30/93, BStBl. II 1994, 81, BB 1994, 130; BFH, 20.9.1995 – X R 86/94, BStBl. II 1996, 53, BB 1996, 364 m. Anm. Woerner.

14 BFH, 20.5.1987 – II R 44/84, BStBl. II 1988, 229, BB 1987, 2221.

15 BVerfG, 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BStBl. II 1985, 181, BB 1985, 376.

16 BVerfG, 3.9.2009 – 1 BvR 2539/07, HFR 2010, 171.

17 BFH, 20.9.1995 – X R 86/94, BB 1996, 258, BB 1996, 364 m. Anm. Woerner.

18 BFH, 20.4.2011 – I R 80/10, BFH/NV, 2011, 1654.

19 BFH, 1.7.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925.

erwägen sei dann, ob die ursprüngliche Entscheidung der Zinshöhe in § 238 AO auch bei veränderten Umständen noch aufrechterhalten werden könne.

Im Jahr 2016 entschied erneut der I. Senat des BFH,²⁰ dass kein Anlass bestehe, die Frage der Verfassungsmäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes für den Zeitraum bis 2013 noch einmal aufzuwerfen. Eine Anpassung der Zinshöhe an den jeweiligen Marktzins sei nicht angezeigt. Die Abkoppelung des pauschalierten gesetzlichen Zinssatzes vom individuellen Zinsvorteil bzw. -nachteil sei ein grundlegendes Prinzip. Der gesetzliche Zinssatz sei deswegen auch dann gerechtfertigt, wenn er signifikant von dem aktuellen Marktzins abweiche. Tatsächliche Zinsvorteile oder -nachteile beim Steuerpflichtigen durch die verspätete Steuerzahlung oder -erstattung seien unbeachtlich. Eine einschneidende Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die den Pauschalzins von 6% p.a. als gänzlich markt- und realitätsfremd erscheinen lasse, vermochte der Senat auch für den streitgegenständlichen Zeitraum bis 2013 nicht zu erkennen.

Ebenso sah es kurze Zeit später das FG Düsseldorf²¹ und entschied, dass die Höhe der Verzinsung nach § 233a AO verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Der gesetzliche Zinssatz für Nachzahlungszinsen halte sich auch für den Zeitraum April bis Juli 2013 beim Vergleich mit den Marktzinsen noch in einem der wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmen.

Festzuhalten ist damit insgesamt, dass die für eine Neuausrichtung des § 238 AO notwendige Diskrepanz zwischen der realen und der typisierten Zinshöhe nach Auffassung der Rechtsprechung jedenfalls bis zum Juli 2013 nicht vorliegt. Über darüber hinausgehende Zeiträume wurde bislang noch nicht entschieden.

V. Zinsentwicklung

Seit der Einführung durch das Steueränderungsgesetz 1961²² beträgt der einheitliche Zinssatz für alle Zinstatbestände der §§ 233 ff. AO gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 AO jährlich 6%. Die vorstehend erläuterte Einschätzung der Rechtsprechung, dass dieser Zinssatz realitätsgerecht sei, deckt sich jedoch – zumindest in neueren Zeiträumen – zunehmend weniger mit der tatsächlichen Zinsentwicklung am Kapitalmarkt. Vielmehr steht die Zinshöhe des § 238 AO seit geraumer Zeit im Widerspruch zur allgemeinen europäischen und deutschen Zinsentwicklung.²³

Dies verdeutlicht bereits ein Blick auf die Entwicklung des Leitzinses der Europäischen Zentralbank (EZB). Der Leitzins ist ein von der EZB festgelegter Zinssatz, zu welchem die EZB mit den ihr angeschlossenen Kreditinstituten Geschäfte abschließt. Er bestimmt somit den Preis des Geldes, den die Geschäftsbanken bei der EZB für die Geldaufnahme und Geldabgabe zu zahlen haben. Am 5.10.2000 – also vor 16 Jahren – lag der Leitzins noch bei 4,75% p.a.²⁴ Spätestens mit Beginn der Finanzkrise – etwa ab 2007 – veränderte sich die europäische Zinslandschaft drastisch. Bereits am 5.3.2009 war der Leitzins massiv abgerutscht und betrug nur noch 1,5% p.a. Ab Mitte des Jahres 2012 wechselte die Geldpolitik der EZB endgültig zu einer Niedrigzinspolitik. In der Folge sanken bereits im Jahr 2012 sämtliche durch die wesentlichen deutschen Banken angebotenen Zinssätze in Bereiche von 0,5% p.a. oder niedriger.²⁵ Der Hauptfinanzierungszinssatz betrug am 2.5.2013 noch 0,5% p.a. und fiel am 10.3.2016 auf den heutigen Tiefstand von 0,0% p.a.²⁶ Dasselbe Schicksal ereilte den Einlegesatz für Einlagefazilitäten – also der Möglichkeit für EU-Ban-

ken, kurzfristig nicht benötigte Geldmittel bei der EZB anzulegen –, welcher von 3,0% p.a. im Jahr 2007 auf einen aktuellen Negativzins von -0,4% p.a. abfiel.²⁷ Ähnlich verhält es sich mit dem von der Bundesbank veröffentlichten Basiszinssatz aus § 247 BGB. Dieser lag am 1.7.2002 bei 2,47% p.a.²⁸ Anschließend sank er nach kurzer Hochphase von 3,19% p.a. am 1.7.2008 auf 0,12% p.a. im Jahre 2009. Im Laufe der folgenden Jahre geriet der Basiszinssatz erstmals ins Minus und befindet sich nunmehr seit dem 1.7.2016 bei -0,88% p.a.

Diese Entwicklungen haben unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der Zinsen, die am Finanzmarkt zu erzielen sind. Zum derzeitigen Zeitpunkt sind durch Einlagen bei deutschen Banken entweder extrem geringe oder keine Zinsen mehr zu erwirtschaften.²⁹ Beispielhaft lässt sich dieser Zinsverfall im Bereich der Zinsen für Festgeldanlagen von Laufzeiten zwischen drei und sechs Monaten beobachten. Zuletzt lagen die Zinsen durchweg bei 0,01% p.a., während sich die Zinssätze im Jahr 2009 noch auf einem Niveau zwischen 4,2% p.a. und 4,7% p.a. bewegten.³⁰ Ähnliches zeigt sich auch mit Blick auf die Ausgabe von Bundesanleihen. Bei einer Bundesanleihe mit zehnjähriger Laufzeit belief sich die Rendite im Jahr 2001 noch auf ungefähr 5,0% p.a.; am 14.6.2016 fiel die Rendite erstmals in ihrer Geschichte auf unter null Prozent.³¹

Auch auf Sparbriefe hat sich die Reduzierung des Zinsniveaus deutlich ausgewirkt. Wurden im Januar 2009 für einen Sparbrief mit einer Laufzeit von zehn Jahren noch knapp 4,5% Zinsen p.a. gezahlt, so liegt das Zinsniveau aktuell nur noch bei zirka 1,1% p.a. Für einen Sparbrief mit einer Laufzeit von fünf Jahren fiel der Zinssatz während des gleichen Zeitraumes von 3,87% p.a. auf 0,61% p.a.³² Für Deutschlands beliebteste Geldanlage – das Sparbuch³³ – lässt sich ein ähnliches Muster erkennen: Lag der Zinssatz im Jahr 1993 noch bei 3,41% p.a., so ist er aktuell bei einem Minimalsatz von durchschnittlich 0,04% p.a. angelangt.³⁴ Eine sinnvolle Geldanlage durch das für Steuerpflichtige bekannteste und relevanteste Anlageinstrument ist damit zum derzeitigen Zeitraum im Wesentlichen unmöglich.

Es zeigt sich somit, dass sich das Niedrigzinsniveau in allen Bereichen verfestigt hat. Zwar beabsichtigt die Bundesregierung, Bedingungen für höhere Zinsen schaffen,³⁵ das Ende der Tiefzinsphase scheint je-

20 BFH, 19.2.2016 – X S 38/15 (PKH), BFH/NV 2016, 940.

21 FG Düsseldorf, 10.3.2016 – 16 K 2976/14 AO, EFG 2016, 1053, BB 2016, 1765 m. BB-Komm. Strottkemper.

22 Steueränderungsgesetz, 13.7.1961, BGBl. I 1961, 981.

23 Behrens, FR 2015, 214; Jonas, DStR 2015, 950.

24 Übersicht zum Hauptfinanzierungssatz, abrufbar unter www.leitzinsen.info/eurozone.htm (Abruf: 12.10.2016 – Das Abrufdatum bezieht sich, soweit nicht ausdrücklich anders vermerkt, auf alle folgenden Links).

25 Jonas, DStR 2015, 950.

26 Übersicht zum Hauptfinanzierungszinssatz, abrufbar unter www.leitzinsen.info/eurozone.htm.

27 Übersicht zur Einlagefazilität, abrufbar unter www.leitzinsen.info/eurozone.htm.

28 Übersicht zum Stand des Basiszinssatzes, abrufbar unter www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Standardartikel/Bundesbank/Zinssaetze/basiszinssatz.html.

29 Strottkemper, BB 2016, 1767.

30 Zinschart der FMH Finanzberatung, abrufbar unter <https://index.fmh.de/fmh-index/zinsentwicklung/detailversion/>.

31 Übersicht der Renditen von Bundesanleihen mit einer Laufzeit von zehn Jahren, abrufbar unter www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Makrooekonomische_Zeitreihen/its_details_charts_node.html?listid=www_s140_it02f&tsld=BBK01.WT1010.

32 Zinschart der FMH Finanzberatung, abrufbar unter <https://index.fmh.de/fmh-index/zinsentwicklung/detailversion/>.

33 FAZ v. 14.4.2014, abrufbar unter www.faz.net/aktuell/finanzen/meine-finanzen/sparen-und-geld-anlegen/nachrichten/beliebte-geldanlagen-ein-sparbuch-ist-purer-luxus-12895988.html.

34 Zinschart der FMH Finanzberatung, abrufbar unter <https://index.fmh.de/fmh-index/zinsentwicklung/detailversion/>.

35 FAZ v. 27.4.2016, abrufbar unter <http://m.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/merkel-auf-dem-sparkassen-tag-wir-muessen-bedingungen-fuer-hoehere-zinsen-schaffen-14202680.html>.

doch noch lange nicht in Sicht. Bereits Anfang 2016 hatte der Präsident der EZB, *Mario Draghi*, weitere finanzpolitische Lockerungen angekündigt.³⁶ Diesen Kurs bekräftigte er erst kürzlich – am 28.9.2016 – vor dem Europa-Ausschuss des Bundestages.³⁷

VI. Verfassungsrechtliche Einordnung

Jeder typisierten Vergleichsgröße sollte es immanent sein, dass sie sich an zum Zeitpunkt ihrer Bemessung vorliegenden für sie relevanten Faktoren orientiert. Bereits hier bietet die Höhe des Zinssatzes von § 238 AO ein Kuriosum, denn über die Anknüpfungspunkte bei seiner Einführung im Jahr 1961 schweigt sich die Gesetzesbegründung aus.³⁸ Gleichwohl erscheint es naheliegend, dass sich der Gesetzgeber auch damals von den Verhältnissen der Zinsentwicklung leiten ließ,³⁹ schon weil andere plausible Anknüpfungspunkte – sieht man von reinen Fiskalinteressen ab – nur schwer ersichtlich sind. Bereits vor dem Hintergrund der vorstehend aufgezeigten Entwicklung am Kapitalmarkt, durch die eine immer größere Schere zwischen der Typisierung in § 238 AO und den wirtschaftlichen Bemessungsfaktoren der Zinsrealität klafft, kommen daher Zweifel daran auf, ob die Höhe des Zinssatzes in § 238 AO verfassungsrechtlichen Anforderungen in aktuellen Zinszeiträumen noch genügen kann.

1. Verfassungsrechtliche Anforderungen

Nach dem Regelungsstatut von Art. 3 Abs. 1 GG hat der Gesetzgeber wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.⁴⁰ Ob eine Regelung diesem Grundsatz entgegenläuft, bestimmt sich nach der jeweils konkret betroffenen Sachmaterie.⁴¹ Im Steuerrecht hat der Gesetzgeber grundsätzlich eine weite Einschätzungsprärogative, welche jedoch durch die Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit begrenzt wird.⁴² Im Wesentlichen muss er dadurch darauf abzielen, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern und die so getroffene Entscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.⁴³

Da das Steuerverfahren als Masseverfahren aber auf systembedingten Erleichterungen angewiesen ist, darf der Gesetzgeber im Grundsatz mit Typisierungen arbeiten.⁴⁴ Solche Typisierungen behandeln zwar notwendigerweise – Art. 3 Abs. 1 GG zuwider – Ungleiches gleich. Diese Ungleichbehandlung vermag sich jedoch aus der Zwecksetzung einer Typisierung heraus zu rechtfertigen, die Anwendung und die Vollziehung des Rechts zu vereinfachen.⁴⁵ Denn einerseits verschlankt sie das Steuerverwaltungsverfahren, indem Einzelfallprüfungen vermieden werden. Andererseits kann eine Typisierung gerade der Besteuerungsgleichheit dienen, weil im Einzelfall gerechte Steuernormen mangels hinreichender Praktikabilität den gegenteiligen Effekt haben können.⁴⁶ Die Zulässigkeit der Typisierung orientiert sich mithin daran, ob die Praktikabilitätsabwägungen im steuerlichen Masseverfahren im Verhältnis zu der mit der Typisierung verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.⁴⁷ Dabei ist insbesondere darauf abzustellen, dass sich der Gesetzgeber nicht an einem atypischen Leitbild ausrichtet, sondern seinen Typisierungserwägungen einen der Realität entsprechenden Regelfall zugrunde legt.⁴⁸

2. Typisierung durch den Gesetzgeber

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es mithin, dass sich jede Typisierung an realitätsgerechten Regelfällen orientiert. Da die wirtschaftliche Realität

aber kontinuierlichen Veränderungen unterliegt, ist der Gesetzgeber dadurch gehalten, eine einmal erfolgte Typisierung laufend zu überprüfen und gegebenenfalls abzuändern.⁴⁹ Die zur Typisierung des Zinssatzes in § 238 AO ergangene Rechtsprechung stützt sich zur Rechtfertigung der Zinshöhe vor allem auf die dem Gesetzgeber zustehenden weiten Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnisse, gepaart mit generellen Praktikabilitätsabwägungen. Dieser Einschätzung stehen indes gewichtige Argumente entgegen:

Jede Typisierung orientiert sich schon begriffsnotwendig an einem idealtypischen Fall, den sie pauschaliert. Während es für die grundsätzliche Notwendigkeit eines starren Zinssatzes zumindest früher eine praktische Notwendigkeit gegeben haben mag, gab es für die Zinshöhe aus § 238 AO seit ihrer Einführung keinerlei Begründung.⁵⁰ Soweit der Gesetzgeber damit seit jeher die von ihm erwogenen Parameter der durch ihn getroffenen Typisierungsentscheidung nicht offenlegt – oder es zugunsten von Fiskal- bzw. Praktikabilitätsabwägungen nie welche gab –, kann nicht einfach davon ausgegangen werden, dass es in Ermangelung eines erkennbaren Regelfalls auch keine Abweichung dieses Regelfalls gäbe. Soweit es nämlich keine ersichtliche Begründung gibt, ist im Gegenteil erst recht die Verprobung der Typisierung mit der Realität erforderlich, um § 238 AO – gewissermaßen von außen – eine sachliche Grundlage zu verleihen und eine unzulässige Willkür des Gesetzgebers auszuschließen.⁵¹

3. Konkretisierung des Vergleichsmaßstabs

Ob der Zinssatz in Höhe von 6% p.a. einem realitätsgerechten Leitbild entspringt, hängt vom anzuwendenden Vergleichsmaßstab ab. Der BFH zieht dazu – unter Verweis auf das BVerfG – auch insbesondere die Zinssätze für Dispositionskredite und Darlehen mit dem Argument heran, es sei die subjektive Entscheidung des Steuerpflichtigen, wie er Nachzahlungszinsen refinanzieren bzw. wie er das noch nicht zu Steuerzahlungen benötigte Kapital verwende. Es sei dem Steuerpflichtigen schließlich etwa unbenommen, die Zinsbelastung des § 238 AO per Kredit abzufedern. Dem wird man schon generell entgegenhalten müssen, dass Nachzahlungszinsen den Zweck haben, potentielle Liquidität des Steuerpflichtigen abzuschöpfen, ihm mithin

36 EZB Pressekonferenz, 21.1.2016, abrufbar unter www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Presse/EZB_Pressemitteilungen/2016/2016_01_21_pressekonferenz.pdf?__blob=publicationFile.

37 FAZ v. 28.9.2016, abrufbar unter www.faz.net/aktuell/wirtschaft/eurokrise/draghi-im-bundestag-nullzinspolitik-im-interesse-der-deutschen-sparer-14457560.html.

38 BT-Drs. 3/2573, 33 zum Steueränderungsgesetz 1961; Seer, DB 2014, 1945.

39 So auch Hey, FR 2014, 485.

40 BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48; BVerfG, 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268.

41 BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, BB 2011, 92 m. BB-Komm. *Ribbrock*; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, NJW 2002, 1103.

42 BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, BB 2011, 92 m. BB-Komm. *Ribbrock*.

43 BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, BB 2011, 92 m. BB-Komm. *Ribbrock*.

44 BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, BB 1997, 1391.

45 BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, BB 1997, 1391; BFH, 5.9.2010 – VII B 85/10, BFH/NV 2011, 315; *Wernsmann*, DStR-Beih. zu Heft 31/2011, 72. vgl. auch *Mats/Oesch*, die die Voraussetzungen und Grenzen einer Typisierung für das schweizerische Recht im Einzelnen verdeutlichen: Praktikabilität (Vollzugstauglichkeit und Verwaltungsökonomie), Rechtssicherheit, Verhältnismäßigkeit (<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/staat/legistik/forum6/vortrag-typisierung-d.pdf>).

46 *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Stand: 145. Lfg. August 2016, § 3 AO, Rn. 51; *Wernsmann*, DStR-Beih. zu Heft 31/2011, 72.

47 BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274; BFH, 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl II 1993, 551, BB 1993, 1064; *Drüen*, *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Stand: 145. Lfg. August 2016, § 3 AO, Rn. 51.

48 BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BB 1995, 2.

49 BFH, 1.7.2014 – IX R 31/13, BFHE 246, 193; BVerfG, 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BStBl. II 1985, 181, BB 1985, 376.

50 Hey, FR 2016, 485; Seer, DB 2014, 1948.

51 Vgl. Seer, DB 2014, 1948.

den Vorteil der Geldanlage zu nehmen.⁵² Wenn aber die Anlagezinsen deutlich unter dem in § 238 AO typisierten Zinssatz liegen, wird diesem Regelungssinn die Grundlage genommen, weil dem Steuerpflichtigen nicht länger Liquiditätsvorteile entzogen, sondern Zinsnachteile zugefügt werden. Denn jeder Steuerpflichtige ist in Zeiten von Niedrigzinssätzen – man denke etwa an 0,04% Zinsen bei Sparbüchern – gerade gehindert, die ihm verbliebenden Geldmittel so anzulegen, dass er die 6% Zinsen ausgleichen könnte. Je länger es bis zur Nachzahlung dauert, desto größer ist damit der ihm durch § 238 AO zugefügte Zinsnachteil. So entsteht eine mit Art. 12 und 14 GG schwer vereinbare verdeckte Zusatzbelastung.⁵³ Die Zinsregelungen fördern mithin derzeit nicht die Belastungsgleichheit, sondern laufen ihr vielmehr zuwider.

Ungeachtet dessen erscheint es auch realitätsnäher, dass der „normale“ Steuerschuldner Steuernachzahlungen nicht durch einen Kredit, sondern schlichtweg durch sein Eigenkapital tilgt. Insoweit dürfte auch nicht die Prämisse des BVerfG⁵⁴ entgegenstehen, es sei die subjektive Entscheidung des Steuerpflichtigen, in welcher Weise er Steuernachzahlungen finanziert oder das noch nicht zu Steuerzahlungen benötigte Kapital verwendet. Denn das zur Typisierung relevante Leitbild muss sich an der Realität, nicht an der Fiktion bestmöglicher Anlageentscheidungen des Steuerpflichtigen orientieren.⁵⁵ Die Kapitalmarktrealität erlaubt es den Steuerpflichtigen nämlich – wie zuvor aufgezeigt – im Regelfall überhaupt nicht, das verbliebene Kapital zu nutzen, um relevante Zinserträge – schon gar nicht im Bereich von 6% p.a. – zu erzielen. Realistisch erscheinen in der derzeitigen Kapitalmarktsituation vielmehr Werte von höchstens 0,5%.

Dieser dramatische Unterschied vermag auch nicht durch die oftmals vorgebrachte Einschätzung gerechtfertigt werden, dass der Steuerpflichtige zwar beschwert, im Rahmen von Steuererstattungen aber auch entsprechend begünstigt werde. Schon die empirische Analyse zeigt, dass der Zinssatz des § 238 AO überwiegend zu Gunsten des Staates ausschlägt: Allein im Jahr 2013 hat der Fiskus durch Steuernachzahlungen ca. 1,3 Mrd. Euro eingenommen.⁵⁶ Außerdem wirkt der Zinssatz bei Steuernachzahlungen und -erstattungen gerade nicht identisch: Während Nachzahlungszinsen steuerlich nicht absetzbar sind und damit das Nettoeinkommen voll belasten, müssen Erstattungszinsen als Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggfs. Kirchensteuer) versteuert werden, begünstigen den Steuerpflichtigen also nicht in gleicher Höhe. Vielmehr werden die Steuererstattungen so einer Steuerbelastung von ca. 28% unterworfen, belaufen sich bei Lichte betrachtet also lediglich auf etwa 4,3%. Der Steuerpflichtige wird mithin deutlich mehr belastet als begünstigt.

Überdies vermag auch die vom BFH herangezogene Höhe des Verzugszinses gemäß § 288 BGB kein hinreichendes Vergleichskriterium zu bilden. Denn § 288 BGB bietet schon deswegen keine relevante Vergleichsgruppe, weil sein Sinn die Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr,⁵⁷ nicht aber die Abschöpfung eines Liquiditätsvorteils ist.⁵⁸ Ungeachtet dessen liegt auch der Verzugszins bei deutlich unter 6%, nämlich – angesichts des dauerhaft niedrigen Basiszinssatzes, an dem er sich gemäß § 288 Abs. 1 S. 1 BGB orientiert – bei 4,12%.

Letztlich erscheint auch die im Rahmen der Typisierung des § 238 AO durch den Gesetzgeber getroffene Wertentscheidung angesichts anhaltender Niedrigzinsen im Vergleich zu in anderen Bereichen getroffenen Annahmen zunehmend fragwürdig. So ist es schwer ver-

ständig, dass der Gesetzgeber das, was er im Steuerrecht selbst für sich beansprucht, im privatwirtschaftlichen Bereich gerade untersagt. Denn dort wird die Wuchergrenze gemäß § 138 BGB regelmäßig überschritten, wenn die zu erbringende Leistung des Schuldners um 100% über dem Marktpreis liegt.⁵⁹ Selbst unter der Annahme von – derzeit wohl auch nicht mehr erzielbaren – Zinsen in Höhe von 0,5% p.a. läge die Typisierung des § 238 AO noch immer exorbitant oberhalb des Marktinzinses.

4. Keine realitätsgerechte Typisierung

Die Frage, welches Vergleichskriterium herangezogen werden muss, rückt somit auch ein Stück weit in den Hintergrund. Denn rein tatsächlich liegt der in § 238 AO normierte Zinssatz – wie zuvor aufgezeigt – seit Längerem jenseits jeglicher Zinserwartung. Es gibt zum derzeitigen Zeitpunkt schlichtweg keinen als hinreichendes Vergleichskriterium heranziehbaren Zinssatz im Bereich von 6% oder auch nur in dessen Nähe. Mithin besteht nach jedem ersichtlichen Vergleichsmaßstab ein Ungleichgewicht. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass sich die Zinshöhe von 6% pro Jahr für aktuelle Zinszeiträume an keinem realen Leitbild mehr orientiert.⁶⁰ Wenn aber weder eine sachgerechte Begründung noch eine realitätsnahe Typisierung ersichtlich ist, ist der Gesetzgeber – schon nach der insofern eindeutigen Rechtsprechung des BVerfG – verpflichtet, die entsprechende Regelung abzuändern.⁶¹ Dieser Pflicht lässt sich auch nicht (mehr) das Argument entgegenhalten, dem Gesetzgeber müsse dazu eine gewisse Beobachtungszeit eingeräumt werden.⁶² Der Zinssatz in Höhe von 6% p.a. existiert bereits seit 1961. Ist der Gesetzgeber aber seit mehr als 50 Jahren untätig, kann er sich kaum darauf berufen, weitere Zeit zu benötigen.⁶³

Die in § 238 AO normierte Zinshöhe für Steuernachzahlungen und Steuererstattungen in Höhe von 6% p.a. verstößt mithin mangels realitätsgerechter Typisierung gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Dieser Verstoß dürfte nach der hier vertretenen Einschätzung auch bereits spätestens und fortwährend seit dem Jahr 2012 vorliegen. Da bereits ab dem Jahr 2009 ein Leitzins in Höhe von (nur noch) 1,5% bestand, die wesentlichen deutschen Banken im Jahr 2012 lediglich noch Zinssätze von 0,5% oder weniger p.a. in Aussicht stellten und die EZB selbst im Jahr 2012 ein Festhalten an der Niedrigzinspolitik ankündigte, erscheint jeder darüber hinausgehende Zeitpunkt als deutlich zu optimistisch.

VII. Folgerungen

Die Anpassung der Zinshöhe in § 238 AO erscheint angesichts der aktuellen Kapitalmarktlage somit alternativlos und überfällig. Ob dabei

52 Vgl. unter III.

53 Seer, DB 2014, 1948.

54 BVerfG, 3.9.2009 – 1 BvR 2539/07, NVwZ 2010, 902.

55 In diese Richtung auch Hey, FR 2016, 485, die mangels empirischer Anhaltspunkte des Anlageverhaltens eine Mischung aus Soll- und Habenzins thematisiert.

56 BT-Drs. 18/2795, 4.

57 Löwisch/Feldmann, in: Staudinger, BGB, 2014, § 288, Rn. 4; Stadler, in: Jauernig, BGB, 16. Aufl. 2015, § 288, Rn. 1.

58 Seer, DB 2014, 1948.

59 BGH, 13.7.1989 – III ZR 201/88, NJW-RR 1989, 1068.

60 Jonas, DStR 2016, 950; Ortheil, BB 2015, 675; Seer, DB 2014, 1948; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: 145. Lfg. August 2016, § 238 AO, Rn. 2; Niewerth, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 97. Lfg. September 2016, § 238 AO, Rn. 1.

61 So auch Jonas, DStR 2016, 950.

62 So aber FG Hamburg, 23.5.2013 – 2 K 50/12, EFG 2013, 1734.

63 Hey, FR 2016, 485; Seer, DB 2014, 1948.

– wie bisher – ein starrer Zinssatz oder eine flexiblere Lösung gewählt wird, obliegt der Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers.⁶⁴ Die verfassungsrechtlich unbedenklichste Lösung dürfte es jedoch sein, die Zinshöhe des § 238 AO an einen flexiblen Zinssatz zu koppeln, etwa an den Basiszinssatz gemäß § 247 BGB oder an einen auszuwählenden Marktzins. Denn langfristig würde so der Gefahr begegnet, dass sich die neugewählte Typisierung abermals zu weit von jeglicher Realität entfernt. Zwar bestehen im Steuerverfahren als Masseverfahren außerordentliche Bedürfnisse nach Typisierung und Automatisierung. Das damit oft verbundene Argument, der flexiblen Gestaltung von Zinssätzen stünden praktische oder technische Schwierigkeiten entgegen, dürfte in einer Zeit stetigen technologischen Fortschritts aber zunehmend verblassen.⁶⁵ Überhaupt ist es schwer begreiflich, dass Steuerpflichtige etwa zwingenden elektronischen Übermittlungspflichten – man denke an § 5b EStG oder § 60 Abs. 4 EStDV – und dem einhergehenden Zwang technischer Aufrüstung unterliegen, der Staat sich aber auf dahingehende Rückständigkeit berufen kann.

Ungeachtet dessen ist jedoch auch für den Fall, dass sich der Gesetzgeber nicht imstande sieht, eine flexible Gestaltung zu etablieren, der Zinssatz zu verringern. Ein Grund, warum es für den Gesetzgeber nicht möglich sein sollte, den Zinssatz schlichtweg auf beispielsweise 3% – so etwa die Forderung des Bundes der Steuerzahler⁶⁶ – zu senken, ist jedenfalls nicht ersichtlich. Denn abseits sinkender Nachzahlungseinnahmen des Staates würde sich nichts – vor allem eben auch nicht der oft bemühte Verwaltungsaufwand – verändern. Unabhängig davon, für welche Variante sich der Gesetzgeber letztendlich entscheidet, trifft ihn in jedem Fall von Verfassungs wegen die angesichts der aktuellen Kapitalmarktsituation auch unmittelbare Pflicht zur Anpassung des Zinssatzes in § 238 AO dem Grunde nach.

VIII. Fazit

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat in ihren bisherigen Entscheidungen die Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe des § 238 AO bis ins Jahr 2013 stets angenommen. Nach der hier vertretenen Auffassung dürfte demgegenüber ein nicht zu rechtfertigendes Ungleichgewicht spätestens seit dem Jahr 2012 vorgelegen haben. Jedenfalls gibt

es berechnete Hoffnungen, dass die Schwelle der Verfassungswidrigkeit auch nach höchstrichterlicher Ansicht bald erreicht sein wird: Bereits in seinem Urteil vom 1.7.2014 hat der BFH durchblicken lassen, dass sich das Zinsniveau seiner Einschätzung nach jedenfalls ab Mitte des Jahres 2014 dauerhaft reduziert habe.⁶⁷ Korrespondierend dürfte der BFH mithin davon ausgehen, dass sich auch das Leitbild der Typisierung ab diesem Zeitraum hinreichend von der Realität entfernt hat. Soweit der BFH in Zukunft also über aktuellere Zeiträume zu entscheiden hat, dürfte damit ein Kurswechsel möglich und eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht erfolgversprechend sein.⁶⁸ Vor diesem Hintergrund ist auch die Entscheidung des FG Münster im eingangs erwähnten Musterverfahren mit Spannung zu erwarten und zu hoffen, dass das FG die Kapitalmarktrealität hinreichend in seine Entscheidung einfließen lässt.

Dr. Christian Beckmann, RA, ist Rechtsanwalt in der auf Steuer-, Gesellschafts- und Kapitalanlagerecht spezialisierten Anwaltsboutique haas und partner in Bochum. Seine Tätigkeitsschwerpunkte bilden die Gestaltungsberatung in steuer- und gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten sowie die Prozessführung vor den Zivil- und Finanzgerichten.



Dr. Philipp J. Thiele, LL.M. (Edinburgh), RA, ist Rechtsanwalt in der Steuerrechtsabteilung bei Osborne Clarke in Köln und Lehrbeauftragter der Universität Osnabrück. Ein besonderer Schwerpunkt seiner Tätigkeit ist die steuerliche Beratung von Unternehmen aus dem Bereich Digital Media/Interactive Entertainment.



⁶⁴ Hey, FR 2016, 485.

⁶⁵ FG Hamburg, 23.5.2013 – 2 K 50/12, EFG 2013, 1734; kritisch auch *Ortheil*, BB 2012, 1513.

⁶⁶ BdSt, Stellungnahme zum Gesetzentwurf eines Gesetzes zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, 10.3.2016, abrufbar unter http://www.steuerzahler.de/files/548/BdSt-Stellungnahme_zum_Gesetzentwurf_eines_Gesetzes_zur_Modernisierung_des_Besteuerungsverfahrens.pdf.

⁶⁷ BFH, 1.7.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925 m. Anm. *Ortheil*, BB 2015, 675.

⁶⁸ So auch *Gosch*, BFH/PR 2013, 56.

Dr. Annett Kenk, RAin/StBin

Die Neuregelung des § 8d KStG: Lebt die alte Mantelkaufregelung wieder auf?

Derzeit findet sich eine Neuregelung im Gesetzgebungsverfahren, die den Erhalt des Verlustvortrags trotz Anteilseignerwechsel vorsieht: § 8d KStG. Sie flankiert die Regelung zum Untergang des Verlustabzugs nach § 8c KStG und soll nach der Begründung des Gesetzesentwurfs insbesondere junge Technologieunternehmen fördern, welche neue Wagniskapitalgeber als Investoren gewinnen konnten. Die Regelung ist nicht auf diese Situationen begrenzt, sondern gilt für sämtliche im Grundsatz

schädlichen Anteilseignerwechsel. Das Gesetz soll rückwirkend zum 1.1.2016 in Kraft treten und könnte noch dieses Jahr beschlossen werden. Der Beitrag erläutert die Norm im Zusammenhang mit § 8c KStG und seiner Vorgängerregelung. Nach einer Darstellung des zentralen und unbestimmten Rechtsbegriffs „Geschäftsbetrieb“ bilden die für die Praxis wesentlichen schädlichen Rückausnahmen den Schwerpunkt des Beitrags.