

## **BVerfG: Vollverzinsung von Steueransprüchen mit jährlich 6 % ab 2014 verfassungswidrig**

Das Bundesverfassungsgericht hat mit einem am 18.08.2021 veröffentlichten Beschluss vom 08.07.2021 die Regelungen für die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen ab 2014 in ihrer Höhe von monatlich 0,5 % für verfassungswidrig erklärt. Eine übergangsweise Weiteranwendung der Verzinsungsregelung wird nur noch für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume zugelassen (Fortgeltungsanordnung). Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume sind die Vorschriften dagegen unanwendbar. Dem Gesetzgeber ist aufgegeben, bis zum 31.07.2022 eine neue (bis einschließlich 2019 zurückwirkende) gesetzliche Neuregelung zu treffen.

Beschluss vom 08.07.2021, 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17

### **Sachverhalt**

Die Verfassungsbeschwerden betreffen die Erhebung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO auf die Gewerbesteuer nach einer Außenprüfung. Die Beschwerdeführerinnen wenden sich gegen die Höhe des Zinssatzes von 0,5 % pro Monat gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 AO, die von den vorinstanzlichen fachgerichtlichen Urteilen bestätigt wurde. Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung ist ein Verzinsungszeitraum vom 01.01.2010 bis zum 14.07.2014.

### **Gesetzliche Grundlagen**

§ 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen. Die Verzinsung betrifft den Zeitraum zwischen der Entstehung der Steuer und ihrer Festsetzung (Grundsatz der Vollverzinsung). Der Zinslauf beginnt allerdings nicht bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, sondern erst nach einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten. Die Zinsen betragen nach § 238 Abs. 1 AO für jeden vollen Monat des Zinslaufs 0,5 %, mithin 6 % jährlich. Von der Verzinsung erfasst werden nur die in § 233a Abs. 1 S. 1 AO abschließend aufgezählten Steuerarten der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer. Die Vollverzinsung wirkt sowohl zugunsten (im Fall der Steuererstattung) als auch zuungunsten (im Fall der Steuernachforderung) der Steuerpflichtigen.

### **Wesentliche Erwägungen des BVerfG**

#### Ungleichbehandlung bei Vollverzinsung erfordert strengere Verhältnismäßigkeitsanforderungen

Nach geltendem Recht werden Steuerpflichtige, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit festgesetzt wird, gegenüber Steuerpflichtigen, deren Steuer innerhalb der Karenzzeit festgesetzt wird, ungleich behandelt. Nur erstere sind zinszahlungspflichtig.

Der Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verbietet dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Ungleichbehandlung verschärfen sich, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für Einzelne verfügbar sind. Im Fall der Vollverzinsung nach den §§ 233a, 238 AO sind der Zeitpunkt der Steuerfestsetzung und damit das Überschreiten der Karenzzeit für die einzelnen Steuerpflichtigen weitestgehend nicht verfügbar. Es liegt letztlich in der Sphäre der Finanzverwaltung, wann die Steuer festgesetzt wird.

#### Vollverzinsung mit einem Zinssatz von 0,5 % pro Monat genügt anfänglich den strengeren Rechtfertigungsanforderungen und war verfassungsgemäß

Zweck der Vollverzinsung ist die Abschöpfung des Zinsvorteils, den Steuerschuldner, deren Steuer erst spät festgesetzt wird, erzielen. Die Vollverzinsung als solche ist grundsätzlich geeignet, die Erreichung dieses Ziels zu fördern. Dies gilt grundsätzlich auch unter Berücksichtigung der Höhe des Zinssatzes, da jedenfalls bis in das Jahr 2014 noch regelmäßig Habenzinsen erzielt werden konnten.

Auch die Anknüpfung der Vollverzinsung an einen starren Zinssatz begegnet keinen

Bedenken. Ein variabler Zinssatz bewirkt nicht per se eine geringere Ungleichheit als ein starrer Zinssatz.

Die Vollverzinsung mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 % war danach zunächst verfassungsgemäß. Die Annahme des Gesetzgebers, dass dieser Zinssatz den durch eine späte Steuerfestsetzung potentiell entstehenden Vorteil abbildet, traf im Jahr der Verabschiedung des Steuerreformgesetzes 1990 zu, mit dem die Vollverzinsung in die Abgabenordnung eingeführt wurde. Der Zinssatz entsprach mit jährlichen Zinsen von 6 % in etwa den insoweit maßstabsrelevanten Verhältnissen am Geld- und Kapitalmarkt.

Für bis in das Jahr 2013 fallende Verzinsungszeiträume ist der gesetzliche Zinssatz zwar zunehmend weniger in der Lage, den Erhebungszweck der Nachzahlungszinsen abzubilden. Die Vollverzinsung entfaltet insoweit jedoch noch keine evident überschießende Wirkung. Die Vorteile des typisiert bestimmten starren Zinssatzes in der Verwaltungspraxis stehen noch in einem rechten Verhältnis zu der damit verbundenen Ungleichbehandlung der zinszahlungspflichtigen Steuerschuldner. Das Niedrigzinsniveau hatte sich bis 2013 noch nicht derart verfestigt, dass der gesetzlich bestimmte Zinssatz als im Regelfall evident realitätsfern erscheint.

#### Zinssatz von 0,5 % pro Monat ist für in das Jahr 2014 fallende Verzinsungszeiträume verfassungswidrig

Nach Ausbruch der Finanzkrise im Jahr 2008 hat sich ein strukturelles Niedrigzinsniveau entwickelt, das nicht mehr Ausdruck üblicher Zinsschwankungen ist. Der typisierte Zinssatz von jährlich 6 % erweist sich daher unter den diesen veränderten tatsächlichen Bedingungen spätestens seit dem Jahr 2014 als evident realitätsfern. Er ist in dem sich verfestigenden Niedrigzinsniveau offensichtlich nicht mehr in der Lage, den durch eine späte Heranziehung zur Steuer entstehenden potentiellen Vorteil hinreichend abzubilden. Mit ihrer Anknüpfung an einen jährlichen Zinssatz von 6 % entfaltet die Vollverzinsung damit spätestens für in das Jahr 2014 fallende Verzinsungszeiträume im Regelfall eine überschießende Wirkung und ist insofern verfassungswidrig geworden.

#### Ergebnis

Das BVerfG erklärt § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1 AO für umfassend und für alle Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 mit dem Grundgesetz unvereinbar. Nach Ansicht des BVerfG beschränkt sich die Unvereinbarkeit der Verzinsung nach § 233a AO nicht nur auf Nachzahlungszinsen zulasten der Steuerpflichtigen, sondern umfasst ebenso die Erstattungszinsen zugunsten der Steuerpflichtigen. Für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 soll die Vorschrift jedoch fortgelten. Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume sei die Vorschrift jedoch unanwendbar. Insoweit wird der Gesetzgeber verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31.07.2022 zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst.

#### Verfahren 1 BvR 2237/14

Die Verfassungsbeschwerde ist unbegründet, denn sie betrifft eine Zinsfestsetzung für den Zeitraum von 2010 bis 2012.

#### Verfahren 1 BvR 2422/17

Soweit die Verfassungsbeschwerde den Verzinsungszeitraum vom 01.01.2014 bis 14.07.2014 betrifft, verletzt die Entscheidung des Verwaltungsgerichts die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitsgrundsatz). Im Übrigen ist die Verfassungsbeschwerde unbegründet.

#### **Betroffene Normen**

§ 233a AO i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1 AO

Streitjahre: Verzinsungszeitraum vom 01.01.2010 bis zum 14.07.2014

#### **Anmerkungen**

Aktuell: BMF-Schreiben und Pressemitteilung des LfSt Niedersachsen vom 17.09.2021

Sowohl das BMF (siehe [Deloitte Tax-News](#)) als auch das Landesamt für Steuern Niedersachsen (siehe [Deloitte Tax-News](#)) haben Hinweise zur Umsetzung des BVerfG-Beschlusses in der Finanzverwaltung gegeben

#### Konsequenzen für die Praxis

Aufgrund der bislang unklaren Rechtslage hat das BMF die Finanzämter mit Schreiben vom 02.05.2019 angewiesen, Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 165 Abs. 1 S. 1 Nr. 3

AO vorläufig festzusetzen. Die Höhe der festgesetzten Zinsen könnte nach der Entscheidung nun nachträglich korrigiert werden. Wer zu hohe Nachzahlungszinsen gezahlt hat, würde Geld zurückbekommen. Für Erstattungszinsen könnte gelten, dass eine Rückzahlung des zu viel erhaltenen Betrages zu erfolgen hat. Das BVerfG hat der Finanzverwaltung bzw. den Gemeinden (im Fall von Erstattungszinsen auf die Gewerbesteuer) aufgegeben, zu prüfen, ob und inwieweit der Aufhebung oder Änderung einer Zinsfestsetzung zuungunsten der Steuerpflichtigen die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 239 Abs. 1 S. 1 AO entgegensteht. Da das BVerfG nicht entschieden hat, wie hoch der Zinssatz sein darf, wird eine Änderung der Bescheide wohl noch auf sich warten lassen, vermutlich bis zu einer gesetzlichen Neuregelung.

Soweit die Gemeinden für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer zuständig sind, sind sie an die Schreiben des BMF nicht gebunden. Allerdings empfahl der Deutsche Städtetag seinen Mitgliedern am 30.05.2018 für den Bereich der Gewerbesteuer, aufgrund der potenziell hohen Fallzahlen eine vorläufige Festsetzung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen für Veranlagungszeiträume nach dem 31.12.2009 vorzunehmen. Bescheide, die die Erhebung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab 2019 nicht vorläufig festsetzen, sollten ggf. offen gehalten und entsprechende Rechtsmittel geprüft werden.

#### Pressemitteilung des Nds. Finanzministeriums vom 18.08.2021

Das Nds. Finanzministerium hat unter Berücksichtigung des BVerfG-Beschlusses und der vom Gesetzgeber zu treffenden Neuregelung in einer Pressemitteilung vom 18.08.2021 darauf hingewiesen, dass Zinsrückzahlungen in der Zwischenzeit nicht erfolgen können. Die Urteilsbegründung soll zunächst ausgewertet und gemeinsam mit dem Bund und den Ländern die sich daraus ergebenden Folgen abgestimmt werden. Nach Einschätzung des Nds. Finanzministeriums wird die Entscheidung des BVerfG auch Folgen für andere steuerliche Verzinsungsregelungen haben müssen.

#### Andere steuerlich Verzinsungsregeln

Andere Verzinsungstatbestände der AO, wie z.B. Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen, sind von der Entscheidung des BVerfG nicht unmittelbar betroffen. Dennoch kann sich auch hier anbieten, entsprechende Bescheide unter Hinweis auf die Entscheidungsgrundsätze des BVerfG offen zu halten.

Neben § 233a AO i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1 AO kennt auch das Einkommensteuergesetz Verzinsungsregeln mit einer Zinsabschöpfungsintention. Zu nennen ist hier z.B. § 4 Abs. 4a S. 3 EStG (beim BFH anhängig: IV R 19/19, siehe [Deloitte Tax-News](#)) oder § 6b Abs. 7 EStG.

In allen Fällen bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber den Beschluss des BVerfG zur Vollverzinsung zum Anlass nehmen wird, auch die Regelungen zu anderen Zinsarten zu ändern.

Die Vorschrift des § 6a Abs. 3 S. 3 EStG in der im Streitjahr 2015 geltenden Fassung, wonach zur Ermittlung der Pensionsrückstellung ein Rechnungszinsfuß von 6 % anzusetzen ist, wurde dem BVerfG bereits zur Überprüfung vorgelegt (2 BvL 22/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Möglicherweise gelangt das BVerfG auch hier zu einer für die Steuerpflichtigen erfreulichen Entscheidung.

#### **Vorinstanzen**

Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 10.07.2014, 14 A 1196/13 (zu 1 BvR 2237/14)

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 10.08.2017, 4 ZB 17.279 (zu 1 BvR 2422/17)

#### **Fundstelle**

Beschluss vom 08.07.2021, [1 BvR 2237/14](#), [1 BvR 2422/17](#)

Pressemitteilung [Nr. 77/2021 vom 18.08.2021](#)

#### **Weitere Fundstellen**

BMF, [Schreiben vom 17.09.2021](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Landesamt für Steuer Niedersachsen, Pressemitteilung vom 17.09.2021, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Nds. Finanzministerium, [Pressemitteilung vom 18.08.2021](#)

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.