

BVerfG

Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen ab 2014 verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen (§ 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO) verfassungswidrig ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wird.



Vollverzinsung

Die Verzinsung von Steuernachforderungen mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 % nach Ablauf einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten stellt eine Ungleichbehandlung von Steuerschuldnern, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit festgesetzt wird, gegenüber Steuerschuldnern, deren Steuer bereits innerhalb der Karenzzeit endgültig festgesetzt wird, dar. Diese Ungleichbehandlung erweist sich gemessen am allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG für in die Jahre 2010 bis 2013 fallende Verzinsungszeiträume noch als verfassungsgemäß, für in das Jahr 2014 fallende Verzinsungszeiträume dagegen als verfassungswidrig. Ein geringere Ungleichheit bewirkendes und mindestens gleich geeignetes Mittel zur Förderung des Gesetzeszwecks bestünde insoweit in einer Vollverzinsung mit einem niedrigeren Zinssatz. Die Unvereinbarkeit der Verzinsung nach § 233a AO mit dem Grundgesetz umfasst ebenso die Erstattungszinsen zugunsten der Steuerpflichtigen. Das bisherige Recht ist für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume weiter anwendbar. Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume sind die Vorschriften dagegen unanwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31. Juli 2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen.

Sachverhalt

§ 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. Von der Vollverzinsung betroffen sind damit lediglich diejenigen Steuerpflichtigen, deren Steuer erst nach Ablauf eines längeren Zeitraums nach der Entstehung des Steueranspruchs erstmalig festgesetzt oder geändert wird. Praktisch bedeutsam sind insoweit insbesondere (geänderte) Steuerfestsetzungen nach einer Außenprüfung. 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 Satz 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. Die Gründe für eine späte Steuerfestsetzung und insbesondere, ob die Steuerpflichtigen oder die Behörde hieran ein Verschulden trifft, sind für die Verzinsung unerheblich.

Die Verfassungsbeschwerden haben die Festsetzung von Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO auf Gewerbesteuer nach einer Außenprüfung zum Gegenstand. Die Beschwerdeführerinnen wenden sich gegen die die Verzinsung bestätigenden fachgerichtlichen Urteile. Mittelbar wenden sie sich gegen § 233a AO, soweit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO bei der Zinsberechnung Anwendung findet. Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung ist ein Verzinsungszeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 14. Juli 2014.

Wesentliche Erwägungen des Senats

I. Die Verzinsung von Steuernachforderungen nach § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO war ursprünglich verfassungsgemäß. Die Regelung ist jedoch nicht mehr mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, soweit der Zinsberechnung für in das Jahr 2014 fallende Verzinsungszeiträume ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wird.

1. 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.

2. Die Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung bemisst sich nach strengeren Verhältnismäßigkeitsanforderungen.

a) Der Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verbietet dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Diese bedarf jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben. Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für Einzelne verfügbar sind. Dieser allgemeine gleichheitsrechtliche Maßstab findet auch bei der Auswahl des Zinsgegenstands (Vollverzinsung nach § 233a AO) und der Bestimmung des Zinssatzes (§ 238 AO) Anwendung.

b) Nach diesen Grundsätzen sind hier strengere Verhältnismäßigkeitsanforderungen zu stellen. Zwar berührt die Vollverzinsung zulasten der Steuerpflichtigen nach den §§ 233a, 238 AO im Wesentlichen nur die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG. Die Eigentumsfreiheit aus Art. 14 Abs. 1 GG ist hingegen von vornherein nicht betroffen, weil die Auferlegung einer Zinszahlungspflicht die Vermögensverhältnisse der Betroffenen nicht so grundlegend beeinträchtigt, dass sie eine erdrosselnde Wirkung entfaltet. Der Zeitpunkt der Steuerfestsetzung und damit das Überschreiten der Karenzzeit sind für die einzelnen Steuerpflichtigen allerdings weitestgehend nicht verfügbar. Es liegt letztlich in der Sphäre der Finanzverwaltung beziehungsweise – im Fall der Gewerbesteuer – in der Regel zusätzlich in der Sphäre der Gemeinden, wann die Steuer festgesetzt wird.

3. § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO genügt anfänglich den hier anzuwendenden strengeren Rechtfertigungsanforderungen und war verfassungsgemäß.

a) Das Ziel der Vollverzinsung, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden, ist legitim. Der Verzinsung der Steuernachforderungen liegt die Annahme zugrunde, dass Steuerschuldner, deren Steuer erst spät festgesetzt wird, einen fiktiven Zinsvorteil haben. Zweck der Vollverzinsung ist die Abschöpfung dieses Zinsvorteils. Die Vollverzinsung als solche ist auch 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.

b) Die Vollverzinsung ist als solche auch erforderlich. Weder die Abschöpfung des tatsächlich erzielten Liquiditätsvorteils der Steuerpflichtigen noch eine Ausgestaltung der Vollverzinsung dahingehend, dass Nachzahlungszinsen nur bei einer von den Steuerpflichtigen selbst verursachten späten Steuerfestsetzung erhoben werden, sind zur Erreichung des Differenzierungszwecks in gleicher Weise geeignet. Auch soweit die Vollverzinsung an einen starren Zinssatz anknüpft, begegnet ihre Erforderlichkeit keinen Bedenken. Ein variabler Zinssatz bewirkt nicht per se eine geringere Ungleichheit als ein starrer Zinssatz.

4. Die Vollverzinsung mit einem Zinssatz von 0,5 % pro Monat erweist sich allerdings für in das Jahr 2014 fallende Verzinsungszeiträume als nicht mehr erforderlich und verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG.

a) Der Gesetzgeber ist dem Grunde nach berechtigt, den durch eine späte Steuerfestsetzung erzielten Zinsvorteil der Steuerpflichtigen zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung typisierend zu bestimmen. Allerdings darf er keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss bei seiner Maßstabsbildung realitätsgerecht den typischen Fall zugrunde legen. Da der Gesetzgeber die Höhe des gewählten Zinses zu keiner Zeit ausdrücklich begründet hat, ist eine Gesamtschau der erkennbaren Motive und Erwägungen erforderlich, um die zumindest vermutlich leitenden Kriterien bei der Bemessung des Zinssatzes zu bestimmen. Dem Vorteilsausgleich durch eine Vollverzinsung im Nachzahlungsfall liegt die Annahme des Gesetzgebers zugrunde, dass es sich bei dem abzuschöpfenden Vorteil um einen potentiell entstehenden Zinsvorteil handelt. Zur Bestimmung dieses Zinsvorteils mit monatlich 0,5 % knüpfte der Gesetzgeber im Jahr 1990 an den bereits für die bisherigen Verzinsungstatbestände der Abgabenordnung geltenden § 238 AO an. Dies begründete er allein mit der Praktikabilität des vorgefundenen festen Zinssatzes. Erkennbar sind aber auch Bezüge zum damaligen Diskontsatz, der durch den heutigen Basiszinssatz abgelöst wurde. Im Blick hatte der Gesetzgeber offenbar weiterhin den Marktzins und einen Gleichlauf der Höhe von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen. Diese vom Gesetzgeber bei der Bemessung des Zinssatzes als maßstabsbildend zugrunde gelegten Kriterien sind in ihrer Gesamtheit sachgerecht, um den potentiell entstehenden Vorteil einer späten Steuerfestsetzung abzubilden.

b) Die Vollverzinsung zulasten der Steuerpflichtigen 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.

c) Die Verzinsung mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 % ist trotz der grundsätzlichen Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers aber dann nicht mehr zu rechtfertigen, wenn sich der typisiert festgelegte Zinssatz im Laufe der Zeit unter veränderten tatsächlichen Bedingungen als evident realitätsfern erweist. Dies ist spätestens seit dem Jahr 2014 der Fall.

Nach Ausbruch der Finanzkrise im Jahr 2008 hat sich ein strukturelles Niedrigzinsniveau entwickelt, das nicht mehr Ausdruck üblicher Zinsschwankungen ist. Dies zeigt sich zunächst in der Entwicklung des Basiszinssatzes. Während er im Jahr 2008 noch bei über 3 % lag, sank er im Laufe des Jahres 2009 rapide auf 0,12 %. Seit Januar 2013 liegt er im negativen Bereich. Vor dem Hintergrund, dass sich der Diskontsatz in den fünfzig Jahren seines Bestehens zwischen 2,5 % und 8,75 % und der Basiszinssatz sich vor 2009 zwischen 1,13 % und 3,32 % bewegt hat, zeigt diese Entwicklung ein Niedrigzinsniveau auf, das nicht mehr Ausdruck üblicher Zinsschwankungen, sondern spätestens seit dem Jahr 2014 struktureller und nachhaltiger Natur ist. Einen entsprechenden Trend zeigt die Entwicklung der Zinsen am Kapitalmarkt auf. Im Jahr 2014 hatte sich der jährlich 6 %-ige Zinssatz bereits so weit vom tatsächlichen Marktzinsniveau entfernt, dass er schon in etwa das Doppelte des höchsten überhaupt noch erzielbaren Habenzinssatzes ausmachte. Die maßstabsbildend zu berücksichtigenden Kreditzinssätze folgten ebenfalls dem zuvor aufgezeigten Abwärtstrend. Der typisierte Zinssatz von jährlich 6 % erweist sich daher unter den nach Ausbruch der Finanzkrise 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 einem 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.

5. 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. Sie ist auch nicht unverhältnismäßig im engeren Sinne. Ein verfassungsrechtlich auffälliges Missverhältnis besteht insoweit noch nicht. Auch das aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitende Übermaßverbot ist insofern nicht verletzt. 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.

II. Die Verfassungsbeschwerde zu I. im Verfahren 1 BvR 2237/14 ist – soweit sie zulässig ist – unbegründet, denn sie betrifft eine Zinsfestsetzung für den Zeitraum von 2010 bis 2012.

III. Die Verfassungsbeschwerde zu II. im Verfahren 1 BvR 2422/17 ist teilweise begründet. Soweit sie den Verzinsungszeitraum vom 1. Januar 2014 bis 14. Juli 2014 betrifft, verletzt die Entscheidung des Verwaltungsgerichts die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG. Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs verletzt sie in ihrem Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz aus Art. 19 Abs. 4 GG. Im Übrigen ist die Verfassungsbeschwerde unbegründet.

IV. Im Ergebnis wird § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO für umfassend und für alle Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt. Aufgrund des einheitlichen Regelungskonzepts des Gesetzgebers 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 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2018 gilt die Vorschrift jedoch fort, ohne dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, auch für diesen Zeitraum rückwirkend eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen. Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume bleibt es hingegen bei der Unanwendbarkeit der Vorschrift. Insofern ist der Gesetzgeber verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31. Juli 2022 zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst.

[BVerfG, Beschluss v. 8.7.2021, 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17](#), veröffentlicht am 18.8.2021