

SteuerStud vom 02.10.2014 Beilage 2/2014

# Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

## Systematik und Reformbedarf

Prof. Dr. iur. Roman Seer <sup>1)</sup>

### [Kapitelübersicht ein/ausblenden](#)

#### Kapitelübersicht

- I. Rechtsentwicklung
- II. Vollverzinsung als Gebot der Steuergerechtigkeit
- III. Vorfälligkeitszins, § 233a AO
- IV. Abgrenzung der übrigen Zinstatbestände
- V. Kapitalmarktunabhängiger statischer Zinssatz von 0,5 % p. m., § 238 AO
- VI. Säumniszuschlag, § 240 AO

---

Dieser Beitrag ist Teil der Beilage [Aktuelle Brennpunkte in der Prüfung und Praxis – Beilage zu Stud 10/2014](#).

Zinsen sind nach [§ 3 Abs. 4 AO](#) steuerliche Nebenleistungen. Deshalb werden sie gerne unterschätzt. Sie besitzen aber eine erhebliche praktische Bedeutung. Allein in der Außenprüfung entfallen ca. 15 % des Mehrergebnisses auf Zinsen (ca. 3 Mrd. € p. a.). In jüngster Zeit ist zudem der kapitalmarktferne Zinssatz von 6 % in den verfassungsrechtlichen Fokus gelangt. Der nachfolgende Beitrag gibt einen umfassenden Überblick über das komplexe Zinssystem und setzt sich zugleich kritisch mit der derzeitigen Rechtslage auseinander.

## I. Rechtsentwicklung

[Nach oben](#)

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist, [§ 233 Satz 1 AO](#). Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen ([§ 3 Abs. 4 AO](#)) und die entsprechenden Erstattungsansprüche werden nicht verzinst, [§ 233 Satz 2 AO](#). Dies entspricht dem **Zinseszinsverbot** des [§ 289 Satz 1 BGB](#). Mit dem Erlass der [Abgabenordnung 1977](#) mit Wirkung zum 1. 1. 1977 <sup>2)</sup> führte der Gesetzgeber die bis dato in der Reichsabgabenordnung und im sog. Steuersäumnisgesetz vorhandenen Zinsregelungen im Fünften Teil (Erhebungsverfahren) unter dem Unterabschnitt „Verzinsung“ zusammen, wobei er deren Regelungsgehalt im Wesentlichen beibehielt. <sup>3)</sup> So folgte die [AO 1977](#) zunächst dem bisherigen **Prinzip der Teilverzinsung** und enthielt lediglich

1. Stundungszinsen ([§ 234 AO 1977](#)),
2. Hinterziehungszinsen ([§ 235 AO 1977](#)),
3. Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge ([§ 236 AO 1977](#)) und
4. Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung ([§ 237 AO 1977](#)).

Außerdem fand der bis dato ebenfalls im Steuersäumnisgesetz geregelte Säumniszuschlag in [§ 240 AO](#) direkt im Anschluss an die Verzinsungsregeln seinen systematischen Platz.

Bereits im Jahre 1978 legte die Bundesregierung in einem umfangreichen Bericht über die Vollverzinsung <sup>4)</sup> die Gründe dar, die für die Einführung einer **Vollverzinsung** sprachen: Infolge von unterschiedlichen Erhebungsformen komme es zu unterschiedlichen Fälligkeiten der Ansprüche, was wiederum dazu führe, dass die Steuerpflichtigen, deren Steuer später fällig wird, einen fiktiven Zinsvorteil genießen. Dieser werde umso höher, je höher der nachzuzahlende Betrag sei und je später die Steuer festgesetzt werde. Es dauerte allerdings noch weitere zehn Jahre, bis der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 1990 die Vollverzinsung in Gestalt der Vorschrift des [§ 233a AO](#) mit Wirkung vom 1. 1. 1990 einführte. <sup>5)</sup> [§ 233a Abs. 1 AO](#) beschränkt den Anwendungsbereich der Vollverzinsung auf die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- und

Gewerbsteuer. Diese Aufzählung ist abschließend,<sup>6)</sup> was den Begriff einer „beschränkten“ **Vollverzinsung** rechtfertigt. Die beschränkte Vollverzinsung umfasst lediglich periodisch wiederkehrende Veranlagungssteuern, bei denen zwischen der Entstehung der Steuerschuld und dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides i. d. R. ein längerer Zeitraum liegt.<sup>7)</sup> Bei den übrigen Steuern und Abgaben sowie Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen ginge nach Ansicht des Gesetzgebers eine umfassende Verzinsung ohnehin oftmals ins Leere, da die Steuerfestsetzungen und -anmeldungen regelmäßig zeitnah erfolgten. Zudem würden einzelne Steuern, wie bspw. die Erbschaftsteuer, Besonderheiten aufweisen, die eine schematische Verzinsung ungeeignet erscheinen lasse.<sup>8)</sup> Die Vollverzinsung erweist sich des Weiteren auch deshalb als „beschränkt“, weil der Zinslauf erst nach Ablauf einer Karenzzeit von 15 Monaten ([§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO](#)) beginnt.

## II. Vollverzinsung als Gebot der Steuergerechtigkeit

[Nach oben](#)

Der Zinsbegriff wird wie folgt definiert:

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 4 -

### Definitionen

Nach der zivilrechtlichen Definition sind Zinsen die nach der Laufzeit bemessene, gewinn- und umsatzunabhängige Vergütung für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen Kapitals.<sup>9)</sup> Dieser Begriff liegt auch der steuerrechtlichen Definition als laufzeitabhängiges Entgelt für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Geldkapitals zugrunde.<sup>10)</sup>

Zinsen sind – ebenso wie die Säumniszuschläge nach [§ 240 AO](#) – steuerliche Nebenleistungen i. S. des [§ 3 Abs. 4 AO](#). Sie setzen das Bestehen eines (Haupt-)Anspruchs ([§ 37 AO](#)) aus dem Schuldverhältnis voraus und werden gem. [§ 233 AO](#) nur erhoben, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Die Verzinsung ist – anders als der Säumniszuschlag nach [§ 240 AO](#) – keine Verwaltungssanktion, sondern dient allein dem Zweck, (potenzielle) Liquiditätsvorteile abzuschöpfen.<sup>11)</sup> Die allgemeine Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen sollte ausweislich der Regierungsbegründung<sup>12)</sup> einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen aus verschiedenen Gründen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Eine Vollverzinsung dient damit der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung in der Zeit**. Der Anspruch aus dem Schuldverhältnis (z. B. der Steueranspruch) soll für den Schuldner unabhängig davon **wirtschaftlich gleich** sein, in welchem Zeitpunkt die Steuer festgesetzt und infolgedessen fällig wird. Gleichzeitig wird damit auch dem Steuerpflichtigen in Nachzahlungsfällen der Anreiz genommen, seine Steuererklärung möglichst spät abzugeben. Umgekehrt ist der wirtschaftliche Wert (auch) eines Erstattungsanspruchs nicht davon abhängig, wie schnell das Finanzamt die Steuererklärung bearbeitet.

## III. Vorfälligkeitszins, [§ 233a AO](#)

[Nach oben](#)

### 1. Tatbestand

Die Verzinsung betrifft die zeitliche Phase zwischen Entstehung und erstmaliger Fälligkeit (Vorfälligkeitszins). Der Zinsanspruch des auf periodische Veranlagungssteuern beschränkten [§ 233a AO](#) ist abhängig

- vom Zinslauf,
- dem zu verzinsenden Unterschiedsbetrag und
- dem anzuwendenden Zinssatz.<sup>13)</sup>

Der Zinslauf beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf der Karenzfrist, [§ 233a Abs. 2 Satz 1, 2 AO](#). Die Karenzfrist beginnt nach [§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO](#) mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist und beträgt 15 Monate. In Erstattungsfällen beginnt der Zinslauf gem. [§ 233a Abs. 3 Satz 3](#) zweiter Halbsatz, Abs. 5 Satz 4 [AO](#) frühestens mit der Zahlung, aber nicht vor Ablauf der Karenzfrist, um zu verhindern, dass für Zeiträume eine Verzinsung entsteht, in denen der Steuerpflichtige die Steuer noch nicht gezahlt hat.<sup>14)</sup> Der

Zinslauf endet nach [§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO](#) mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird, also i. d. R. mit Ablauf des Tages, an welchem dem Steuerpflichtigen der Steuerbescheid bekanntgegeben wird.<sup>15)</sup>

Seit der Gesetzgeber die zeitliche Begrenzung des Zinslaufs auf maximal vier Jahre durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999<sup>16)</sup> aufgehoben hat, gibt es keine gesetzlich bestimmte Höchstdauer für den Zinslauf mehr. Der Gesetzgeber hatte ursprünglich den Zinslauf auf vier Jahre begrenzt, da Außenprüfungen aus Gründen, die die Steuerpflichtigen nicht zu vertreten haben, bei Großbetrieben und Konzernen oftmals erst lange nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums durchgeführt werden. Die zeitliche Begrenzung des Zinslaufs besaß den Zweck, diese Steuerpflichtigen so zu stellen, als sei die Steuerfestsetzung aufgrund der Außenprüfung zeitnah erfolgt.<sup>17)</sup> Die Abschaffung der Vierjahresgrenze rechtfertigte der Gesetzgeber mit dem Argument der „Steuergerechtigkeit“ und der „Vereinfachung“ der Zinsberechnung. Steuerpflichtige sollten die Zinsbelastung nicht mehr durch Verzögerung des Prüfungsablaufs bei Betriebsprüfungen verhindern können.<sup>18)</sup> Ein Ende des Zinslaufs kann der Steuerpflichtige auch nicht durch freiwillige Zahlung vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung selbst herbeiführen (zur Möglichkeit eines Erlasses aus sachlichen Billigkeitsgründen s. nachfolgend, III.2.).<sup>19)</sup> Selbst eine verzögerte Bearbeitung des Steuerfalls durch die Finanzbehörden besitzt keinerlei Einfluss auf das Ende des Zinslaufs.<sup>20)</sup>

Der zu verzinsende Unterschiedsbetrag nach [§ 233a Abs. 3 Satz 1 AO](#) berechnet sich anhand der festgesetzten Steuer abzüglich der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und der bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen. Die Zinsberechnung beruht damit auf dem **Prinzip der Soll-Verzinsung**, indem sie den Unterschiedsbetrag zwischen festgesetzter Steuer (Soll) und zuletzt festgesetzter Steuer (Vorsoll) als Bemessungsgrundlage heranzieht.<sup>21)</sup> Ob der Steuerpflichtige die geschuldeten Beträge tatsächlich gezahlt hat, ist damit für die Verzinsung systematisch unerheblich.<sup>22)</sup> In Erstattungsfällen richtet sich der zu verzinsende Unterschiedsbetrag nach [§ 233a Abs. 3 Satz 3 AO](#). Demnach werden Erstattungsbeträge nur bis zur Höhe des zu erstattenden Betrags verzinst und die Verzinsung beginnt

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 5 -

frühestens mit dem Tag der Zahlung. Die Höhe des Erstattungsbetrags ergibt sich damit in diesen Fällen aus der Differenz zwischen festgesetztem Steuerbetrag und tatsächlich gezahlten Beträgen, folglich unter Anwendung des **Prinzips der Ist-Verzinsung**.<sup>23)</sup>

Bei Aufhebungen, Änderungen oder Berichtigungen der Steuerfestsetzung ist auch die bisherige Zinsfestsetzung gem. [§ 233a Abs. 5 AO](#) zu ändern. Die Zinsberechnung richtet sich dann nach dem Unterschiedsbetrag zwischen der zuerst festgesetzten und der neu festgesetzten Steuer, jeweils vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge, [§ 233a Abs. 5 Satz 2 AO](#). Ebenso wie bei einer erstmaligen Steuerfestsetzung bleibt es im Falle eines positiven Unterschiedsbetrags beim Prinzip der **Soll-Verzinsung**, so dass es auf eine tatsächliche Zahlung des Steuerpflichtigen nicht ankommt. Bei einem negativen Unterschiedsbetrag gilt jedoch wiederum das Prinzip der **Ist-Verzinsung**, so dass nur der tatsächlich zu erstattende Unterschiedsbetrag verzinst wird.<sup>24)</sup> Bei mehrfachen Änderungen zugunsten und/ oder zuungunsten des Steuerpflichtigen können sich dann mehrere Verzinsungszeiträume ergeben, die eine gesonderte Berechnung des Zinsbetrags bei jeder Änderung erfordern.<sup>25)</sup> Dies bedarf umfangreicher Berechnungen, die nicht nur einen erheblichen Aufwand mit sich bringen, sondern auch für den Steuerpflichtigen zumeist unverständlich sind.<sup>26)</sup>

Einen Sonderfall stellt die Verzinsung gem. [§ 233a Abs. 2a, 7 AO](#) dar, die die Fälle rückwirkender Ereignisse gem. [§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO](#) und des Verlustrücktrags nach [§ 10d Abs. 1 EStG](#) betrifft. Der Zinslauf beginnt nach [§ 233a Abs. 2a AO](#), anders als bei [§ 233a Abs. 2 AO](#), 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist. Die Ermittlung des zu verzinsenden Unterschiedsbetrags erfolgt nach [§ 233a Abs. 7 AO](#), wobei die Norm zwar auf die Absätze 3 und 5 des [§ 233a AO](#) verweist, aber anordnet, dass der zu ermittelnde Unterschiedsbetrag in Teil-Unterschiedsbeträge mit jeweils gleichem Zinslauf aufzuteilen ist, die Zinsen für jeden Teil-Unterschiedsbetrag jedoch gesondert und in der zeitlichen Reihenfolge der Teil-Unterschiedsbeträge zu berechnen sind. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Absatz 2a bewirken, dass rückwirkende Ereignisse und Verlustrückträge erst dann berücksichtigt werden, wenn entsprechende Liquiditätsvor- oder -nachteile eintreten.<sup>27)</sup> Er folgt damit in diesen Fällen ebenfalls nicht dem Prinzip der Soll-Verzinsung, sondern dem der **Ist-Verzinsung**.<sup>28)</sup>

## 2. Fiskalisch ausgerichtete Vollverzinsung

Die Kombination von Soll- und Ist-Verzinsung besitzt einen fiskalischen Hintergrund<sup>29)</sup> und hinterlässt eine

Verzinsung, die komplex und kaum mehr durchschaubar ist. Selbst die Karenzzeit von 15 Monaten, die der Gesetzgeber mit der Dauer der Veranlagungsarbeiten und einem Vereinfachungszweck begründet hat,<sup>30)</sup> wirkt sich überwiegend zu Lasten der Steuerpflichtigen aus, weil dadurch das Gros der Erstattungsfälle (vor allem die sog. Arbeitnehmer-Veranlagungen nach [§ 46 Abs. 1 EStG](#)) nicht in den Genuss einer Verzinsung kommen. Besonders hart trifft sie angesichts des kapitalmarktfremden Zinsniveaus von 0,5 % p. m. (dazu noch kritisch unten, V.) die bereits angesprochene Aufhebung der früher vierjährigen Höchstbegrenzung des Zinslaufs. Ausweislich der Betriebsprüfungsstatistik für das Jahr 2012 macht das Mehrergebnis von Zinsen in Außenprüfungen insgesamt 3 Mrd. € p. a. aus, was mehr als 15 % des gesamten Mehrergebnisses sind.<sup>31)</sup> Die dadurch deutlich gewachsene fiskalische Bedeutung der Zinsen zeigt Einfluss auf das Prüferverhalten. Es besteht nun ein Anreiz, innerhalb des zu prüfenden Zeitraums Verschiebungen zu produzieren, also Mehrergebnisse in früheren Zeiträumen und Minderergebnisse in jüngeren Zeiträumen entstehen zu lassen. Dies führt im Ergebnis zu einem **Zinsarbitrage-Gewinn**, der nicht gerechtfertigt ist. Gerade wenn sich die Außenprüfung aus Gründen, die in der Sphäre des Finanzamts liegen, verzögert, ist es ein belastender Systemfehler, wenn die „Zinsuhr“ unbeeindruckt „weitertickt“, ohne dass das Gesetz dem Steuerpflichtigen Abhilfe bietet.<sup>32)</sup> Es setzt zudem einen Fehlanreiz, die Außenprüfung nicht zeitnah durchzuführen und zügig zu beenden.

Zwar existiert die Möglichkeit einer nachträglichen Anpassung der Vorauszahlungen nach [§ 37 Abs. 3 Satz 3 EStG](#) (i. V. mit [§ 31 KStG](#)) bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden 15. Kalendermonats, also innerhalb der Karenzzeit des [§ 233a AO](#). Eine wirkliche Abhilfe kann diese Möglichkeit aber schon aufgrund ihrer zeitlichen Befristung gerade in den Fällen einer sich länger hinziehenden Betriebsprüfung nicht schaffen. Zahlt der Steuerpflichtige freiwillig vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung, aber nach Ablauf der Karenzzeit, können die Finanzbehörden derzeit **nur durch Erlass von Zinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen** helfen.<sup>33)</sup> Dabei handelt es sich aber nur um einen Notbehelf, der eine grundlegende gesetzliche Nachbesserung nicht ersetzen kann. Ungeachtet dessen ist von ihm durch Eröffnung der Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, freiwillig Zahlungen auf ein Sperrkonto der Finanzverwaltung zu zahlen, zur Vermeidung eines verfassungswidrigen Zustands regelmäßig Gebrauch zu machen.<sup>34)</sup>

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat auch eine **verzögerte Bearbeitungsweise** des Steuerfalls, bei welcher der Finanzbehörde ggf. sogar Fehler unterlaufen sind, bisher nicht als Grund für einen Erlass aus sachlicher Unbilligkeit oder eine

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 6 -

Verwirkung nach den Grundsätzen von Treu und Glauben anerkannt.<sup>35)</sup> Diese restriktive Haltung unterliegt einer erheblichen Kritik in der Literatur.<sup>36)</sup> In den genannten Fällen liegt es allein in der Hand der Finanzverwaltung, ob Nachzahlungszinsen entstehen. Der Steuerpflichtige hat keinen Einfluss auf die Steuerfestsetzung. Gerade wenn kein nachvollziehbarer Grund für die schleppende Bearbeitung der Finanzverwaltung existiert und der Steuerpflichtige den Zinslauf nicht durch Anpassung von Vorauszahlungen beeinflussen kann, besteht ein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Erlass der Zinsen für ihm aufgedrängte Liquiditätsvorteile.<sup>37)</sup> Als letztes Mittel kann der Steuerpflichtige bei schleppender Bearbeitung des Steuerfalls schließlich einen Amtshaftungsanspruch nach [Art. 34 GG](#), [§ 839 BGB](#) in Höhe des Zinsschadens gegen die Finanzverwaltung geltend machen.<sup>38)</sup>

## IV. Abgrenzung der übrigen Zinstatbestände

[Nach oben](#)

### 1. Stundungszinsen, [§ 234 AO](#)

Stundungszinsen haben den Zweck, den Nutzungsvorteil abzuschöpfen, den der Steuerpflichtige dadurch erlangt, dass er während der gewährten Stundung die Geldsumme nutzen konnte.<sup>39)</sup> Der Anwendungsbereich der Stundungszinsen geht über die beschränkte Vollverzinsung, die sich allein auf die in [§ 233a Abs. 1 AO](#) enumerativ aufgezählten Steuerarten bezieht, hinaus. Verzinst werden alle Ansprüche aus dem Schuldverhältnis, wozu neben Steueransprüchen auch Haftungsansprüche oder Ansprüche des Steuergläubigers auf Rückforderung von Steuererstattungen und -vergütungen gehören.<sup>40)</sup> Eine Stundung schiebt nach [§ 222 AO](#) die Fälligkeit hinaus.<sup>41)</sup> Der Stundungszins tritt deshalb an die Stelle des Säumniszuschlags ([§ 240 AO](#), s. dazu unten, VI.) und besitzt den Charakter eines **Nachfälligkeitzinses**. Aufgrund dessen überschneidet er sich mit dem Vorfälligkeitszins des [§ 233a AO](#) grundsätzlich nicht. Soweit es aufgrund der technischen Ausgestaltung der Normen gleichwohl zu einer Überschneidung kommen sollte, ordnet

[§ 234 Abs. 3 AO](#) die Anrechnung des Nachzahlungszinses i. S. des [§ 233a AO](#) auf die Stundungszinsen an.<sup>42)</sup>

## 2. Hinterziehungszinsen, [§ 235 AO](#)

[§ 235 AO](#) bezweckt, den Zinsvorteil von **Nutznießern** einer Steuerhinterziehung abzuschöpfen.<sup>43)</sup> Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen besitzt keinen Strafcharakter. Zinsschuldner ist deshalb nicht unbedingt der Täter, sondern derjenige, zu dessen (steuerlichem) Vorteil die Steuern hinterzogen worden sind, [§ 235 Abs. 1 Satz 2 AO](#). Die Steuerhinterziehung muss vollendet, d. h. sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand des [§ 370 AO](#) müssen erfüllt sein.<sup>44)</sup> Die Verzinsung bezieht sich dann nur auf den hinterzogenen Steuerbetrag; eine versuchte Steuerhinterziehung begründet keine Zinspflicht. Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe hindern die Entstehung des Zinsanspruchs, **nicht** aber persönliche Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe (z. B. eine Selbstanzeige i. S. des [§ 371 AO](#)), die Verfolgungsverjährung ([§§ 78 ff. StGB](#); [§ 376 AO](#)) oder der Tod des Täters. Eine strafrechtliche Verurteilung des Steuerhinterziehers ist nicht erforderlich. Vielmehr hat die Finanzbehörde – ohne Bindung an die Feststellungen des Strafgerichts – eigenverantwortlich zu beurteilen und ggf. zu ermitteln, ob eine Steuerhinterziehung objektiv und subjektiv vorliegt. Hierfür trägt sie die objektive Feststellungslast; zugunsten des Steuerpflichtigen gilt der Grundsatz „*in dubio pro reo*“.<sup>45)</sup>

Der Anwendungsbereich der Hinterziehungszinsen geht – wie derjenige der Stundungszinsen – über den der beschränkten Vollverzinsung hinaus. Der Zinslauf beginnt in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer verkürzt oder der Steuervorteil erlangt ist, [§ 235 Abs. 2 Satz 1 AO](#). Lediglich wenn die hinterzogenen Beträge ohne die Hinterziehung später fällig geworden wären, beginnt die Verzinsung zu diesem späteren Zeitpunkt, [§ 235 Abs. 2 AO](#). Der Zinslauf endet mit Zahlung der hinterzogenen Steuer, [§ 235 Abs. 3 Satz 1 AO](#). Zur Überschneidung von Nachzahlungs- und Hinterziehungszinsen kann es zwischen dem Ablauf der Karenzfrist des [§ 233a AO](#) und der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung kommen. Nachzahlungszinsen nach [§ 233a AO](#) sind in diesen Fällen gem. [§ 235 Abs. 4 AO](#) auf Hinterziehungszinsen anzurechnen. Effektiv werden Hinterziehungszinsen damit für den Zeitraum vor Ablauf der Karenzfrist und nach Wirksamkeit der Steuerfestsetzung bis zur Zahlung der hinterzogenen Steuer erhoben.<sup>46)</sup> Nach [§ 235 Abs. 3 Satz 2 AO](#) werden Hinterziehungszinsen nicht neben Stundungs- oder Aussetzungszinsen gem. [§§ 234, 237 AO](#) erhoben. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist die Vermeidung einer Summierung von steuerlichen Nebenleistungen.<sup>47)</sup> Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Stundungs-/ Aussetzungszinsen tatsächlich festgesetzt, gezahlt oder erlassen werden.<sup>48)</sup>

## 3. Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge, [§ 236 AO](#)

Erstattungsansprüche und Steuervergütungen des Steuerpflichtigen werden außerhalb der Vorfälligkeitsverzinsung des [§ 233a AO](#) nur verzinst ab Rechtshängigkeit, d. h. mit Erhebung der Klage auf Herabsetzung der Steuer bei Gericht, [§ 236 Abs. 1 Satz 1 AO](#). Der Zinslauf endet mit dem Auszahlungstag. Die damit nur sehr lückenhafte Verzinsung

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 7 -

von Ansprüchen der Steuerpflichtigen ist unangemessen profiskalisch und führt zudem zu einem Wertungswiderspruch gegenüber [§ 237 AO](#), weil bei der Aussetzung der Vollziehung die Zinspflicht des Schuldners bereits mit dem Eingang des außergerichtlichen Rechtsbehelfs beginnt, [§ 237 Abs. 2 Satz 1 AO](#).<sup>49)</sup> Wenigstens erstreckt [§ 236 Abs. 2 Nr. 2 AO](#) die Zinspflicht nach einem um einen Grundlagenbescheid geführten Rechtsstreit auf die Folgebescheide.<sup>50)</sup> Zwischen Zinsen nach [§ 233a AO](#) und Erstattungszinsen kann sich nach Ablauf der Karenzfrist bis zur Fälligkeit der Erstattungsbeträge eine Überschneidung ergeben. [§ 236 Abs. 4 AO](#) schließt eine Kumulation beider Zinsen aus, indem die Vollverzinsungszinsen auf die Erstattungszinsen nach [§ 236 AO](#) anzurechnen sind.

## 4. Aussetzungszinsen, [§ 237 AO](#)

[§ 237 AO](#) ist das Gegenstück zu [§ 236 AO](#) und soll verhindern, dass außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren und Steuerprozesse ohne ernsthafte Erfolgsaussichten nur deshalb geführt werden, um die Zahlungspflicht zinslos hinauszuschieben.<sup>51)</sup> Weiterhin soll der Zinsnachteil des Fiskus, der den Abgabebetrag nicht schon bei Fälligkeit, sondern erst nach Beendigung der Aussetzung der Vollziehung erhält, und der Zinsvorteil des Steuerpflichtigen ausgeglichen werden.<sup>52)</sup> Ist Aussetzung der Vollziehung ([§ 361 Abs. 2, 3 AO](#)) gewährt worden



und der Rechtsbehelf endgültig erfolglos geblieben, ist der ausgesetzte Steuerbetrag zu verzinsen, [§ 237 Abs. 1 Satz 1 AO](#). Von einer endgültigen Erfolglosigkeit ist auszugehen, wenn die Abweisung des Einspruchs bzw. der Klage bestands- bzw. rechtskräftig geworden ist.<sup>53)</sup> Aussetzungszinsen werden grundsätzlich erhoben vom Tag des Eingangs des außergerichtlichen Rechtsbehelfs bis zu dem Tag, an dem die Aussetzung endet, vgl. [§ 237 Abs. 2 AO](#).<sup>54)</sup>

Die Zinspflicht ist mit der Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts verknüpft. Für die Entstehung von Aussetzungszinsen ist es insoweit unerheblich, ob das Finanzamt oder das Gericht die Aussetzung der Vollziehung zu Recht oder zu Unrecht auf Antrag des Steuerpflichtigen gewährt oder sie von Amts wegen vorgenommen hat.<sup>55)</sup> Die Anfechtung und Aussetzung der Vollziehung eines Grundlagenbescheids führt nach [§ 69 Abs. 2 Satz 4 FGO](#), [§ 361 Abs. 3 AO](#) ebenfalls zur Aussetzung der Vollziehung der Folgebescheide mit der Folge, dass gem. [§ 237 Abs. 1 Satz 2 AO](#) auch insoweit Aussetzungszinsen entstehen.

<sup>56)</sup> Die Möglichkeit, von Amts wegen eine Aussetzung der Vollziehung zu verfügen, nutzen Finanzbehörden aufgrund des kapitalmarktfernen Zinssatzes (s. u., V.), um durch eine sog. **aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung** Zinsgewinne zu generieren. Dieses fiskalisch durch Zinsarbitrage-Überlegungen motivierte „Geschäftsmodell“<sup>57)</sup> hat die höchstrichterliche Rechtsprechung zwar noch nicht verworfen.<sup>58)</sup> Die Aussetzung der Vollziehung ist aber ein Instrument der Rechtsschutzgarantie des [Art. 19 Abs. 4 GG](#) und sichert die verfassungsrechtlich gebotene Verwirklichung des Individualrechtsschutzes bei sofort vollziehbaren Steuerverwaltungsakten.<sup>59)</sup> Sie ist kein fiskalisches Instrument der Finanzverwaltung. Deshalb stellt eine fiskalisch motivierte, gegen den Willen des Einspruchsführers oder Klägers (aufgedrängte) Aussetzung der Vollziehung einen **Ermessensfehlgebrauch** i. S. des [§ 5 AO](#) dar.<sup>60)</sup> Dies kann der „Begünstigte“ später gegen einen Zinsbescheid ([§ 239 AO](#)), der Aussetzungszinsen festsetzt, geltend machen.<sup>61)</sup>

## V. Kapitalmarktunabhängiger statischer Zinssatz von 0,5 % p. m., [§ 238 AO](#) [Nach oben](#)

### 1. Abkoppelung des Zinssatzes von der Geldmarktentwicklung

Die Zinsen betragen nach [§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO](#) für alle unter III. und IV. genannten Zinstatbestände (also auch für Hinterziehungszinsen) **einheitlich** 0,5 % pro vollen Monat. Dieser Zinssatz ist seit dem Steueränderungsgesetz 1961<sup>62)</sup> unverändert geblieben. Der Gesetzgeber hat den Zinssatz ohne weitere Begründung auf 0,5 % pro Monat festgelegt und sich auf die Verwaltungsvereinfachung berufen.<sup>63)</sup> Bei der Einführung der [AO 1977](#) zeigte sich der Gesetzgeber regelrecht sprachlos und führte in der Regierungsbegründung zur Rechtfertigung des Zinssatzes lediglich kurz und bündig an: „*Die Vorschrift entspricht § 5 StSäumG. Nach Absatz 1 beträgt der Zins 0,5 v. H. für jeden vollen Monat des Zinslaufs.*“<sup>64)</sup> Zu dieser Zeit lag der Geldmarktzins für übliche Geldanlagen in Form von Monatsgeldern bei etwa 4,5 bis 5 %.<sup>65)</sup> Im Bericht der Bundesregierung über die Möglichkeit einer Einführung der Vollverzinsung im deutschen Steuerrecht aus dem Jahr 1978<sup>66)</sup> ließ der Gesetzgeber immerhin erkennen, dass er sich weitergehende Gedanken über die Höhe des Zinssatzes gemacht hatte: Er stellte die Höhe des Zinssatzes als **offenes Problem** dar und führte an,

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 8 -

es sei noch zu prüfen, ob ein einheitlicher Zinssatz für Soll- und Habenzinsen oder ob ein fester bzw. ein den Marktbedingungen entsprechender Zinssatz festzulegen sei. Dieser Mühe unterzog sich der Gesetzgeber bei der Einführung der Vollverzinsung in [§ 233a AO](#) mit dem Steuerreformgesetz 1990 allerdings nicht. In der Gesetzesbegründung führte er lediglich aus, dass aus Gründen der Praktikabilität am festen Zinssatz des [§ 238 Abs. 1 AO](#) von 0,5 % pro Monat festgehalten werde.<sup>67)</sup> Insgesamt lässt sich damit festhalten, dass der Gesetzgeber den fixen typisierenden Zinssatz lediglich auf **ein Argument** gestützt hat: Die **Praktikabilität** eines fixen Zinssatzes. Die Höhe des Zinssatzes selbst hat der Gesetzgeber dagegen – soweit ersichtlich – nicht weiter begründet.

Der Zinssatz mag bei Einführung der beschränkten Vollverzinsung im Jahre 1988 tolerabel gewesen sein. Anfang der 90er Jahre lag der Geldmarktzins für übliche Geldanlagen in Form von Monatsgeldern sogar bei 9 % pro Jahr. Allerdings fiel er bereits Mitte der 90er Jahre auf etwa 5 % und pendelte dann zwischen Ende der 90er Jahre und dem Jahr 2009 zwischen 2 und 5 % pro Jahr. Seitdem ist der Zinssatz noch stärker abgefallen. Seit Mitte 2009 haben sich die Zinssätze nur noch zwischen etwa 1,5 % und 0,5 % pro Jahr bewegt.<sup>68)</sup> Seitdem sankt der von

Europäischen Zentralbank festgelegte Leitzins für die Euro-Länder kontinuierlich stark ab<sup>69)</sup> und steht seit dem 4. 9. 2014 auf dem **Rekordtief von 0,05 %**.<sup>70)</sup> Auch in naher Zukunft ist nicht zu erwarten, dass sich demnächst eine Veränderung am Geldmarkt einstellen wird. Aufgrund der expansiven Geldpolitik der Notenbanken weltweit bleibt vielmehr zu erwarten, dass die Niedrigzinsphase weiter andauern wird. In Anbetracht der deutlich veränderten Rahmenbedingungen wächst die Kritik daran, dass Steuerpflichtige die Nachzahlungszinsen von 6 %, die sie pro Jahr zahlen müssen, nicht ansatzweise auf dem Geldmarkt erlangen können, der Fiskus also aus ihrer Sicht einen nicht existenten Liquiditätsvorteil abschöpft, um den er sich auf ihre Kosten bereichert.<sup>71)</sup>

## 2. Stellungnahmen in der Rechtsprechung

Gleichwohl hat die Rechtsprechung diesen Rechtszustand bisher hingenommen. Das **BVerfG** hat eine gegen den fixen (gegriffenen) Zinssatz erhobene Verfassungsbeschwerde nicht einmal zur Entscheidung angenommen. Es vertrat die Ansicht, dass die geltende Vollverzinsung mit einem Zinssatz von 6 % pro Jahr weder den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz ([Art. 3 Abs. 1 GG](#)) noch das Übermaßverbot verletze.<sup>72)</sup> Im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz meint die Erste Kammer des Ersten Senats des BVerfG, der Gesetzgeber habe sich bzgl. der Zinshöhe in dem ihm zustehenden **Gestaltungs- und Typisierungsspielraum** gehalten. Die Vollverzinsung solle der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen, indem sie Liquiditätsvorteile beim Steuerpflichtigen und Zinsnachteile beim Fiskus, die durch eine zeitlich verschobene Steuerfestsetzung eintreten, ausgleiche. Die Verzinsungsregelungen würden, dem vom Gesetzgeber gewählten Prinzip der Soll-Verzinsung entsprechend, folgerichtig den potenziellen Zinsvorteil beim Steuerpflichtigen verschuldensunabhängig abschöpfen und beim Fiskus verursachte Nachteile ausgleichen. Auch einen Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip in [Art. 20 Abs. 3 GG](#) hergeleitete Übermaßverbot sah das BVerfG nicht. Den Zinssatz habe der Gesetzgeber im Interesse der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung typisierend auf 6 % pro Jahr festsetzen können, um nicht in jedem Einzelfall eine konkrete Ermittlung des Zinssatzes erforderlich zu machen. Eine Anpassung an den Basiszinssatz aus [§ 247 BGB](#) oder den jeweiligen Marktzinssatz würde nach Ansicht der Kammer aufgrund der Flexibilität des Zinssatzes zu erheblichen Umsetzungsschwierigkeiten führen. Zu beachten ist allerdings, dass es sich bei der Entscheidung zum einen lediglich um einen Kammerbeschluss und nicht um eine Senatsentscheidung handelt. Zum anderen ist zu sehen, dass der Streitgegenstand einen Zinsbescheid für die noch vor der Finanzkrise liegenden Zeiträume 2003 bis 2006 betraf.

An dieser Entscheidung orientiert sich bisher auch der **BFH**. In seinem Urteil vom 20. 4. 2011 vertrat der I. Senat die Ansicht, dass der in [§ 238 Abs. 1 AO](#) enthaltene Zinssatz verfassungsgemäß sei und der Gesetzgeber nicht von Verfassungs wegen verpflichtet sei, den Zinssatz an die Entwicklung der Zinsen am Kapitalmarkt anzupassen.<sup>73)</sup> Der pauschalierende Zinssatz des [§ 238 AO](#) halte sich im Rahmen dessen, was nach verfassungsrechtlichen Anforderungen der „Regelfall“ sei. Es treffe zwar zu, dass sich nach der Rechtsprechung des BVerfG eine in einem Steuergesetz angeordnete Pauschalierung nicht an einem atypischen oder gar realitätsfernen Fall orientieren dürfe. Die vom Gesetzgeber in [§ 238 AO](#) gewählte Pauschalierung sei aber nicht deshalb verfassungswidrig, weil es im Hinblick auf einen bestehenden Liquiditätsvorteil entweder keinen „Regelfall“ gebe oder der im Gesetz bestimmte Wert von 6 % allzu weit von einem etwa bestehenden Regelfall entfernt sei. Das BVerfG habe erklärtermaßen angenommen, ein „Regelfall“ im tatsächlichen Sinne werde im Wirtschaftsleben nicht ermittelt werden können, so dass dieser Begriff nicht empirisch zu verstehen sei. Der vom BVerfG verwendete Begriff „Regelfall“ sei gleichbedeutend mit „*in einer Bandbreite vernünftiger Werte*“. Ein Überschreiten eben dieser Bandbreite habe das BVerfG gerade nicht erkannt.<sup>74)</sup> Auch hier ist berücksichtigen, dass der I. Senat über einen vor der Finanzkrise liegenden Zinszeitraum vom 1. 4. 1998 bis 28. 11. 2005 zu entscheiden hatte. Dem ist der X. Senat ohne größere inhaltliche Auseinandersetzung nun aber auch für die Niedrigzinsphase ab 2009 gefolgt.<sup>75)</sup> Er macht geltend, dass bei einem Vergleich des gesetzlichen Zinssatzes mit

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 9 -

Marktzinsen nicht allein die Zinsen für Festgeldanlagen, sondern auch die für Dispositionskredite und Darlehen heranzuziehen seien.

Eine gewisse Absetzbewegung von dieser Rechtsprechungslinie hat jüngst das **FG Hamburg** eingeleitet.<sup>76)</sup> Zwar mag das FG Hamburg für die Verzinsungszeiträume 2004 bis 2011 noch keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen [§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO](#) zu erkennen. Es ist allerdings der Auffassung, dass die maßgebenden Grundannahmen des Kammerbeschlusses des BVerfG<sup>77)</sup> gegenwärtig nicht mehr zuträfen. Angesichts der Einsatzmöglichkeiten der heutigen EDV wendet sich das FG gegen die Aussage des BVerfG, dass erhebliche Schwierigkeiten bei einer Anpassung des Zinssatzes an den jeweiligen Markt- bzw.

Basiszins i. S. des [§ 247 BGB](#) bestünden. Zudem habe sich das Zinsniveau sowohl bei den Haben- als auch bei den Sollzinsen kontinuierlich nach unten hin bewegt, so dass sich die tatsächlichen Verhältnisse gegenüber den Gegebenheiten bei Einführung des Zinssatzes von 0,5 % p. m. (6 % p. a.) entscheidend verändert hätten. Das FG hat allerdings von einer Normenkontrollvorlage i. S. des [Art. 100 Abs. 1 GG](#) abgesehen, weil dem Gesetzgeber eine **gewisse Beobachtungszeit** für Anpassungen an das veränderte Zinsniveau zuzubilligen sei.<sup>78)</sup>

Dagegen bleibt das **FG Berlin-Brandenburg** für die Verzinsungszeiträume 2008 bis 2011 auf der bisher vom BVerfG und BFH vertretenen Rechtsprechungslinie und hält den Aussetzungszinssatz auch der Höhe nach für verfassungsgemäß.<sup>79)</sup> Das FG Berlin-Brandenburg vertritt die Auffassung, dass Aussetzungszinsen allein den (potenziellen) Liquiditätsvorteil ausgleichen sollen, den ein Steuerpflichtiger erhält, weil er von der Zahlung geschuldeter Steuern vorerst freigestellt wird. Der Staat sei mit einem Darlehensgeber zu vergleichen, so dass der Vergleichsmaßstab nicht die Kapitalanlage durch den Steuerpflichtigen, sondern die Aufnahme eines kurzfristigen, ungesicherten Kredites sei. Das FG Berlin-Brandenburg behauptet, dass in der Praxis Anträge auf Aussetzung der Vollziehung vornehmlich von Privatpersonen oder Unternehmen gestellt würden, die mit Kredit arbeiten und eine Erhöhung ihrer Kreditlinie bei ihrer Bank nicht mehr erreichen könnten. Dafür würden heute am Kapitalmarkt immer noch Zinsen in einer Spannweite von 6 % bis 9 % anfallen, so dass die Zinshöhe von 0,5 % p. m. nach wie vor vertretbar sei.<sup>80)</sup>

### 3. Verfassungsrechtliche Prüfung

Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches seiner Eigenart nach ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen verschiedene Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.<sup>81)</sup> Das BVerfG lässt es dabei grundsätzlich zu, dass der Gesetzgeber um der materiellen Gleichheit Willen mit Typisierungen arbeitet, die die Abwicklung von Massenverfahren erleichtern und dabei individuelle Besonderheiten unberücksichtigt lassen.<sup>82)</sup> Allerdings muss für eine gesetzliche Typisierung ein Bedürfnis bestehen. Sie muss zur Vereinfachung geeignet und darf nicht unverhältnismäßig sein.<sup>83)</sup> Der Gesetzgeber darf insbesondere keinen atypischen Fall als Leitbild für eine gesetzliche Typisierung wählen, sondern muss realitätsgerecht den Durchschnittsfall als Maßstab zugrunde legen.<sup>84)</sup>

Der Zweck der Verzinsung besteht darin, auf typisierende Weise eine **Gleichmäßigkeit der Besteuerung in der Zeit** zu gewährleisten (s. o., II.). Ein fixer Zinssatz, der keinem Regelfall entspricht, verstößt sowohl gegen den Gleichheitssatz des [Art. 3 Abs. 1 GG](#) als auch gegen das freiheitsschützende Übermaßverbot. Im Rahmen der vorzunehmenden Verhältnismäßigkeitsprüfung ist zu beachten, dass die Verzinsung im Steuerrecht nicht wie die Auferlegung von Steuern generell den Zweck staatlicher Einnahmenerzielung verfolgt, sondern nur denjenigen, Liquiditätsvorteile auszugleichen. Dies führt dazu, dass für die Beurteilung der Zumutbarkeit im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine weitaus konkretere Grenzziehung zwischen Verfassungsmäßigkeit und Verfassungswidrigkeit möglich ist. Wenn der Zinssatz **marktferne**, weil zu hohe, **Zinsvorteile abschöpft**, schießt er über den Gesetzeszweck, lediglich Liquiditätsvorteile auszugleichen, weit hinaus. Unter diesem Blickwinkel enthält eine marktferne Verzinsung eine übermäßige Steuerzusatzbelastung; sie führt zu einer **verdeckten („verkappten“) Steuererhöhung** und ist verfassungswidrig.

Das vom Kammerbeschluss des BVerfG<sup>85)</sup> angeführte schlichte Praktikabilitätsargument mag 1961 bei Einführung des festen Zinssatzes von 0,5 % p. m. und möglicherweise noch bei Einführung der Vollverzinsung im Jahre 1988 seine Berechtigung besessen haben. Aufgrund der datenverarbeitungstechnischen Entwicklung ist es heute – wie das FG Hamburg<sup>86)</sup> zutreffend feststellt – überholt. Das BVerfG und der BFH<sup>87)</sup> lassen bisher außer Acht, dass außerhalb des Steuerrechts im Massenvollzug variable Zinssätze seit längerer Zeit offenbar ohne praktische Schwierigkeiten umsetzbar sind. Ein gutes Beispiel dafür bildet der variable Basiszinssatz i. S. des [§ 247 BGB](#), der über das Zivilrecht hinaus Bedeutung hat und gerade in der täglichen Gerichtspraxis, die ebenfalls mit einer Vielzahl an Verfahren und Personalmangel konfrontiert ist, ohne erkennbare praktische Probleme umgesetzt wird. Es ist unbestreitbar, dass ein marktorientierter Zinssatz den Anforderungen an den Gleichheitssatz aus [Art. 3 Abs. 1 GG](#) und an die Eigentumsfreiheit aus [Art. 14 Abs. 1 GG](#)

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 10 -

besser entspricht als ein fixer Zinssatz. Dass dieser Zinssatz nicht taggenau berechnet werden kann, sondern zur Umsetzbarkeit im Massenverfahren Einschränkungen aus Praktikabilitätsabwägungen unterliegen muss, versteht sich von selbst. Eine moderne technische Datenverarbeitung erlaubt es aber jedenfalls, eine Veränderung von



Zinssätzen zu bestimmten Stichtagen zu berücksichtigen.

Speziell für die Höhe des Zinssatzes ist der Gesetzgeber sogar jegliche Begründung schuldig geblieben (s. o., V.1.). Es **fehlt** damit an einem **Maßstab für die Höhe des Zinssatzes**, der für die Rechtsanwender verständlich werden lässt, welchen Liquiditätsvorteil das Gesetz durch die Verzinsung nun eigentlich abschöpfen will. Das Fehlen eines vom Gesetzgeber zu liefernden Maßstabs für die konkrete Zinsbemessung führt zu dem von der höchstrichterlichen Rechtsprechung angeführten „Offenbarungseid“, dass es keinen erkennbaren Regelfall gäbe, an dem sich das Gesetz orientiere. Anstatt daraus aber den Schluss gesetzgeberischer Willkür zu ziehen, benutzt die Rechtsprechung diese Erkenntnis zur Rechtfertigung des geltenden Zinssatzes (s. o., 2.). Damit greift die Rechtsprechung aber zu kurz und stellt dem Gesetzgeber einen **unzulässigen Freibrief** aus. Zwar ist es richtig, dass kein einzig „richtiger“ Zinssatz, sondern nur eine Bandbreite von sinnhaften Zinssätzen existiert. Jedoch darf der Gesetzgeber nicht einfach einen bestimmten Zinssatz ohne nähere Begründung ansetzen, ohne zuvor zu klären, ob dieser den Belastungsgründen für die Verzinsung (Abschöpfung eines Liquiditätsvorteils des Schuldners oder Ausgleich eines fiskalischen Zinsnachteils des Staates) wenigstens näherungsweise entspricht.

Es kommen die folgenden Maßstäbe zur Bestimmung der Verzinsung in Betracht: <sup>88)</sup>

1. Kompensation des Liquiditätsnachteils des Staates,
2. Kompensation des Liquiditätsvorteils des Schuldners aus der Perspektive kurzfristiger alternativer Geldanlage,
3. Kompensation des Liquiditätsvorteils des Schuldners aus der Perspektive kurzfristiger alternativer Fremdfinanzierung.

Die ersten beiden genannten Maßstäbe vermögen einen fixen Zinssatz von 6 % p. a. evidenterweise nicht zu rechtfertigen. Der mit einem Abzugswert an den Interbanken-Zinssatz EONIA gekoppelte Refinanzierungszinssatz des Staates beträgt momentan 0 %. <sup>89)</sup> Die auf dem Geldmarkt aktuell zu erzielenden Zinsen für kurzfristige Kapitalanlagen liegen im Schnitt nur noch bei etwa 0,1 %. <sup>90)</sup> Auch Tagesgeldzinsen erreichen nur noch weniger als 1 %. <sup>91)</sup>

Das FG Berlin-Brandenburg meint, jedenfalls für Aussetzungszinsen den Regelfall ausschließlich am **Leitbild kurzfristiger Fremdfinanzierung** ausrichten zu können, weil Aussetzungsanträge in der Praxis sehr viel häufiger von Privatpersonen oder Unternehmen gestellt würden, die mit Kredit arbeiten. Woher das Gericht diesen „Erfahrungssatz“ nimmt, lässt es offen. Eine empirische Absicherung vermag es dazu nicht zu bieten. <sup>92)</sup> Ein derartiger Erfahrungssatz lässt sich nur für die Stundung ([§ 222 AO](#)) aufstellen. *Drüen* hat zudem überzeugend darauf aufmerksam gemacht, dass das Gebot des effektiven Rechtsschutzes ([Art. 19 Abs. 4 GG](#)) auf dem Spiel steht, wenn die Zinssatzhöhe zum Entscheidungskriterium für Rechtsbehelfe wird. <sup>93)</sup> Aber selbst wenn man dem Gedankengang des FG folgt, erscheint es willkürlich, die vom FG selbst zitierte Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank mit dem Hinweis auf „*sachkundige ehrenamtliche Richter*“ ([§ 25 Satz 2 FGO](#)) kurzerhand zu ignorieren und für nicht besicherte, kurzfristige Geschäfts- oder Privatkredite einfach eine Spannweite von 6 % bis 9 % anzunehmen. Demgegenüber weist die aktuelle Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank für kurzfristige Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften einen Zinssatz von 3,11 % aus. Selbst bei unbesicherten, variablen kurzfristigen Konsumentenkrediten beträgt der Zinssatz nach der aktuellen Statistik der Deutschen Bundesbank für Juni 2014 im Durchschnitt nur 5,17 %. <sup>94)</sup> Jedenfalls passt der fixe Zinssatz von 6 % p. a. für die **Unternehmensfinanzierung** als Fremdfinanzierungsmaßstab schlechterdings nicht. Es drängt sich der Eindruck auf, dass das FG Berlin-Brandenburg das statistische Ergebnis für seine Entscheidung „passend“ machen wollte.

Es ist vom Typisierungsspielraum des Gesetzgebers vor allem nicht mehr gedeckt, die große Gruppe von Schuldnern, die über hinreichendes Eigenkapital zur Steuerzahlung verfügen, einfach auszublenden. Dies gilt jedenfalls für den Bereich der Vollverzinsung, wo das Gesetz gerade kein Wahlrecht im Sinne einer freiwilligen Einzahlung auf ein „Steuerkonto“ des Steuerpflichtigen vorsieht (s. o. unter III.2.). Ein derartiger Maßstab unterstellt generell, dass Steuerpflichtige nicht solvent und zur Begleichung ihrer Schuld mangels Eigenkapitals von einer (kurzfristigen) Fremdfinanzierung abhängig sind. Ob dies tatsächlich der Fall ist oder der Steuerpflichtige über ausreichend Eigenkapital verfügt, danach differenziert ein an diesem Maßstab ausgerichteter Zinssatz nicht. Gleiches gilt im umgekehrten Fall, wenn nämlich der Gesetzgeber unterstellen würde, dass Steuerpflichtige generell über Eigenkapital verfügen und somit die Perspektive der kurzfristigen alternativen Geldanlage einnehmen würde. Es lässt sich ebenso wenig verallgemeinern, dass Steuerpflichtige solvent sind und kein Fremdkapital benötigen. Bei der Perspektivenwahl einer kurzfristigen Fremdfinanzierung würde also ein **Typus zum Regelfall, der nicht der Regelfall ist**, und zwar ebenso wenig wie der solvente

Steuerpflichtige. Beide Fallgruppen, sowohl der eigenkapitalinnehabende als auch der fremdkapitalabhängige Steuerpflichtige, sind aber gewichtig. Eine Einzelfallprüfung hinsichtlich der Liquidität jedes Steuerpflichtigen ist indessen nicht massenfalltauglich. Eine verfassungskonforme

SteuerStud Nr. 10 vom 02.10.2014 - Beilage 2 Seite 11 -

vereinfachende Gesetzesregelung muss nach den Vorgaben des BVerfG jedoch wenigstens typischerweise den Regelfall treffen. Durch ein Abstellen allein auf den Maßstab eines fremdkapitalabhängigen Steuerpflichtigen würde eine wesentliche Fallgruppe, die eigenkapitalinnehabenden Steuerpflichtigen, völlig außen vor gelassen. Deshalb ist eine zusätzliche Regelung erforderlich, damit auch diese Fallgruppe abgedeckt ist. Dies führt zu der Schlussfolgerung, dass es zur Verfassungskonformität des Zinssatzes erforderlich ist, in einem zweiten Schritt eine **Regel zu finden**, die die Fallgruppe der eigenkapitalinnehabenden Steuerpflichtigen nicht schädigt. Dies kann dadurch geschehen, dass solvente Steuerpflichtige eine Möglichkeit erhalten, die potentielle Steuerschuld vorab durch eine Vorauszahlung jederzeit zu tilgen.<sup>95)</sup>

## VI. Säumniszuschlag, [§ 240 AO](#)

[Nach oben](#)

Säumniszuschläge und die Verzinsungstatbestände sind miteinander eng verknüpft. Sie haben sich aus dem in § 104 Satz 1 RAO 1919 enthaltenen Verzugszinstatbestand entwickelt.<sup>96)</sup> Der Säumniszuschlag wird heute als **Druckmittel eigener Art** zur Durchsetzung **fälliger** Steuern, der Steuerpflichtige zur pünktlichen Zahlung anhalten soll, bezeichnet.<sup>97)</sup> Nebenzweck des verschuldensunabhängigen Säumniszuschlags ist der eines **Zinersatzes** als Gegenleistung für das eigenmächtige Hinausschieben der Fälligkeit.<sup>98)</sup> Nach [§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO](#) ist, wenn eine Steuer bis zum Ablauf des Fälligkeitstags nicht gezahlt worden ist, für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des auf den nächsten durch 50 teilbaren abgerundeten Betrag des rückständigen Steuerbetrags zu entrichten.

Überschneidungen zwischen Zinsen nach [§ 233a AO](#) und Säumniszuschlägen nach [§ 240 AO](#) ergeben sich regelmäßig nicht. Zinsen i. S. des [§ 233a AO](#) sind Vorfälligkeitszinsen und enden mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird, während Säumniszuschläge gem. [§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO](#) erst nach Ablauf des Fälligkeitstags entstehen. Falls es zu Überschneidungen kommt, ist eine Kumulation entgegen der Ansicht von *Kruse*<sup>99)</sup> keineswegs sachgerecht. Das Argument, Zinsen und Säumniszuschläge seien voneinander unabhängig und würden unterschiedliche Zielrichtungen verfolgen, da bei der Verzinsung der Ausgleich von Liquiditätsvorteilen im Vordergrund stehe, während Säumniszuschläge vorwiegend einen Sanktionszweck hätten,<sup>100)</sup> überzeugt nicht. Säumniszuschläge beinhalten einen Zinersatzcharakter und schöpfen so in Form eines **Nachfälligkeitszinsanteils** Liquiditätsvorteile ab. Es existiert kein Gebot einer „Mehrfachverzinsung“ über Vollverzinsungszinsen auf der einen und den Zinscharakter von Säumniszuschlägen auf der anderen Seite. Dies wäre auch widersprüchlich. Die beim Steuerpflichtigen entstandenen Liquiditätsvorteile sind durch eine einmalige Verzinsung bereits (typisiert) vollständig abgeschöpft. Bei einer Kumulation von Säumniszuschlag und Vollverzinsungszins muss dementsprechend in Höhe des doppelten erfassten „Zinsanteils“ ein **Erllass aus sachlichen Billigkeitsgründen** ([§ 227 AO](#)) ausgesprochen werden. Derart verfährt auch die Finanzverwaltung, die bei Überschneidungen zwischen einem Säumniszuschlag und dem Vollverzinsungszins den Säumniszuschlag zur Hälfte (durch Abzug eines gedachten Zinsanteils von 0,5 %) erlässt.<sup>101)</sup> Dem entspricht es, dass [§ 235 Abs. 3 Satz 2 AO](#) die Erhebung von Hinterziehungszinsen für einen Zeitraum verbietet, für den ein Säumniszuschlag verwirkt worden ist.

Soweit Stundungs- oder Aussetzungszinsen ([§§ 235, 237 AO](#)) anfallen, ist bereits die Fälligkeit aufgeschoben, so dass keine Säumniszuschläge entstehen. Die Rechtsprechung geht sogar darüber hinaus und hält einen vollständigen Erlass der entstandenen Säumniszuschläge ([§ 227 AO](#)) für geboten, wenn eine angefochtene rechtswidrige Steuerfestsetzung aufgehoben wird, eine beantragte Aussetzung der Vollziehung ([§ 361 Abs. 2 AO](#)) aber zuvor zu Unrecht versagt worden ist und der Steuerpflichtige alles getan hat, um die Aussetzung der Vollziehung zu erreichen.<sup>102)</sup>

Anders als die Zinsen, die nach [§ 239 AO](#) durch einen besonderen *Zinsbescheid* festgesetzt werden müssen, werden Säumniszuschläge bereits **kraft Gesetzes fällig**. Für ihre zwangsweise Verwirklichung genügt gem. [§ 218 Satz 1 zweiter Halbsatz AO](#) die schlichte Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands des [§ 240 AO](#). Der Säumniszuschlag erweist sich damit als ein besonders effektives Instrument zur Sicherung der Steuerzahlungsmoral.

**Autor**

**Roman Seer**

ist seit 1996 Inhaber des Bochumer Lehrstuhls für Steuerrecht, von 2006 bis 2011 Vorsitzender der DStJG, seitdem stellv. Vorsitzender, seit 2012: Vorsitzender der Berliner Steuergespräche e.V., seit 2012: Vorsitzender des Wiss. Arbeitskreises des DWS-Instituts der Bundessteuerberaterkammer. Als deutscher Vertreter betätigt er sich im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von weit mehr als zweihundert Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts. Als Dauerprojekte besonders hervorzuheben sind seine Mitautorschaft im Standardkommentar „Tipke/Kruse, [Abgabenordnung](#) und [Finanzgerichtsordnung](#)“ (seit 1996 mit stetig wachsenden Anteilen) und im Lehrbuch „Tipke/Lang, Steuerrecht“ (seit 1994, seit der 19. Aufl. zugleich als Mitherausgeber). Er ist Mitherausgeber der NWB Steuer und Studium. Zusammen mit Heinz-Klaus Kroppen gibt er außerdem die „Internationalen Wirtschaftsbriefe – IWB“ – heraus. Weitere Einzelheiten finden sich auf der Bochumer Homepage unter <http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de>.

- 
- 1) Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum. Zudem ist er Mitherausgeber der NWB Steuer und Studium.
  - 2) [Abgabenordnung \(AO 1977\)](#) vom 16. 3. 1976, BGBl 1976 I S. 613
  - 3) Zur historischen Entwicklung von der RAO 1919 über das sog. Steuersäumnisgesetz (1961–1976) hin zur [AO 1977](#) s. Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 14 ff.
  - 4) BT-Drucks. 8/1410 S. 4 f.
  - 5) Art. 15 Nr. 3 des Steuerreformgesetzes vom 25. 7. 1988, BGBl I S. 1093, 1127.
  - 6) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 6.
  - 7) So Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), [§ 233a AO](#) Rn. 6, 17.
  - 8) Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 19. 4. 1988, BT-Drucks. 11/2157 S. 195.
  - 9) Palandt/Grüneberg, Kommentar zum [BGB](#), 73. Aufl., § 246 Rn. 2, m. w. N.
  - 10) [BFH, Urteil vom 20. 5. 1987 - II R 44/84](#), BStBl 1988 II S. 229 [\[LAAAA-98127\]](#).
  - 11) Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg.

(November 2009), [§ 233a AO](#) Rn. 5.

- 12) Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 19. 4. 1988, BT-Drucks. 11/2157 S. 194.
- 13) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 14.
- 14) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 22.
- 15) Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), 233a [AO](#) Rn. 42.
- 16) Art. 17 Nr. 16 des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999 – StBereinG 1999) vom 22. 12. 1999, BGBl 1999 I S. 2601.
- 17) Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 19. 4. 1988, BT-Drucks. 11/2157 S. 195; zur sog. zeitnahen Außenprüfung s. Seer, Ubg 2009 S. 673; Risse, DB 2011 S. 667.
- 18) Begründung des Gesetzesentwurfs der Fraktionen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen vom 27. 8. 1999, BT-Drucks. 14/1514 S. 48.
- 19) Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), [§ 233a AO](#) Rn. 47.
- 20) So die st. Rspr. des BFH: BFH, Beschlüsse vom 8. 9. 1993 - I R 30/93, BStBl 1994 II S. 81 [☞ PAAAA-95016](#)]; vom 20. 9. 1995 - X R 86/94, BStBl 1996 II S. 53 f. [☞ SAAAA-95644](#)]; vom 30. 10. 2001 - X B 147/01, BFH/NV 2002 S. 505, 506 [☞ EAAAA-67805](#)]; vom 31. 1. 2008 - VIII B 253/05, BFH/NV 2008 S. 740 f. [☞ CAAAC-75285](#)].
- 21) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 32.
- 22) Kruse, FR 1988 S. 1, 2.
- 23) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 46; Kruse, FR 1988 S. 1, 2.
- 24) Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), [§ 233a AO](#) Rn. 71 f.
- 25) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 60.
- 26) Zu den Grundsätzen der Zinsberechnung ausführlich der neugefasste Anwendungserlass zur [AO: AEAO zu § 233a](#), Tz. 11 ff., mit umfangreichen Beispielen.



- 27) Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997 vom 5. 11. 1996, BT-Drucks. 13/5952 S. 56.
- 28) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 63.
- 29) Loose, Funktion der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug, DStJG Bd. 31, Köln 2008 S. 203, 207 ff.
- 30) Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 19. 4. 1988, BT-Drucks. 11/2157 S. 195.
- 31) BMF-Monatsbericht 8/2013, Berlin, S. 33, 36 f.: Mehrergebnis insgesamt 19 Mrd. €
- 32) Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 61 f.
- 33) [AEAO zu § 233a](#), Tz. 70.1.1.
- 34) Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 108 f.; Drüen, FR 2014 S. 218, 222.
- 35) Aus der Rspr.: [BVerfG, Beschluss vom 3. 9. 2009 - 1 BvR 2539/07](#), BFH/NV 2009 S. 2115, 2117 [\[→ UAAAD-29540\]](#); BFH, Beschlüsse vom 31. 1. 2008 - VIII B 253/05, BFH/NV 2008 S. 740 [\[→ CAAAC-75285\]](#); vom 21. 10. 2009 - I R 112/08, BFH/NV 2010 S. 606, 608 [\[→ UAAAD-37708\]](#); vom 28. 6. 2010 - III B 97/09, BFH/NV 2010 S. 1784 [\[→ HAAAD-48063\]](#); vom 29. 9. 2010 - XI B 74/09, BFH/NV 2011 S. 194 [\[→ DAAAD-58626\]](#).
- 36) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 79; Streck/Mack, DStR 1989 S. 119, 121; Meining, DStZ 2005 S. 341.
- 37) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 79.
- 38) Streck/Mack, DStR 1989 S. 119, 122; Jebens, BB 2010 S. 544; Walzer/Ponath, DB 2011 S. 959. Soweit ersichtlich, haben die Zivilgerichte einen solchen Fall bisher noch nicht entschieden.
- 39) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 234 AO](#) Tz. 1.
- 40) Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), [§ 234 AO](#) Rn. 4, m. w. N.
- 41) [BFH, Urteil vom 22. 4. 1988 - III R 269/84](#), BFH/NV 1989 S. 428 [\[→ DAAAB-29475\]](#).
- 42) Zu den möglichen Fallgruppen einer Doppelverzinsung s. [AEAO zu § 233a](#), Tz. 65.

- 43) BFH, Urteile vom 19. 4. 1989 - X R 3/86, BStBl 1989 II S. 596 [↗[JAAAA-97711](#)]; vom 27. 8. 1991 - VIII R 84/89, BStBl 1992 II S. 9 [↗[QAAAB-04831](#)].
- 44) BFH, Urteile vom 13. 12. 1989 - I R 39/88, BStBl 1990 II S. 340 [↗[FAAAA-93178](#)]; vom 19. 3. 1998 - V R 54/97, BStBl 1998 II S. 466 [↗[UAAAA-96235](#)].
- 45) BFH, Urteile vom 27. 8. 1991 - VIII R 84/89, BStBl 1992 II S. 9 [↗[QAAAB-04831](#)]; vom 14. 8. 1991 - X R 86/88, BStBl 1992 II S. 128 f. [↗[UAAAA-93925](#)]; vom 19. 3. 1998 - V R 54/97, BStBl 1998 II S. 466 [↗[UAAAA-96235](#)].
- 46) Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#) Tz. 87.
- 47) Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), [§ 235 AO](#) Rn. 39.
- 48) Loose, in Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 235 AO](#) Tz. 26; Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), [§ 235 AO](#) Rn. 39.
- 49) So lehnt [BFH, Urteil vom 3. 4. 2007 - IX B 169/06](#), BFH/NV 2007 S. 1267 [↗[DAAAC-45792](#)], eine entsprechende Anwendung des [§ 236 AO](#) auf Erstattungsansprüche, die Gegenstand von beim Finanzamt ruhenden Einspruchsverfahren waren, schlicht ab (ebenso [BFH, Urteil vom 29. 8. 2012 - II R 49/11](#), BStBl 2013 II S. 104 [↗[JAAAE-25472](#)], selbst wenn ein Musterverfahren zum Erfolg führt).
- 50) [BFH, Urteil vom 17. 1. 2007 - X R 19/06](#), BStBl 2007 II S. 506 [↗[YAAAC-40957](#)].
- 51) [BFH, Urteil vom 24. 7. 1979 - VII R 67/76](#), BStBl 1979 II S. 712 [↗[HAAAB-01733](#)].
- 52) [BFH, Urteil vom 21. 2. 1991 - V R 105/84](#), BStBl 1991 II S. 498 [↗[PAAAA-93675](#)], m. w. N.
- 53) [BFH, Beschluss vom 7. 7. 1994 - XI B 3/94](#), BStBl 1994 II S. 785 [↗[MAAAA-95004](#)].
- 54) Der Zinslauf ist unabhängig davon, ob die Finanzbehörde die Bearbeitung des Einspruchs schuldhaft verzögert hat. Der Stpfl. hat jederzeit die Möglichkeit, den Zinslauf durch Zahlung des im Streit befindlichen Steuerbetrags zu beenden, s. [BFH, Urteil vom 28. 6. 2010 - III B 97/09](#), BFH/NV 2010 S. 1784 [↗[HAAAD-48063](#)].
- 55) BFH, Urteile vom 9. 12. 1998 - XI R 24/98, BStBl 1999 II S. 201 [↗[NAAAA-96421](#)]; vom 12. 12. 2007 - XI R 25/07, BFH/NV 2008 S. 339, 341 [↗[SAAAC-69449](#)]; Beschluss vom 12. 3. 2009 - X B 265/07, BFH/NV 2009 S. 1083, 1084 [↗[LAAAD-21773](#)].
- 56) [BFH, Urteil vom 27. 10. 2003 - X B 36/03](#), BFH/NV 2004 S. 158 [↗[FAAAB-13694](#)].
- 57) So die Bezeichnung von Bergmann, DStR 2013 S. 1651, 1654.

- 58) Siehe BFH, Urteile vom 26. 9. 2007 - I R 43/06, BStBl 2008 II S. 134 [\[UAAAC-65400\]](#); vom 9. 5. 2012 - I R 91/10, BFH/NV 2012 S. 2004 [\[RAAAE-20462\]](#).
- 59) Seer, Ubg. 2008 S. 249, 250 f.
- 60) Seer, Ubg. 2008 S. 249, 251 f.; ders., in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 125. Lfg. (Februar 2011), [§ 361 AO](#); Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 72.; s. a. [FG Köln, Urteil vom 8. 9. 2010 - 13 K 960/08](#), EFG 2011 S. 105, 110 [\[VAAAD-55195\]](#).
- 61) Siehe in den Gründen [BFH, Urteil vom 9. 5. 2012 - I R 91/10](#), BFH/NV 2012 S. 2004, 2008 [\[RAAAE-20462\]](#); M. Bergmann, DStR 2013 S. 1651, 1652 f.
- 62) Siehe Art. 16 des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 13. 7. 1961, BGBl 1961 I S. 981 f.: Neufassung des Steuersäumnisgesetzes (StSäumG) vom 24. 12. 1934, insbesondere § 5 Abs. 1 Satz 1 StSäumG 1961: 0,5 % pro Monat.
- 63) Siehe die Regierungsbegründung zum Steueränderungsgesetz 1961 vom 4. 3. 1961, BT-Drucks. 3/2573 S. 33 ff.; auch in der steuerrechtlichen Kommentar-Literatur aus dieser Zeit sind – soweit ersichtlich – keine Ausführungen zur Begründung der Zinssatzhöhe auffindbar.
- 64) Regierungsbegründung zum Entwurf einer [Abgabenordnung](#) vom 19. 3. 1971, BT-Drucks. 6/1982 S. 172.
- 65) Zu diesen und den nachfolgenden Zahlen s. Seer/Klemke, Die Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut der Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 39, m. w. N.
- 66) BT-Drucks. 8/1410 S. 13.
- 67) Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 19. 4. 1988, BT-Drucks. 11/2157 S. 194.
- 68) Siehe die Untersuchung von Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 43, m. w. N.
- 69) Geldmarktsätze am Frankfurter Bankplatz/Dreimonatsgeld/Monatsdurchschnitt, abrufbar unter [www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de).
- 70) Siehe die EZB-Zinsstatistik von 1999-2014 unter „Festsatz für Hauptrefinanzierungsgeschäfte“ (bis zum Ausbruch der Finanzkrise im Jahr 2008 bewegte er sich zwischen 2,5 und 4,25 %; seit 2009 hat die EZB ihn von 2 % auf mittlerweile 0,05 % gesenkt), abrufbar unter [www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de).
- 71) Kritisch: Jonas, Ubg 2011 S. 960; Ortheil, BB 2012 S. 1513; Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 38 ff., 48 ff.; Drüen, FR 2014, 218 S. 219 ff., Seer, DB 2014 S. 1945.

- 72) [BVerfG, Urteil vom 3. 9. 2009 - 1 BvR 2539/07](#), BFH/NV 2009 S. 2115 [☞ UAAAD-29540](#)].
- 73) [BFH, Urteil vom 20. 4. 2011 - I R 80/10](#), BFH/NV 2011 S. 1654 [☞ CAAAD-89049](#)].
- 74) [BFH, Urteil vom 20. 4. 2011 - I R 80/10](#), BFH/NV 2011 S. 1654, 1655 [☞ CAAAD-89049](#)].
- 75) [BFH, Beschluss vom 29. 5. 2013 - X B 233/12](#), BFH/NV 2013 S. 1380 f. [☞ JAAAE-40421](#)].
- 76) [FG Hamburg, Urteil vom 23. 5. 2013 - 2 K 50/12](#), EFG 2013 S. 1734 [☞ MAAAE-44412](#)], m. Anm. von Kuhfus, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 31/13 [☞ XAAAE-42904](#)].
- 77) Siehe Fn. 71.
- 78) [FG Hamburg, Urteil vom 23. 5. 2013 - 2 K 50/12](#), EFG 2013 S. 1734, 1736 f. [☞ MAAAE-44412](#)].
- 79) [FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 15. 1. 2014 - 3 K 3079/13](#), EFG 2014 S. 724 [☞ DAAAE-57690](#)], m. Anm. von Kuhfus, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 5/14 [☞ VAAAE-61954](#)].
- 80) [FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 15. 1. 2014 - 3 K 3079/13](#), EFG 2014 S. 724, 726 [☞ DAAAE-57690](#)].
- 81) Siehe etwa [BVerfG, Urteil vom 9. 12. 2008 - 2 BvL 1/07 u. a.](#), BVerfGE 122 S. 210, 230 [☞ SAAAD-00290](#)], m. w. N.
- 82) [BVerfG, Urteile vom 24. 1. 1962 - 1 BvR 845/58](#), BVerfGE 13 S. 331, 341; [Beschlüsse vom 25. 9. 1992 - 2 BvL 5,8,14/91](#), BVerfGE 87 S. 153, 172; [vom 10. 4. 1997 - 2 BvL 77/92](#), BVerfGE 96 S. 1, 6 f. [☞ LAAAA-95911](#)].
- 83) Hey, in: [Tipke/Lang, Steuerrecht](#), 21. Auflage, Köln 2013, § 3 Rn. 147.
- 84) [BVerfG, Urteile vom 9. 12. 2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08](#), BVerfGE 122 S. 210, 233, m. w. N.
- 85) Fn. 71.
- 86) Fn. 75.
- 87) Fn. 72 und 74.
- 88) [Eingehend Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis](#), Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 50 ff.
- 89) [Der Zinssatz für Tagesgeldanleihen ist an den Interbanken-Zinssatz EONIA \(European](#)



OverNight Index Average) als Referenzwert gekoppelt und bemisst sich bei einem Referenzwert von unter 2 % aus dem Referenzwert - 0,15 % (minimal 0 %). Da der EONIA-Zinssatz derzeit unter 0,1 % liegt, beträgt der Zins 0 %.

90) Geldmarktsätze am Frankfurter Bankplatz/Dreimonatsgeld/Monatsdurchschnitt, abrufbar unter [www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de).

91) Zinsentwicklung von Tagesgeld für Neukunden und 1 Monat Anlagedauer, abrufbar unter: [www.tagesgeld.info](http://www.tagesgeld.info).

92) Die angebliche richterliche Lebenserfahrung reicht zu einem beweisrechtlich brauchbaren Erfahrungsgrundsatz nicht aus, s. Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 127. Lfg. (Oktober 2011), [§ 96 FGO](#), Tz. 19 ff., 42 f.

93) Drüen, FR 2014 S. 218, 220.

94) Deutsche Bundesbank, Zinsstatistik vom 30. 7. 2014, abrufbar unter [www.bundesbank.de](http://www.bundesbank.de).

95) Siehe Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift Nr. 490, Berlin 2013, S. 55 f., 108 f. („Reparaturmaßnahme“).

96) Zur Historie Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 205 Lfg. (November 2009), [§ 240 AO](#) Rz. 2 ff.

97) [BFH, Beschluss vom 8. 12. 1975 - GrS 1/75](#), BStBl 1976 II S. 262 [\[QAAAB-00612\]](#); Urteil vom 13. 1. 2000 - VII R 91/98, BStBl 2000 II S. 246 f. [\[TAAAA-88627\]](#).

98) BFH, Urteile vom 16. 7. 1997 - XI R 32/96, BStBl 1998 II S. 7 [\[QAAAA-96339\]](#); vom 27. 9. 2001 - X R 134/98, BStBl 2002 II S. 176 [\[RAAAA-69075\]](#).

99) Kruse, FR 1988 S. 1, 9; ihm folgt Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#), Tz. 84.

100) So Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur [AO/FGO](#), Stand: 132. Lfg. (Mai 2013), [§ 233a AO](#), Tz. 84.

101) [AEAO zu § 233a](#).

102) [BFH, Urteil vom 24. 4. 2014 - V R 52/13](#), BFHE 245 S. 105 = DStR 2014 S. 1494 [\[CAAAE-69846\]](#); zuvor s. a. [BFH, Urteil vom 20. 5. 2010 - V R 42/08](#), BStBl 2010 II S. 955 [\[VAAAD-47873\]](#).

### **Fundstelle(n):**

SteuerStud 10/2014 Seite 3  
[WAAAE-72812]