Streit um steuerliche Nebenleistungen – Rechtsfragen von großer wirtschaftlicher Bedeutung

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*, Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Richter am Finanzgericht Düsseldorf

I. Einführung: Steuerliche Nebenleistungen – keine Quantité négligeable! . . . 52

II. Grundlagen: Arten und Funktionen steuerlicher Nebenleistungen beim Steuervollzug . . . 53
1. Steuer und steuerliche Nebenleistungen: Abgrenzung und Ertragshoheit . . . 53
2. Kreis, Funktionen und Festsetzung steuerlicher Nebenleistungen . . . 54
3. Gestufter Steuervollzug und Funktion einzelner Nebenleistungen . . . 57

III. Streitanfällige Steuerzinsen . . . 58
1. Überblick über die steuerlichen Zinsen nach § 233 AO . . . 58
2. Das Ideal einer funktionsgerechten (Voll-)Verzinsung beim Steuervollzug . . . 59
3. Verfassungskonforme Zinshöhe (§ 238 AO) . . . 59
4. Rechtsschutzgefährdende Aussetzungszinsen (§ 237 AO) . 65
5. Asymmetrische Steuerfolgen von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) . . . 68

IV. Streitanfällige Verzögerungsgelder . . . 69
1. Das Verzögerungsgeld als „Trojanisches Pferd im Steuerrecht“ 70
2. Unklare Ermessensleitlinien für den Einsatz von Verzögerungsgeldern . . . 71
3. Das wenig streitanfällige „Verlagerungsgeld“ bei Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland . . . 74
4. Rechtsschutz gegen Verzögerungsgelder . . . 75
5. Greifbare Schwächen der Extension des Einsatzes von Verzögerungsgeldern . . . 79

V. Fazit und Reformbedarf bei den steuerlichen Nebenleistungen 80

I. Einführung: Steuerliche Nebenleistungen – keine Quantité négligeable!

Steuerliche Nebenleistungen stehen neben der Steuer. In der Aufmerksamkeit der steuerlichen Beratung stehen sie typischerweise weit hinter der Steuerlast selbst. Steuerliche Nebenleistungen sind aber keine wegen ihrer Geringfügigkeit und Unbedeutendheit vernachlässigbare Größe. Sie sind im Steueralltag keine Quantité négligeable.[1] Im Gegenteil: Nach praktischer Bedeutung und Höhe spielen sie schon lange keine Nebenrolle mehr.[2] Ihre Höhe kann im Einzelfall erheblich sein und sogar in die Millionen gehen (vgl. § 162 Abs. 4 AO). Auch ein Verzögerungsgeld von bis zu 250.000 Euro (§ 146 Abs. 2b AO) ist kein Pappenstiel. Kumuliert sind steuerliche Nebenleistungen in der volkswirtschaftlichen Gesamtperspektive keineswegs nebensächlich: Insbesondere die Zinsen nach § 233a AO haben eine erhebliche fiskalische Größenordnung gewonnen. Bei Betriebsprüfungen betrug das Mehrergebnis an Zinsen im Jahre 2013 über 2,4 Milliarden Euro.[3] Damit machten Zinsen rund 15,2% der Mehrergebnisse insgesamt aus.[4] Steuerliche Nebenleistungen sind darum beileibe keine Nebensache.

Doch nicht nur aufgrund der Dimension der Belastungswirkung geraten steuerliche Nebenleistungen in jüngster Zeit immer mehr ins Blickfeld der Beratungspraxis.[5] Darum verwundert es nicht, dass der diesjährige Steueranwaltstag das Thema der steuerlichen Nebenleistungen auf die Agenda gesetzt hat. Ich werde mich ihm vom Allgemeinen hin zum Besonderen zuwenden. An erster Stelle steht in einem Grundlagenteil ein Gesamtüberblick über die verschiedenen Arten und Funktionen steuerlicher Nebenleistungen beim Steuervollzug (II.). Da gerade die „Zinsmisere“ beim Steuervollzug zu erheblichem, an gehäuften Verfahren ablesbarem Widerstand und in der Beratungspraxis zu bedenklichen Ausweichstrategien führt, lohnt eine vertiefende Analyse der durchaus streitanfälligen Steuerzinsen (III.). Ein weiteres aktuelles Streitfeld sind die Verzögerungsgelder im Rahmen der Außenprüfung (IV.). Diese habe ich zwar bereits vor zwei Jahren an

1 So bereits *Jakob*, Abgabenordnung, 5. Aufl. 2010, Rn. 528; ausdrücklich zuletzt auch *Seer*, Verfassungswidrigkeit der kapitalmarktunabhängigen Verzinsung von Steueransprüchen und Reformbedarf, DB 2014, 1945.

2 Ebenso *Loose*, DStJG 31 (2008), 203; *Wernsmann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO Rn. 473 (Juni 2011); *Widmann*, DStJG 31 (2008), 306.

3 Laut Betriebsprüfungsstatistik 2012 (BMF, Monatsbericht v. 22.08.2013, Abb. 2) betrug das Mehrergebnis an Zinsen im Jahre 2012 sogar 3,0 Milliarden Euro.

4 BMF, Monatsbericht v. 22.09.2014, Betriebsprüfungsstatistik 2013, unter 4 „Prüfereinsatz und Mehrergebnis der Betriebsprüfung“.

5 Zuletzt *Stein/Meister*, Rechtschutz schnell und teuer? Steuerliche Nebenleistungen in der Abgabenordnung, BB 2014, 538.

dieser Stelle vorgestellt und kritisiert[6]: Aber keine andere Nebenleistung steht derzeit in der gerichtlichen Praxis so „im Feuer“ wie das Verzögerungsgeld. Darum ist ein Blick auf die jüngsten Entwicklungen in der Rechtsprechung zu werfen. Am Ende steht ein Fazit mit der exemplarischen Benennung des Reformbedarfs bei den steuerlichen Nebenleistungen (V.), dem sich die anstehende Verfahrensrechtsmodernisierung nicht verschließen sollte.

II. Grundlagen: Arten und Funktionen steuerlicher Nebenleistungen beim Steuervollzug

Literatur: *Bergkemper*, Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), 1992; *Loose*, Funktion der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 203; *Stein/Meister*, Rechtschutz schnell und teuer? Steuerliche Nebenleistungen in der Abgabenordnung, BB 2014, 538.

1. Steuer und steuerliche Nebenleistungen: Abgrenzung und Ertragshoheit

Steuerliche Nebenleistungen sind Geldleistungen, die „neben“ den Steuern, d. h. im Zusammenhang mit der Besteuerung, erhoben werden.[7] Sie haben eine dienende Funktion. Steuerliche Nebenleistungen dienen der Absicherung und Durchsetzung der neben der Steuerzahlungspflicht bestehenden Pflichten des Steuerpflichtigen und Dritter im Besteuerungsverfahren. Das Steuerrecht nimmt damit die aus dem Zivilrecht vertraute Ergänzung der Hauptpflichten im Schuldverhältnis um Nebenleistungspflichten auf. Das Gesetz setzt neben die Hauptleistungspflicht der Steuerzahlung (§ 3 Abs. 1 AO) die verschiedenen Nebenleistungspflichten (§ 3 Abs. 4 AO). Die fortschreitende Verlängerung des § 3 Abs. 4 AO (s. u.) durch immer neue steuerliche Nebenleistungen führt dazu, dass unter diesen „Sammelbegriff“ der steuerlichen Nebenleistungen[8] homogene und heterogene Sanktionsmittel fallen, was zu praktischen Abgrenzungs- und Vollzugsfragen führt. Ein „System der steuerlichen Nebenleistungen“[9] ist inzwischen schwer auszumachen.[10] Darum besteht aus rechtssystematischer Sicht Abstimmungs- und Reformbedarf.

Die Ertragshoheit für steuerliche Nebenleistungen regelt § 3 Abs. 5 AO. Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben stehen nicht der EU, sondern

6 *Drüen*, Neue Entwicklungen im Recht der steuerlichen Außenprüfung, in Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein, Steueranwalt 2012/2013, 2013, S. 17 (42 ff.).

7 BFH v. 13.10.1994 – IV R 100/93, BStBl. II 1995, 484 (486).

8 So *Neumann*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 3 AO Rn. 63 (Aug. 2011).

9 *Loose*, DStJG 31 (2008), 203 (218).

10 So insgesamt *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 93 (Jan. 2012).

dem Bund als steuerverwaltender Körperschaft zu. Da die übrigen Zinsen das Schicksal der Hauptleistung teilen[11], gebührt das Aufkommen dieser Zinsen den jeweils steuerberechtigten Körperschaften. Bei gemeinsamer Ertragshoheit von Bund und Ländern ist entsprechend aufzuteilen. Diese Aufteilung betrifft also insbesondere auch die Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) bei der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer als Gemeinschaftsteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG. Gemeinden hingegen können schon nicht steuerberechtigt sein. Sie sind nicht Steuergläubiger, sondern bekommen lediglich einen Anteil am Aufkommen „zugewiesen". § 3 Abs. 5 AO enthält daneben auch spezielle Regelungen über die Ertragshoheit bei verbindlichen Auskünften (§ 89 AO) oder Vorabverständigungsverfahren (§ 178a AO). Alle übrigen Nebenleistungen (z. B. die Verspätungszuschläge) verbleiben der jeweils verwaltenden Körperschaft.[12] Die Ertragskompetenz für Nebenleistungen ist im föderalen Staat ein nicht zu vernachlässigendes Erklärungsmuster. Darauf ist zurückzukommen.

2. Kreis, Funktionen und Festsetzung steuerlicher Nebenleistungen

§ 3 Abs. 4 AO zählt im Rahmen der steuerlichen Begriffsbestimmungen die steuerlichen Nebenleistungen auf. Derzeit sind es: Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO, Zinsen (§§ 233 bis 237 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten (§§ 89, 178, 178a und §§ 337 bis 345 AO) sowie Zinsen im Sinne des Zollkodexes und Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG. Diese Aufzählung ist abschließend.[13]

Die steuerlichen Nebenleistungen verfolgen verschiedene Zwecke. Ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO etwa soll laut Gesetzesbegründung und aus Sicht der Verwaltung den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten „insbesondere zur zeitnahen Mitwirkung" anhalten und „ein Druckmittel eigener Art" darstellen.[14] Nach § 152 Abs. 2 Satz 2 AO hat der Verspätungszuschlag ausdrücklich den Zweck, „den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten". Bereits auf Tatbestandsebene ist zu prüfen, ob „die Versäumnis entschuldbar erscheint", denn dann ist von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages abzusehen (§ 152 Abs. 1 Satz 2 AO).[15] Auf Rechtsfolgenseite

11 Dies gilt nicht nur auf der staatlichen Einnahmeseite, sondern ebenso auf der Ausgabenseite des Steuerpflichtigen (vgl. § 12 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG, § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG).

12 Zusammenfassend *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 95 ff. (Jan. 2012) m. w. N.

13 *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 93 (Jan. 2012).

14 Dazu und zur Kritik sowie Reichweite der Vorschrift *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 146 AO Tz. 48 ff. (Juni 2012) m. w. N.

15 Näher zum Verschulden *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 152 AO Tz. 16 ff. (Juni 2012).

räumt die Vorschrift der Finanzbehörde Ermessen (§ 5 AO) ein. Sie entscheidet darüber, „ob“ (Entschließungsermessen) und „in welcher Höhe“ (Auswahlermessen) ein Verspätungszuschlag festzusetzen ist. § 152 Abs. 2 AO begrenzt in Satz 1 den Ermessensspielraum absolut (25.000 Euro) sowie relativ (maximal 10% der festgesetzten Steuer) und führt in Satz 2 Erwägungen auf, die bei der Ermessensprüfung zu berücksichtigen sind (Zweck des Verspätungszuschlags, Dauer der Fristüberschreitung, Höhe des Zahlungsanspruchs, Vorteile der verspäteten Abgabe für den Steuerpflichtigen, Grad des Verschuldens, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit).[16] Neben seinem Charakter als Druckmittel wirkt der Verspätungszuschlag präventiv, indem er den Steuerpflichtigen auch zur zukünftigen Pflichterfüllung anregt, aber auch repressiv, weil er an ein in der Vergangenheit liegendes Fehlverhalten anknüpft.[17] Insofern unterscheidet er sich vom Zwangsgeld nach § 329 AO, das allein als Beugemittel dient, um den Pflichtigen zur geforderten Handlung zu veranlassen, jedoch keinen repressiven oder „allgemein präventiven“ Charakter hat.[18]

Werden Dokumentationspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 AO) verletzt, bietet § 162 Abs. 4 AO mit Steuerzuschlägen die Möglichkeit, solche Verstöße zu sanktionieren.[19] Säumniszuschläge (§ 240 AO) sind ein Druckmittel zur pünktlichen Zahlung der Steuern[20] und von Gesetzes wegen mit Ablauf des Fälligkeitstages zu entrichten.[21] Zinsen nach §§ 233 ff. AO dienen hingegen grundsätzlich dem Ausgleich eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Geldkapitals.[22] Kosten – vor allem für verbindliche Auskünfte, Vorabverständigungsverfahren oder die Vollstreckung – haben ebenfalls eine ausgleichende Funktion, allerdings hinsichtlich des (zusätzlichen) Verwaltungsaufwandes.[23]

Steuerliche Nebenleistungen bedürfen grundsätzlich[24] der Festsetzung (§ 218 Abs. 1 Satz 1 AO). So ist z. B. der Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 3 AO regelmäßig mit der Steuer festzusetzen. Für den Zinsbescheid gelten nach § 239 Abs. 1 AO sogar eine besondere Festsetzungsfrist und ausdifferenzierte Regelungen über den Fristbeginn. Bis auf die Zinsen handelt es sich bei den festsetzungsbedürftigen Nebenleistungen zudem um

16 Ausführlich zum Ermessen *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 152 AO Tz. 24 ff. (Juni 2012).

17 *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 152 AO Tz. 2 (Juni 2012).

18 *Kruse*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 329 AO Tz. 1 (Juni 2012).

19 Näher *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Tz. 72 ff. (Mai 2014).

20 *Wernsmann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO Rn. 480 (Juni 2011) m. w. N.

21 Der Säumniszuschlag wird bei einer Säumnis von lediglich bis zu drei Tagen allerdings nicht erhoben, § 240 Abs. 3 AO.

22 *Loose*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 233 AO Tz. 1 (Mai 2013) m. w. N.

23 So für die Kosten der verbindlichen Auskunft z. B. *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Tz. 63 ff. (Jan. 2012); allgemein für Gebühren *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 93a (Jan. 2012).

24 Ausnahme: Säumniszuschläge nach § 240 AO (vgl. § 218 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO).

Ermessensentscheidungen[25], die nach § 121 AO zu begründen sind.[26] Grundsätzlich gilt das Begründungserfordernis nach § 121 AO für sämtliche, also auch für gebundene Verwaltungsakte wie Zinsbescheide nach §§ 233 ff., 239 AO. Allerdings gilt das Begründungserfordernis zum einen – abweichend von § 39 Abs. 1 VwVfG – nur insoweit, als dass dies zum „Verständnis [des Verwaltungsakts] erforderlich ist" (§ 121 Abs. 1 AO). Zum anderen sind bei gebundenen Entscheidungen Begründungsmängel wegen § 127 AO unbeachtlich.[27]

Als eigenständige Verwaltungsakte sind die jeweiligen Festsetzungsbescheide selbständig mit Einspruch und Klage anfechtbar, selbst wenn sie (äußerlich) mit der Steuerfestsetzung verbunden sein sollten.[28]

Bei Unbilligkeit kann die Finanzbehörde steuerliche Nebenleistungen jedenfalls im Erhebungsverfahren nach § 227 AO erlassen.[29] Da die §§ 155 bis 217 AO nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AO nur bei besonderer (gesetzlicher) Bestimmung auf Nebenleistungen Anwendung finden, kommt eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen bei Nebenleistungen mangels Anordnung bzw. Verweis grundsätzlich nicht in Betracht.[30] Eine wichtige Ausnahme gilt nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO allerdings für Zinsen, weil dort die für Steuern geltenden Vorschriften für entsprechend anwendbar erklärt werden. Daneben besteht für Stundungs- und Aussetzungszinsen (dort Verweis in § 237 Abs. 4 AO) mit § 234 Abs. 2 AO eine besondere Billigkeitsvorschrift. Das Billigkeitsverfahren ist ein eigenständiges Verfahren, das vom Festsetzungsverfahren getrennt ist.[31] So ist namentlich die Frage eines eventuellen Zinsverzichts der Finanzbehörde als Billigkeitsmaßnahme nach § 237 Abs. 4 i. V. m. § 234 Abs. 2 AO wegen unzumutbarer Zinslasten (s. III.) in einem gesonderten Verfahren zu klären.[32] Ein Billigkeitserlass setzt zwar rechtlich nicht zwingend einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus, doch wird die Finanzbehörde faktisch nur in den sel-

25 Wobei beim Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO das Entschließungsermessen insoweit eingeschränkt ist, als dass die Finanzbehörde festsetzen muss, wenn die Pflichtverletzung nicht entschuldbar erscheint, dazu *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Tz. 77 (Mai 2014).

26 Allgemein *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 121 AO Tz. 11 (Okt. 2010); dazu auch *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO Tz. 66 ff. (Aug. 2014); speziell z. B. für das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO *Rätke*, in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 146 Rn. 85; für den Verspätungszuschlag *ders.*, in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 152 Rn. 26.

27 Kritisch dazu *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 121 AO Tz. 6a (Okt. 2010).

28 Zur Selbständigkeit des Verspätungszuschlags trotz Verbindung mit der Steuerfestsetzung *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 152 AO Tz. 52 (Juni 2012): Festsetzung des Zuschlags bleibt selbständiger Verwaltungsakt i. S. des § 118 AO.

29 Dazu *Loose*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO Tz. 5 (Mai 2014); eingehend *Eich*, Erlass von Steuern und Nebenleistungen aus Billigkeitsgründen, KÖSDI 2012, 18033.

30 *Klein*, in Rüsken, AO, 12. Aufl. 2014, § 163 Rn. 15.

31 *Loose*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 163 AO Tz. 21 (Mai 2014).

32 Zuletzt BFH v. 01.07.2014 – IX R 31/13, juris, Rn. 31.

tensten Fällen ohne entsprechenden Antrag einen Erlass aus Billigkeitsgründen in Erwägung ziehen.[33]

3. Gestufter Steuervollzug und einzelne Nebenleistungen

Steuerliche Nebenleistungen im Ermittlungsverfahren:

Verspätungszuschlag (§ 152 AO)

– Kann bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuererklärung festgesetzt werden und stellt keine Sanktion, sondern ein Druckmittel dar.

Zuschlag (§ 162 Abs. 4 AO)

– Zuschlag als Sanktion bei Nichtvorlage oder Unverwertbarkeit vorgelegter Aufzeichnungen über Vorgänge mit Auslandsbezug i. S. d. § 90 Abs. 3 AO.

Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO)

– Besondere Sanktion der Aufzeichnungspflichten und ihrer Kontrollierbarkeit für den Fall unterlassener oder verspäteter Rückverlagerung elektronischer Bücher aus einem EU-Mitgliedstaat oder anderen Staaten.
– Kann nach h. M. nicht nur bei Nicht- oder verspäteter Rückverlagerung elektronischer Bücher aus dem Ausland, sondern als allgemeine Sanktion für Mitwirkungspflichten nach § 200 AO und speziell nach § 147 Abs. 6 AO in Höhe von mind. 2.500 € und max. 250.000 € festgesetzt werden.

Steuerliche Nebenleistungen im Erhebungsverfahren:

Säumniszuschlag (§ 240 AO)

– Druckmittel ohne Strafcharakter zur Durchsetzung fälliger Steuern, um den Steuerpflichtigen zur pünktlichen Zahlung anzuhalten (entsteht ohne Festsetzung nach § 218 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 AO kraft Gesetzes und beträgt 1% des rückständigen Steuerbetrags pro Monat).

Zinsen (§§ 233 bis 237 AO)

– Verzinsung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei gesetzlicher Anordnung (z. B. Nachforderungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO bei ESt, KSt, USt und GewSt); Höhe: 0,5% pro Monat (§ 238 AO); Festsetzung durch Zinsbescheid (§ 239 AO).

Steuerliche Nebenleistungen in sonstigen Verfahren:

Kosten (§ 89, § 178, § 178a, §§ 337–345 AO)

– Gebühren für kostenpflichtige Amtshandlungen (ab 2007 für verbindliche Auskünfte [§ 89 Abs. 3–5 AO] sowie für APA, [§ 178a AO]) und Vollstreckungskosten (§§ 337 ff. AO).

---

33 So für den Zinsverzicht nach § 234 Abs. 2 AO *Heuermann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 234 AO Rn. 26 (Nov. 2009).

III. Streitanfällige Steuerzinsen

Literatur: *Kruse*, Über Vollverzinsung, FR 1988, 1; *Loose*, Fiskalpolitische Tendenzen im Zinssystem der Abgabenordnung, in Festschrift Kruse, 2001, 295; *Baum*, Vollverzinsung und steuerlicher Zinssatz verfassungsgemäß – Hinweise zum BVerfG-Beschluss v. 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, NWB 2010, 1901; *Körner*, Für die Einführung einer Gesamtbetrachtungsweise bei der Vollverzinsung im Bereich der Umsatzsteuer de lege ferenda, DStR 2010, 1363; *Loose*, Anmerkung zu FG Düsseldorf, Urteil vom 13.07.2010 – 6 K 4585/07 AO, EFG 2010, 1972; *Bruschke*, Ist der Zinssatz für Steuerzinsen verfassungsgemäß?, StC 2011, 21; *Jonas*, Das Ärgernis Nachzahlungszinsen, Ubg 2011, 960; *Ortheil*, Rechtmäßigkeit eines typisierenden Zinssatzes, BB 2012, 1513; *Thiemann*, Rechtmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungszinsen nach § 233a AO, FR 2012, 673; *Bergmann*, Rechtsschutz gegen aufgedrängte AdV und nachfolgende Zinsforderungen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 09.05.2012, I R 91/10, DStR 2013, 1651; *Drüen,* Ideal und Wirklichkeit der Vollverzinsung im Steuerrecht, StbJb. 2013/2014, 468; *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, IFSt-Schrift Nr. 490 (2013); *Drüen*, Plädoyer für eine Reform der Vollverzinsung im Steuerrecht, FR 2014, 218; *Herbert*, Verzinsung von Umsatzsteueransprüchen auf unionsrechtlicher Grundlage, MwStR 2014, 266; *Maciejewski*, Kein Korrespondenzprinzip bei der steuerlichen Behandlung von Zinsen nach § 233a AO, FR 2014, 432; *Seer*, Verfassungswidrigkeit der kapitalmarktunabhängigen Verzinsung von Steueransprüchen und Reformbedarf, DB 2014, 1945; *Slapio/Claus*, Vollverzinsung der Umsatzsteuer nach § 233a AO, UR 2014, 346.

1. Überblick über die steuerlichen Zinsen nach § 233 AO

Eine Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis erfolgt ausschließlich in den gesetzlich geregelten Fällen (§ 233 Satz 1 AO). So bestimmt § 234 AO die Verzinsung gestundeter Steuern für die Dauer der Stundung nach § 222 AO, § 235 AO normiert Hinterziehungszinsen im Falle von Steuerhinterziehungen (§ 370 AO), § 236 AO regelt Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge und § 237 AO die Verzinsung bei Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO bzw. § 69 FGO. Den wichtigsten, aber auch umstrittensten Fall der Verzinsung betrifft indes § 233a AO, der die Vollverzinsung aller Ansprüche (allerdings begrenzt auf die in § 233a Abs. 1 AO genannten Steuern) vom Entstehen bis zum Erlöschen anordnet, wobei der Zinslauf erst nach einer Karenzfrist[34] beginnt.[35] Dabei tickt gerade in

34 Zu unionsrechtlichen Zweifeln unzureichender Vollverzinsung von Umsatzsteuervergütungsansprüchen vgl. nur *Herbert*, MwStR 2014, 266 (269); insgesamt zur Vereinbarkeit der Vollverzinsung der Umsatzsteuer mit dem Verfassungs- und Unionsrecht *Slapio/Claus*, UR 2014, 346 (349 ff.).

35 Näher *Loose*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 233a AO Tz. 1 (Mai 2013).

Außenprüfungsfällen die „Zinsuhr“ mit 6-prozentiger Jahresverzinsung zu Lasten des Steuerpflichtigen ohne zeitliche Begrenzung des Zinslaufs bis zur Auswertung der Feststellungen der Außenprüfung.[36]

2. Das Ideal einer funktionsgerechten (Voll-)Verzinsung beim Steuervollzug

Einer Vollverzinsung bedarf es, um den Zufallsfaktor Zeit im Massenfallvollzug wirtschaftlich zu neutralisieren.[37] Idealtypisch wirkt die Vollverzinsung nicht nur störungsfrei, sondern systemunterstützend auf das Zusammenspiel von faktischer Selbstveranlagung und nachgehender administrativer Kontrolle ein. Die ideale Vollverzinsung reizt zur pünktlichen Erklärungsabgabe und durch zeitnahe Mitwirkung zur frühzeitigen endgültigen Bescheidung der Steueransprüche an. Gleichzeitig unterstützt sie den Steuerselbstvollzug durch die Neutralisation von Zinseffekten. Die Vollverzinsung dient dabei der Verwirklichung der horizontalen Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen,[38] indem zeitliche Unterschiede durch den Zins ausgeglichen werden.[39] Dahinter steht der Gedanke des angemessenen Ausgleichs für die erlangten Liquiditätsvorteile.[40] Anders als materielle Steuergesetze dient die Vollverzinsung wie das Zivilrecht der ausgleichenden Gerechtigkeit. Die Zuteilung der finanzbehördlichen Verifikationskapazitäten im Massenfallvollzug, die zum zeitlich zufälligen Zugriff auf die Liquidität der Steuerpflichtigen führt, soll neutralisiert und gleichheitsgerecht ausgeglichen werden.[41] Die derzeitige Ausgestaltung der Vollverzinsung wird diesem Ideal aufgrund von Konstruktionsfehlern, vor allem aber wegen der Zinshöhe nicht gerecht.[42]

3. Verfassungskonforme Zinshöhe (§ 238 AO)

Die Frage, ob der Zinssatz für Steuerzinsen (noch) verfassungsgemäß ist[43], ist vieldiskutiert und angesichts der jüngsten Zinsentwicklung drängend.[44] Bislang sehen die Finanzgerichte und das BVerfG in einem Nichtannahmebeschluss[45] die typisierende Verzinsung nach § 233a AO „im Interesse der Praktikabilität und der Verwaltungsvereinfachung“ als verfassungskonform

36 Treffend *Seer/Klemke*, IFSt-Schrift Nr. 490 (2013), S. 61 f.

37 Ähnlich *Tartler*, Festschrift P. Kirchhof, 2013, Bd. II, § 155 Rz. 17.

38 Ebenso *Seer/Klemke*, IFSt-Schrift Nr. 490 (2013), S. 124 f.

39 So bereits BT-Drucks. 8/1410, 4 unter Tz. 4.1.

40 Ebenso zu § 233a AO FG Hamburg v. 23.05.2013 – 2 K 50/12, EFG 2013, 1734. Zur besonderen Frage der Liquiditätsvorteile bei der Umsatzsteuer *Slapio/Claus*, UR 2014, 346 (347 ff.).

41 *Drüen*, FR 2014, 218 (227).

42 Eingehend *Drüen,* StbJb. 2013/2014, 468 ff. m. w. N.

43 So bereits *Bruschke*, StC 2011, 21.

44 Dazu bereits *Drüen*, FR 2014, 218 (223).

45 BVerfG v. 03.09.2009 – I BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115; dazu *Baum*, NWB 2010, 1901.

an.[46] Bezogen auf die Zinszahlungszeiträume 2001 bis 2006 hielt das BVerfG die gesetzliche Typisierung durch §§ 233a, 238 AO „jedenfalls rechtsstaatlich (für) unbedenklich" und sah keinen Verstoß gegen das Übermaßverbot.[47] Im Einzelnen führte es aus:

„Nach der Absicht des Gesetzgebers soll der konkrete Zinsvorteil oder -nachteil für den Einzelfall nicht ermittelt werden müssen. Eine Anpassung an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz nach § 247 BGB würde wegen dessen Schwankungen auch zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen, da im Einzelnen für die Vergangenheit festgestellt werden müsste, welche Zinssätze für den jeweiligen Zinszeitraum zugrunde zu legen wären (vgl. BT-Drucks. 8/1410, 13). In vielen Fällen ist eine solche Ermittlung gar nicht möglich, weil es von subjektiven Entscheidungen des Steuerpflichtigen abhängt, in welcher Weise er Steuernachzahlungen finanziert oder das noch nicht zu Steuerzahlungen benötigte Kapital verwendet. Zudem ist auch bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigen, dass der hohe Zinssatz des § 233a i. V. m. § 238 AO gleichermaßen zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkt."[48]

Obwohl der BFH die Verfassungskonformität wiederholt bestätigt hat, ließ das FG Düsseldorf im Jahre 2010, auch wenn es selbst keine durchgreifenden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 233a AO hatte[49], die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zu, weil der BFH bislang zur Frage der Bestimmung des maßgebenden Marktzinses und des von der Klägerin für verfassungsrechtlich bedenklich gehaltenen längerfristigen Auseinanderfallens des gesetzlichen Zinssatzes (§ 238 AO) und des Marktzinses zumindest nicht ausdrücklich Stellung genommen habe.[50] Dadurch bekam der I. Senat des BFH die Gelegenheit, noch einmal über die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Vollverzinsung nachzudenken.[51] Diese Gelegenheit hat er indes nicht ergriffen. In seiner Revisionsentscheidung rekurriert der I. Senat des BFH im Wesentlichen auf den Nichtannahmebeschluss des BVerfG[52] und erklärt darüber hinaus die Abschaffung der Höchstdauer des Zinslaufs für „verfassungsrechtlich unbedenklich".[53] Auch der X. Senat hat diese Position im Jahre 2013 für

46 Kritisch dazu *Ortheil*, BB 2012, 1513 (1516); *Seer/Klemke*, IFSt-Schrift Nr. 490 (2013), S. 48 f.; zuletzt *Seer,* DB 2014, 1945 (1947 ff.).

47 BVerfG v. 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115 (2118).

48 BVerfG v. 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115 (2118).

49 FG Düsseldorf v. 13.07.2010 – 6 K 4585/07 AO, EFG 2010, 1969.

50 FG Düsseldorf v. 13.07.2010 – 6 K 4585/07 AO, EFG 2010, 1969 (1972).

51 So bereits in der Urteilsanmerkung *Loose*, EFG 2010, 1972, allerdings dort „Frage der Rechtmäßigkeit".

52 BVerfG v. 03.09.2009 – I BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115.

53 BFH v. 20.04.2011 – I R 80/10, BFH/NV 2011, 1654 (1655).