

Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen (§§ 233a, 238 AO)**Hier: Zwischenergebnisse aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 08.07.2021****1. Gesetzliche Vorgaben zur Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen**

Führt die Festsetzung von Steuern zu Nachforderungen seitens der Stadt oder zu Erstattungen an die Steuerpflichtigen, sind diese Beträge gemäß § 233a in Verbindung mit § 238 der Abgabenordnung (AO) – nach Ablauf eines zinsfreien Karenzzeitraumes von 15 Monaten nach dem Veranlagungsjahr – mit 0,5% pro Monat bzw. 6% pro Jahr zu verzinsen. Diese Verzinsung hat bei der Stadt Lüdenscheid erhebliche praktische Relevanz insbesondere im Bereich der Gewerbesteuerveranlagung. Hier werden jährlich sechsstellige Zinsbeträge festgesetzt. Die Zinserträge der Stadt liegen regelmäßig höher als die Zinsaufwendungen. In der Anlage 1 ist anhand eines einfachen Rechenbeispiels die Verzinsung erläutert.

Zweck der Verzinsung ist es, den Liquiditäts- und Zinsvorteil (bzw. -nachteil) zwischen Steuerentstehung und Steuerfestsetzung auszugleichen. Die Regelung zur Verzinsung beruht auf der typisierenden Annahme, dass die Steuerpflichtigen, deren Steuern zu einem späteren Zeitpunkt festgesetzt werden, gegenüber denjenigen, deren Steuer bereits frühzeitig festgesetzt wurden, einen Liquiditätsvorteil und damit auch einen potentiellen Zinsvorteil haben. Die Vollverzinsung dient damit insbesondere auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil sie die Unterschiede in der Steuererhebung ausgleicht und Wettbewerbsverzerrungen vermeidet. Ein solcher Ausgleich ist sinnvoll und notwendig, da bis zur endgültigen Festsetzung einer Steuer mitunter mehrere Jahre vergehen können. Die Regelung wirkt dabei sowohl für die Steuerpflichtigen (Verzinsung von Steuererstattungen) wie für die Stadt (Verzinsung von Steuernachzahlungen).

2. Verfassungswidrigkeit des Zinssatzes

Der Zinssatz in Höhe 0,5% pro Monat ist seit mehreren Jahrzehnten unverändert. Praktikabilitätsgründe sprechen für eine möglichst einfache Vorgehensweise. In Anbetracht der mittlerweile langanhaltenden Niedrigzinsphase wuchsen allerdings die Zweifel, dass der Zinssatz in Höhe von 6% pro Jahr noch realitätsgerecht und verfassungsgemäß ist. Sämtliche Klagen gegen die Höhe des Zinssatzes im Rahmen der Festsetzung von Nachforderungszinsen blieben allerdings lange erfolglos. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte zuletzt in 2009 die Höhe des Zinssatzes für verfassungsgemäß erklärt. Noch im November 2017 wies der Bundesfinanzhof (BFH) eine entsprechende Klage gegen die Höhe des Zinssatzes zurück. Betroffen von dieser Entscheidung war der Verzinsungszeitraum 2013.

In einer Entscheidung vom 25.04.2018 hatte der BFH (Az. IX B 21/18) aber aufgrund der Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes und des aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Übermaßverbots Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes geäußert, jedenfalls für Verzinsungszeiträume ab 2015. Die Bundesregierung ging hingegen auch in Kenntnis dieses BFH-Urteils weiterhin von der Verfassungsmäßigkeit des geltenden Zinssatzes aus und sah – trotz verschiedener Gesetzesinitiativen zur Zinssatzsenkung – keinen Anlass für eine Gesetzesänderung.

In einer im August 2021 veröffentlichten Entscheidung hat das BVerfG nunmehr die Verfassungswidrigkeit der Zinsregelung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01. 2014 festgestellt. Trotz der festgestellten Verfassungswidrigkeit darf die Verzinsungsregelung für

Zeiträume bis zum 31.12.2018 weiter angewendet werden. Für Verzinsungszeiträume nach dem 01.01.2019 muss der Gesetzgeber bis zum 31.07. 2022 eine Neuregelung schaffen (vgl. BVerfG, v. 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17).

3. Vorgehensweise zur Zinsfestsetzung bei der Stadt Lüdenscheid bisher

Bei der Stadt Lüdenscheid sind insbesondere im Rahmen der Gewerbesteueranlagungen regelmäßig Nachforderungs- oder Erstattungszinsen festzusetzen. Wie bereits erwähnt, liegen die jährlichen Erträge und Aufwendungen hieraus in der Regel in einer mindestens sechsstelligen Größenordnung. Die jährliche Fallzahl an Zinsfestsetzungen liegt im drei- bis vierstelligen Bereich; es handelt sich dementsprechend um „Massenverarbeitungen“. Bereits vor der BFH-Entscheidung im Jahr 2018 waren bei der Stadt Lüdenscheid Widersprüche gegen die Festsetzung von Nachforderungszinsen eingegangen, die unter Bezugnahme auf die bis zu diesem Zeitpunkt klare Gesetzesregelung und einheitliche Rechtsprechung zurückgewiesen wurden. In Anbetracht des viel beachteten BFH-Urteils vom 25.04.2018 stieg die Zahl an Widersprüchen deutlich an.

Die Stadt Lüdenscheid war trotz des Urteils gehalten, die gültigen gesetzlichen Regelungen bei der Zinsfestsetzung weiterhin anzuwenden. Auf Handlungsempfehlung des Deutschen Städtetags (später schloss sich auch das Bundesfinanzministerium dieser Empfehlung an) wurden die Zinsfestsetzungen im Bereich der Gewerbesteuer unter Bezugnahme auf die mögliche Verfassungswidrigkeit aber ab Juli 2018 für vorläufig erklärt, und zwar sowohl die Festsetzungen von Nachforderungs- als auch die von Erstattungszinsen. Die Zinsen waren damit nicht endgültig festgesetzt und im Nachgang änderbar. Widersprüche gegen den Zinssatz waren damit nicht notwendig, da eine mögliche Verfassungswidrigkeit von Amts wegen berücksichtigt würde.

Gleichwohl mussten die Steuerpflichtigen Nachforderungszinsen zahlen und Erstattungszinsen wurden an die Steuerpflichtigen ausgezahlt. Für die möglichen Verpflichtungen zur Erstattung bereits erhaltener Nachforderungszinsen wurden in den Jahresabschlüssen 2018, 2019 und 2020 der Stadt Rückstellungen in Höhe von insgesamt rd. 1,1 Mio. € gebildet.

Zwischenfazit und weitere Vorgehensweise

Das BVerfG hat eine seit langem streitige Rechtsfrage geklärt. Dass die Verfassungswidrigkeit lediglich auf Zinszeiträume ab 2019 tatsächlich wirkt, ist im Sinne der Praktikabilität zu begrüßen, da die Rückabwicklung offener Verfahren zeitlich begrenzt wird.

Folgende Fallgruppen sind zu unterscheiden:

1. Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume vor 2014 sind verfassungsgemäß.
2. Für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 wurde der Zinssatz für verfassungswidrig erklärt. Das bislang geltende Recht bleibt allerdings weiterhin anwendbar. Für die entsprechenden Zinsfestsetzungen kann der Vorläufigkeitsvermerk aufgehoben werden.
3. Für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 muss der Gesetzgeber bis zum 31.07.2022 den Zinssatz neu festlegen. Bis zur gesetzlichen Neuregelung können sowohl die vorläufigen Zinsfestsetzungen der Vergangenheit als auch die aktuellen Veranlagungsfälle mit Zinsfestsetzungen nicht abschließend abgearbeitet werden. Die bei der Stadt eingesetzte Software ermöglicht derzeit keine praktikable Umsetzung des Urteils. Das Rechenzentrum sowie der Softwarehersteller arbeiten mit Hochdruck an einer für die Massenverarbeitung tauglichen Lösung. Eine der Entscheidung des BVerfG entsprechende Behandlung aller offenen und kommenden Fälle wird sichergestellt. Eine separate Antragstellung der Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich.

Anlage 1

Beispiel zur Zinsfestsetzung aus dem Bereich der Gewerbesteuer:

Ein Gewerbesteuerpflichtiger hat auf die voraussichtlich für 2016 entstehende Gewerbesteuer Vorauszahlungen in Höhe von 10.000 € geleistet. Nach Abgabe der Steuererklärung für das Veranlagungsjahr 2016 wird mit Gewerbesteuerbescheid vom 25.06.2020 eine Gewerbesteuer von 20.000 € festgesetzt. Der nachzuzahlende Betrag in Höhe von 10.000 € ist fällig zum 31.07.2020.

Der Zinslauf beginnt gemäß § 233 Abs. 2 AO zum 01.04.2018 (15 Monate nach Ablauf des Jahres 2016). Der Nachzahlungsbetrag in Höhe von 10.000 € ist für den Zeitraum vom 01.04.2018 bis zum 31.07.2020 (= 28 Monate) mit 0,5% zu verzinsen.

Festzusetzende Nachzahlungszinsen: $10.000 \text{ €} * 0,5\% * 28 = 1.400 \text{ €}$.

Hätte die endgültige Festsetzung eine Gewerbesteuer von 0 € ergeben, wäre der an den Steuerpflichtigen zu erstattende Betrag in Höhe von 10.000 € ebenfalls zu verzinsen. Die festzusetzenden Erstattungszinsen betrügen ebenfalls 1.400 €.

Zweck der Verzinsung: Abschöpfung des Liquiditäts- und Zinsvorteils

Mit der Verzinsung soll der Liquiditäts- und Zinsvorteil (bzw. -nachteil) zwischen Steuerentstehung und Steuerfestsetzung ausgeglichen werden.

Auf das o.a. Beispiel angewendet bedeutet dies: Der Steuerpflichtige hätte die zusätzlichen 10.000 €, die er bei frühzeitiger Festsetzung bereits in 2016 hätte zahlen müssen, bis zur Fälligkeit am 31.07.2020 anderweitig nutzen können, z.B. in Form einer Geldanlage bzw. zur Reduzierung vorhandener Kredite. Er hätte hierdurch Zinserträge erzielen bzw. sich Zinsaufwendungen ersparen können. Infolge der späteren Zahlung stand der Stadt der Betrag in 2016 noch nicht zur Verfügung. Die Stadt musste ggf. höhere Kredite zur Liquiditätssicherung in Anspruch nehmen.

Von den Klägern, die sich gegen die Höhe des Zinssatzes wendeten, wurde regelmäßig argumentiert, dass ein Zinsvorteil nicht bzw. in geringerer Höhe entstanden ist, da für eine zwischenzeitliche Anlage des Steuerbetrags keine oder kaum Zinsen erzielbar seien. Auch eine eventuelle Reduzierung der Kreditlinie erbringe regelmäßig keine vergleichbar hohen Zinersparnisse. Da der Staat sich seit längerem nahezu zum Nulltarif finanzieren könne, entstünden auch beim Fiskus für zwischenzeitliche Liquiditätsnachteile nur geringe Zusatzaufwendungen.