

Mögliche Verfassungswidrigkeit von Nachzahlungszinsen – Empfehlungen für die Praxis

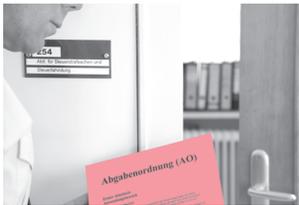
Lutz Ritter



StB Lutz Ritter, LL.M., Mitarbeiter in der Steuerabteilung von BW PARTNER, Stuttgart, berät mittelständische Unternehmen in allen Fragen des Steuerrechts (Internet: www.bw-partner.com)

Wird gegen einen Steuer- oder Feststellungsbescheid Einspruch eingelegt und ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt, ist gemeinhin klar: Im Falle eines erfolglosen Einspruchs ist nicht nur die ausgesetzte Steuerschuld zu begleichen, sondern auch der geschuldete Betrag für die Dauer der Aussetzung (in Höhe von 6 % p.a.) – nach der Karenzzeit von 15 Monaten – zu verzinsen. Anderes gilt jedoch bei einem Einspruch gegen einen Zinsbescheid in Verbindung mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung.

Der Autor schärft mit seinen Ausführungen nicht nur das Unterscheidungsvermögen, sondern stärkt mit seinen Handlungsempfehlungen das rechtssichere wie betriebswirtschaftlich vorteilhafte Vorgehen in Bezug auf die derzeit bestehenden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen.



1. Hintergrund

Steuernachzahlungen werden grundsätzlich nach Ablauf einer 15-monatigen **Karenzzeit** verzinst. Der Grund für die Nachzahlung kann vielfältig sein, beispielsweise weil die entsprechende Veranlagung sich zeitlich hinauszögert oder Änderungen der ursprünglichen Veranlagung aufgrund einer steuerlichen Betriebsprüfung erfolgen. Der **Zinssatz** beträgt dabei für jeden Monat 0,5 %, sodass sich pro Jahr eine Verzinsung von 6 % ergibt.

In den vergangenen Jahren wurde zunehmend – jedoch erfolglos – versucht, den gesetzlich vorgeschriebenen Zinssatz von 6 % p.a. angesichts des anhaltenden Niedrigzinsniveaus vor Gericht an-

Die Kernfragen

- Ab welchem Verzinsungszeitraum erhebt der Bundesfinanzhof Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen? Wie hat hierauf die Finanzverwaltung reagiert?
- Weshalb muss die Aussetzung der Vollziehung immer zusammen mit einem Einspruch gegen einen Steuer- oder Feststellungsbescheid beantragt werden?
- Warum genügt es bei einem Einspruch gegen einen Zinsbescheid nicht, nur gegen den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid oder die gesonderte Feststellung Einspruch einzulegen?
- In welchen Fällen ist es regelmäßig zweckmäßig, gegen einen Steuer- oder Feststellungsbescheid Einspruch einzulegen sowie einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu stellen?
- Werden auf ausgesetzte Nachzahlungszinsen im Falle eines erfolglosen Einspruchs Aussetzungszinsen (als „Zinseszinsen“) erhoben?

zugreifen. Noch im November 2017 hatte der III. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) die Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen für Verzinsungszeiträume im Jahr 2013 bejaht (BFH-Urteil vom 9.11.2017, III R 10/16). Nun jedoch der Paukenschlag aus dem IX. Senat: Die Richter haben schwerwiegende Zweifel an der Höhe der Nachzahlungszinsen – jedenfalls ab dem Verzinsungszeitraum 2015 (BFH-Beschluss vom 25.4.2018, IX B 21/18, vgl. *Lüdemann*, BC 2018, 258, Heft 6).

2. Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat ungewöhnlich schnell mit Schreiben vom 14.6.2018 (IV A 3 – S 0465/18/10005–01; DOK 2018/0482980) auf den BFH-Beschluss reagiert und zur **Aussetzung der Vollziehung (AdV)** hinsichtlich der Zinsen Stellung genommen:

- Die Finanzverwaltung gewährt für Verzinsungszeiträume **ab** dem 1.4.2015 die AdV, oh-

ne jedoch die Verfassungsmäßigkeit der Zinsen zu bezweifeln.

- Für Verzinsungszeiträume vor dem 1.4.2015 wird die Vollziehung nur im besonderen Einzelfall ausgesetzt, sodass hierfür grundsätzlich mit keiner AdV zu rechnen ist.

Maßgebend ist lediglich der Verzinsungszeitraum. Es kommt damit nicht darauf an, zu welcher Steuerart oder für welchen Besteuerungszeitraum die Zinsen festgesetzt werden (vgl. auch Wittkowski, www.bc-online.de, Eingabe in das Such-Feld – oben rechts: [becklink406533](#)).

Beispiel Körperschaftsteueranlagung mit Nachzahlungszinsen:

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2010 wird aufgrund einer steuerlichen Betriebsprüfung geändert und am 16.7.2018 bekannt gegeben. Die Nachzahlung wird vom 1.4.2012 bis zum 16.7.2018 für 75 volle Monate verzinst.

Behandlung:

Soweit die Verzinsung auf den Zeitraum 1.4.2015 bis 16.7.2018 entfällt (39 Monate), ist AdV zu gewähren.

3. Die Aussetzung der Vollziehung in der Praxis

Die AdV ist Teil des verfassungsrechtlich gewährten effektiven Rechtsschutzes, da Rechtsbehelfe grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung haben. Wird beispielsweise **Einspruch** gegen einen Steuerbescheid eingelegt, bleibt dieser weiterhin vollziehbar, und die streitige Steuer ist zum fälligen Zeitpunkt zu zahlen. Hier setzt die AdV an, die insbesondere bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts die Vollziehbarkeit hemmt. Für die Dauer der AdV braucht der ausgesetzte Betrag (z.B. die streitige Steuer) nicht gezahlt werden.

Die AdV muss vom Steuerpflichtigen **beantragt** werden. Sie kann jedoch nicht isoliert beantragt werden, sondern setzt voraus, dass ein zulässiger Einspruch eingelegt worden ist. Andere verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten – wie z.B. aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung – reichen nicht aus.

Das (vorläufige) Nichtzahlen der Steuer aufgrund der AdV ist allerdings **nicht kostenlos**: Ist der Rechtsbehelf nicht erfolgreich und daher die ausgesetzte Steuer später zu zahlen, wird sie mit 0,5 % pro Monat verzinst (zu den Besonderheiten betreffend die Nachzahlungszinsen nachfolgend).

4. Umsetzung in der Praxis

Die aktuelle Sachlage erfordert, sich genauer mit dem Thema „Zinsen“ zu beschäftigen, zumal es um erhebliche Beträge gehen kann. Dabei sind einige Besonderheiten zu beachten.

Zinsen werden durch schriftlichen Zinsbescheid festgesetzt. Im Fall der klassischen Nachzahlungszinsen ergeht jedoch regelmäßig kein gesondertes Schriftstück, sondern die Festsetzung der Zinsen wird mit der Steuerfestsetzung verbunden. Obwohl damit **Steuer und Zinsen** „auf einem Blatt“ stehen, handelt es sich verfahrensrechtlich dennoch um **eigenständige und getrennt zu beurteilende Verwaltungsakte**.

Praxishinweis:

Die **Unterscheidung** ist deshalb **wichtig**, da eine nachträgliche Änderung bei unterlassener Anfechtung regelmäßig nicht mehr möglich ist. Zudem beträgt die Einspruchsfrist lediglich einen Monat.

Bei einem Einspruch ist der angefochtene Verwaltungsakt zu benennen; denn die Finanzbehörde muss erkennen, gegen was sich der Steuerpflichtige wendet. Für die Zinsen bedeutet das, dass zwingend gegen den **Zinsbescheid** Einspruch eingelegt werden muss. Ein Einspruch nur gegen den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid oder die gesonderte Feststellung wäre falsch, kann jedoch zusätzlich erforderlich sein, sofern man auch gegen dortige Feststellungen vorgehen will.

Praxishinweis:

Je nach inhaltlicher Begründung des Einspruchs kann dieser zwar umgedeutet werden. Auf der sicheren Seite ist man jedoch, wenn man den **Zinsbescheid ausdrücklich benennt**.

Für die Begründung des Einspruchs reicht es aus, sich auf die verschiedenen anhängigen Verfahren zu berufen. Es kommt dann zu einer sog. **Zwangsruhe**, d.h., das eigene Verfahren wird bis zur gerichtlichen Entscheidung im Musterverfahren ausgesetzt.

Der Einspruch eröffnet den **Antrag auf AdV**. Hier gilt es zu **differenzieren**:

- Wurde (auch) gegen den **Steuer- oder Feststellungsbescheid** Einspruch eingelegt, ist der Antrag auf AdV in der Regel nur dann zweckmäßig, wenn sicher ist, dass der Einspruch Er-

 Aussetzung der Vollziehung auf Verzinsung von Steuerschulden (BMF-Schreiben vom 14.6.2018):

[becklink406533](#) 

www.bc-online.de

folg haben wird oder – bei zweifelhafter Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts – es aus Liquiditätsgründen notwendig ist.

- Bei **erfolgloser AdV** ist der ausgesetzte Steuerbetrag mit 6 % p.a. zu verzinsen. Der ausgesetzte Steuerbetrag wird oftmals keine Rendite erwirtschaften, die die Zinsbelastung ausgleicht, zumal regelmäßig noch das Abzugsverbot der Aussetzungszinsen als Betriebsausgabe hinzukommt. Die AdV wird dann zum **Minusgeschäft**.

Beispiel Zinsanleihe versus Nachzahlungszinsen:

Bei der X-GmbH wurde Körperschaftsteuer in Höhe von T€ 100 für 12 Monate ausgesetzt. Die Aussetzungszinsen betragen T€ 6. Durch eine Hochzinsanleihe hat die X-GmbH mit der ausgesetzten Steuer währenddessen ebenfalls T€ 6 an Zinserträgen erwirtschaftet.

Ergebnis:

Zwar gleichen sich Zinsertrag und Zinsaufwand rechnerisch aus, aufgrund des Abzugsverbots nach § 10 Nr. 2 KStG ist der Zinsaufwand jedoch steuerlich nicht abziehbar. Die X-GmbH muss indes den Zinsertrag von T€ 6 versteuern.

Beim **Einspruch gegen den Zinsbescheid** sieht es jedoch anders aus: Zinsen stellen sog. steuerliche Nebenleistungen dar (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 AO). Anders als die Steuer werden Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen nicht verzinst (§ 233 Satz 2 AO). Das bedeutet: Auf ausgesetzte Nachzahlungszinsen werden im Falle eines erfolglosen Einspruchs **keine Aussetzungszinsen** (als „Zinseszinsen“) erhoben. Damit besteht in diesem Fall hinsichtlich eines Einspruchs und Antrags auf AdV kein finanzielles Risiko.

5. Handlungsempfehlungen

Die fehlende Verzinsung von steuerlichen Nebenleistungen spricht dafür, in **sämtlichen Fällen AdV zu beantragen**. Hierdurch verbleibt die Liquidität beim Steuerpflichtigen und kann weiterhin eingesetzt werden. Da regelmäßig für die Nachzahlungszinsen ein steuerliches Abzugsverbot besteht, bringt eine vorzeitige Zahlung auch keine Steuerentlastung mit sich. Allerdings ist zu beachten, dass das Risiko eines erfolglosen Einspruchs weiterhin besteht. Wird über die Verfassungsmäßigkeit der Zinsen – in welche Richtung auch immer – entschieden und infolgedessen die AdV aufgehoben, sind die **Nachzahlungszinsen** zu bezahlen. Dies sollte in der entsprechenden Finanzplanung vorgemerkt sein, damit es zu kei-

nen unerwarteten oder ungeplanten Liquiditätsengpässen kommt.

Derzeit sind noch weitere Verfahren vor den Gerichten zur Frage der Zinshöhe anhängig. Zu den wichtigsten zählen die beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Verfahren 1 BvR 2237/14 (Verzinsungszeiträume nach dem 31.12.2009) und 1 BvR 2422/17 (Verzinsungszeiträume nach dem 31.12.2011). Es bietet sich an:

- ☞ **Prüfen** Sie, gegen welche Verwaltungsakte Einspruch einzulegen ist. Beachten Sie, dass der **Zinsbescheid gesondert benannt/angefochten** werden sollte.
- ☞ Ein **Einspruch** lohnt sich bereits für **Verzinsungszeiträume ab 2010**. Keiner weiß, wie das BVerfG entscheiden wird. Der Einspruch ruht, Sie erhalten jedoch keine AdV auf Zinszeiträume bis April 2015.
- ☞ Für Verzinsungszeiträume **ab April 2015** erhalten Sie **AdV**. Beantragen Sie diese, entsteht kein finanzielles Risiko. Vergessen Sie jedoch nicht die latente Nachzahlungsgefahr in Ihrer **Liquiditätsplanung**.
- ☞ Gehen Sie neben Nachzahlungszinsen auch gegen alle **übrigen Arten von Zinsfestsetzungen** vor, wie z.B. bei Stundung oder AdV. Der Zinssatz ist der gleiche, eine unterschiedliche Behandlung unwahrscheinlich.
- ☞ Sie können Nachzahlungszinsen vermeiden, indem Sie auf zu erwartende Steuernachzahlungen **Vorauszahlungen** leisten. Diese können in Abstimmung mit dem Finanzamt häufig auch freiwillig und nachträglich erfolgen. Beachten Sie zudem die **Gewerbsteuer**, und stimmen Sie mit der Stadt/Gemeinde das Vorgehen ab.

□

 **Nachzahlungszinsen: BFH hat ernsthafte Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe:**

Lüdemann:

BC 6/2018, S. 258

www.bcbeckdirekt.de

 bc 2018, 258 

WWW.
bcbeckdirekt.de

Eine ausführliche Darstellung zum Rechtsbehelfsverfahren – u.a. von der Funktion über die Zulässigkeit und Begründetheit des Einspruchs gegen einen Verwaltungsakt bis zur Entscheidung hierüber – finden Sie in der Datenbank **BC BeckDirekt**:

Suche: 