

BFH: Keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge

- Aktuell (30.03.2023): Mit heute veröffentlichter Entscheidung vom 15.11.2022, VII R 55/20, hat der VII. Senat des BFH – soweit ersichtlich erstmalig höchstrichterlich mit Urteil – entschieden, dass gegen die Höhe des Säumniszuschlags nach § 240 Abs. 1 S. 1 AO auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen.
- Aktuell: Eine Woche nach der Veröffentlichung des Beschlusses des VI. Senats äußerte sich auch der VIII. Senat mit Beschluss vom 11.11.2022 (VIII B 64/22 (AdV)) zur Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge und schloss sich entgegen dem VI. Senat den Auffassungen des VII., V. und II. Senats an (mehr siehe unter Anmerkung).

In einem ADV-Verfahren sieht der VI. Senat des BFH keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge (entgegen der Auffassungen des VII. Senats und des V. Senats in den Beschlüssen vom 31.08.2021, VII B 69/21, und vom 23.05.2022, V B 4/22). Eine Übertragung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Vollverzinsung allein wegen eines gedachten Zinsanteils der Säumniszuschläge hält der BFH für nicht geboten. Er lehnte daher im Streitfall die Aussetzung der Vollziehung ab.

Sachverhalt

Vor dem Hintergrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts zu § 233a AO i.V.m. § 238 AO vom 08.07.2021 in den Verfahren 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) zur Vollverzinsung streiten die Beteiligten über die Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Säumniszuschlägen.

Die Klägerin, eine GmbH, entrichtete die Lohnsteuer und Umsatzsteuer für Juli 2021, trotz Fälligkeit zum 10.08.2021, erst am 20.08.2021. Die durch die verspätete Zahlung nach § 240 AO entstandenen und für den angefangenen Monat berechneten Säumniszuschläge von 1% (insgesamt 42 Euro) beglich die Klägerin nicht.

Die Klägerin beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Abrechnungsbescheids. Das FG gab dem Antrag statt und setzte die Vollziehung des Abrechnungsbescheids bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung aus.

Entscheidung

Der BFH gab der Beschwerde des Finanzamtes gegen das FG statt und lehnte die AdV ab.

[Bundesverfassungsgericht \(BVerfG - Beschluss vom 08.07.2021 \(1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17\) zur Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Nachzahlungszinsen](#)

Das BVerfG hatte mit Beschluss vom 08.07.2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) die Regelung für die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen ab 2014 in ihrer Höhe von monatlich 0,5% für verfassungswidrig erklärt. Eine übergangsweise Weiteranwendung der Verzinsungsregelung wird nur noch für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume zugelassen (Fortgeltungsanordnung). Für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 ist der Zinssatz im Rahmen des Gesetzes zur Neubestimmung des Zinssatzes bei der Vollverzinsung (siehe [Deloitte Tax-News](#)) auf 0,15% je Monat (1,8% für ein volles Jahr) gesenkt worden.

[Keine Übertragung des BVerfG-Beschlusses auf Säumniszuschläge](#)

§ 233a AO und § 240 AO regeln unterschiedliche Sachverhalte. Die nach § 233a AO geregelte Vollverzinsung soll typisierend objektive Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen, die dadurch entstehen, dass zwischen Entstehung des Steueranspruchs und seiner Fälligkeit nach Festsetzung ein Zeitraum von mehreren Jahren liegen kann. Nachzahlungszinsen sind

dementsprechend – anders als etwa ein Verspätungszuschlag – weder Sanktion noch Druckmittel, sondern ein Ausgleich für die Kapitalnutzung. Die Vollverzinsung hat keine zusätzliche Lenkungsfunktion dahingehend, die Steuerpflichtigen dazu anzuhalten, ihre Steuererklärungen frühzeitig abzugeben oder etwaige Vorauszahlungen angemessen zu zahlen.

Die Regelung zur Vollverzinsung wirkt sowohl zugunsten (im Fall der Steuererstattung) wie zuungunsten (im Fall der Steuernachforderung) der Steuerpflichtigen. Darauf, ob sie tatsächlich einen Zinsvorteil oder -nachteil durch die späte Steuerfestsetzung erzielt haben, kommt es nicht an. Auch die Gründe für die späte Steuerfestsetzung und insbesondere, ob die Steuerpflichtigen oder die Behörde hieran ein Verschulden trifft, sind für die Anwendung des § 233a AO unerheblich.

Säumniszuschläge sind demgegenüber ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Darüber hinaus verfolgt § 240 AO den Zweck, vom Steuerpflichtigen eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zu erhalten. Durch Säumniszuschläge werden schließlich auch die Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die bei den verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgerecht zahlen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 02.03.2017, II B 33/16 sowie BFH-Urteile vom 19.12.2000, VII R 63/99 und vom 30.03.2006, V R 2/04).

Neben der den Säumniszuschlägen zukommenden Lenkungsfunktion unterscheiden sich diese von Nachzahlungszinsen insbesondere dadurch, dass der Steuerpflichtige – anders als bei der Vollverzinsung – grundsätzlich die Wahl habe, ob er den Tatbestand der Säumnis verwirklicht und deshalb die Säumniszuschläge nach § 240 AO entstehen oder ob er die Steuerschuld bei Fälligkeit tilgt und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu günstigeren Konditionen beschafft.

Aufgrund der wesentlichen Unterschiede von Nachzahlungszinsen und Säumniszuschlägen könne nach dem BFH die Entscheidung des BVerfG zur Vollverzinsung auf § 240 AO auch nicht allein wegen eines gedachten Zinsanteils der Säumniszuschläge übertragen werden. Ebenso wenig könne der BFH eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von säumigen und nicht säumigen Steuerschuldnern durch die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge erkennen. Die in § 240 AO angelegte unterschiedliche Behandlung der beiden Vergleichsgruppen sei bereits durch die vom Steuerschuldner veranlasste Säumnis gerechtfertigt. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sei daher insoweit nicht zu beklagen.

Die Höhe der Säumniszuschläge ist nicht zu beanstanden

Nach dem BFH gelte Gleiches im Hinblick auf die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge. Die dahingehende Typisierung obliege der grundsätzlichen Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers. Sie sei dann nicht mehr zu rechtfertigen, wenn die Höhe der Säumniszuschläge unter veränderten tatsächlichen Bedingungen oder angesichts einer veränderten Erkenntnislage weder durch die maßstabbildend zugrunde gelegten noch durch sonstige geeignete Kriterien getragen ist. Ein solchen Rechtfertigungsmangel sehe der beschließende Senat – auch unter Berücksichtigung des seit 2014 währenden strukturellen Niedrigzinsniveaus – nicht.

Zum einen lasse sich aus § 240 AO nicht entnehmen, in welchem Verhältnis die vom Gesetz verfolgten Zwecke (Druckmittel, zinsähnliche Funktion, Verwaltungsaufwand) zueinanderstehen. Wegen dieser multifunktionalen Zielsetzung lasse sich der Zinsanteil nicht belastbar beziffern. Zum anderen könne selbst ein gedachter Zinsanteil nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit des § 240 Abs. 1 S. 1 AO führen. Denn ein Säumniszuschlag von 1% für jeden angefangenen Monat der Säumnis sei nach Auffassung des BFH jedenfalls im Hinblick auf die im vorliegenden Streitfall verspätet entrichtete Lohnsteuer und Umsatzsteuer auch allein zur Erzwingung derer rechtzeitiger Zahlung und zur Abgeltung des Verwaltungsaufwands verhältnismäßig und daher verfassungsrechtlich unbedenklich. Dies folge nach dem BFH aus dem Umstand, da die Lohnsteuer vom Arbeitgeber gewissermaßen treuhänderisch für den Arbeitnehmer eingezogen wird und die Umsatzsteuer über den Kaufpreis auf den Erwerber der Lieferung oder den Empfänger der Leistung abgewälzt werde.

Kein Verstoß gegen das Unionsrecht

Auch unionsrechtliche Grundsätze (Äquivalenz-, Effizienz-, Verhältnismäßigkeit- und Neutralitätsprinzip) führen nach dem BFH nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge. Der BFH verweist zur Begründung auf den BFH-Beschluss vom 23.05.2022 (V B 4/22), dem er sich insoweit

inhaltlich uneingeschränkt anschließt.

Fehlen eines besonderen Aussetzungsinteresses

Nach dem BFH wäre der Antragstellerin die begehrte AdV auch bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge nicht zu gewähren, da es im vorliegenden Streitfall an dem erforderlichen besonderen Aussetzungsinteresse fehle.

Nach der BFH Rechtsprechung ist bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines formell ordnungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes grundsätzlich ein berechtigtes Interesse an der AdV erforderlich. Der BFH hält an dieser Voraussetzung jedenfalls in einem Bagatellfall (weiterhin) fest, wenn ausschließlich verfassungsrechtliche Einwendungen gegen ein Gesetz erhoben werden. Dies sei dem Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes geschuldet. Im Streitfall könne nicht angenommen werden, dass die Säumniszuschläge von insgesamt 42 Euro für die Antragstellerin zu einer derart schwerwiegenden Belastung führen, dass ihr bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens irreparable Nachteile drohen.

Betroffene Normen

§ 240 AO

Streitjahr 2021

Anmerkung

Aktuell (23.03.2023): BFH, Urteil vom 15.11.2022, VII R 55/20

Mit Entscheidung vom 15.11.2022, VII R 55/20, hat der VII. Senat des BFH – soweit ersichtlich erstmalig höchstrichterlich mit Urteil – entschieden, dass gegen die Höhe des Säumniszuschlags nach § 240 Abs. 1 S. 1 AO auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Bisher gab es lediglich – die hier besprochenen – Beschlüsse in ADV-Verfahren, in denen die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Säumniszuschlägen von den verschiedenen Senaten des BFH unterschiedlich beantwortet wurde. Sofern nun andere Senate des BFH im Anschluss an deren ADV-Beschlüsse – entgegen dem Urteil des VII. Senats – zu der Auffassung gelangen, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Säumniszuschlägen bestehen, kann eine Anrufung des Großen Senats des BFH erfolgen, der dann endgültig über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Höhe von Säumniszuschlägen zu entscheiden hat.

Unterschiedliche Auffassungen innerhalb des BFH

Entgegen dem vorliegenden Beschluss des VI. Senats haben der VII. Senat, der V. Senat und der II. Senat, in den nicht veröffentlichten Beschlüssen vom 31.08.2021 (VII B 69/21 (AdV)), vom 23.05.2022 (V B 4/22 (AdV)) und vom 20.09.2022 (II B 3/22 (AdV)) entschieden, dass nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen bestehen, soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind. Dies gilt nach den Senaten jedenfalls insoweit, wie dem Säumniszuschlag nicht die Funktion eines Druckmittels zukommt, sondern die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern hat. Soweit nach dem BFH-Beschluss vom 08.07.2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) hinsichtlich anderer Verzinsungstatbestände zu berücksichtigen sei, dass Steuerpflichtige im Bereich der Teilverzinsungstatbestände grundsätzlich die Wahl hätten, ob sie den Zinsstatbestand verwirklichen oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu günstigeren Konditionen beschaffen, müsse nach den Senaten in dem Hauptsacheverfahren geklärt werden, welche Bedeutung diesen Überlegungen in Bezug auf die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 AO zukomme.

Mit dem Beschluss vom 11.11.2022 (VIII B 64/22 (AdV)) schloss sich der VIII. Senat der Auffassung des VII., V. und II. Senats an, welcher eine Woche nach dem oben dargestellten Beschluss (VI B 15/22 (AdV)) ergangen ist. In Übereinstimmung mit dem Beschluss des VII. Senats, führt der VIII. Senat aus, dass die im Urteilsfall streitgegenständlichen Säumniszuschläge in voller Höhe von der Vollverzinsung auszusetzen sind, da es keine Teilverfassungswidrigkeit in Bezug auf einen bestimmten Zweck einer Norm gebe (vgl. bereits BFH-Beschluss vom 04.07.2019, VIII B 128/18 (AdV) zu ernstlichen Zweifeln an Aussetzungszinsen sowie BFH-Beschluss vom 23.05.2022 (V B 4/22 (AdV)). Es ist davon auszugehen, dass sich die Verfahren des VI. und VIII. Senats überschneiden haben und die ergangenen Entscheidungen der beiden Senate nicht gegenseitig berücksichtigt werden konnten.

Praxishinweis

Die Frage, ob die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge verfassungsgemäß ist, ist somit nach wie vor höchstrichterlich ungeklärt. Für die Praxis ist darauf hinzuweisen, dass Einzelfälle – wie hier der Bagatellfall – bei der Beurteilung wesentlich mit hineinspielen können. Die unterschiedlichen Auffassungen der Senate führen nicht zur Anrufung des Großen Senats des BFH, da im summarischen Verfahren der AdV die Rechtsfragen nicht endgültig entschieden werden.

Vorinstanzen

Finanzgericht Münster, 25.04.2022, 12 V 570/22 AO (zu VIII B 64/22 (AdV))

Finanzgericht Münster, Beschluss vom 14.02.2022, 8 V 2789/21

Fundstellen

BFH, Urteil vom 15.11.2022, [VII R 55/20](#), BStBl II 2023, S. 621

BFH, Beschluss vom 28.11.2022, [VI B 15/22 \(AdV\)](#), BStBl II 2023, S. 12

Parallelentscheidungen:

BFH, Beschluss vom 09.03.2023, VI B 31/22 (AdV)

BFH, Beschluss vom 28.10.2022, VI B 27/22 (AdV)

BFH, Beschluss vom 28.10.2022, VI B 31/22 (AdV)

BFH, Beschluss vom 28.10.2022, VI B 35/22 (AdV)

BFH, Beschluss vom 28.10.2022, VI B 38/22 (AdV)

BFH, Beschluss vom 28.10.2022, VI B 48/22 (AdV)

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 11.11.2022, [VIII B 64/22 \(AdV\)](#)

BVerfG, Beschluss vom 08.07.2021, 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 02.03.2017, II B 33/16, BStBl. II 2017, S. 646.

BFH, Urteil vom 19.12.2000, VII R 63/99, BStBl. II 2001, S. 217

BFH, Urteil vom 30.03.2006, V R 2/04, BStBl. II 2006, S. 612.

BVerfG, Beschluss vom 04.05.2022, 2 BvL 1/22

BFH, Urteil vom 23.05.2022, V B 4/22 (AdV), BFH/NV 2022, S. 1030.

BFH, Beschluss vom 31.08.2021, VII B 69/21 (AdV), NV

BFH, Beschluss vom 23.05.2022, V B 4/22 (AdV), NV

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.