

Urteil vom 15. November 2022, VII R 55/20

Zur Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen

ECLI:DE:BFH:2022:U.151122.VIIR55.20.0

BFH VII. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 227, AO § 233, AO § 233a, AO § 238, AO § 240

vorgehend FG Hamburg, 01. Oktober 2020, Az: 2 K 11/18

Leitsätze

Gegen die Höhe des Säumniszuschlags nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO bestehen auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 01.10.2020 - 2 K 11/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde am ...04.2016 zum Insolvenzverwalter über das Vermögen des Insolvenzschuldners Z bestellt. Im Juni 2016 meldete der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) verschiedene Abgabenforderungen zur Tabelle an, u.a. auch Säumniszuschläge für den Zeitraum März 2015 bis April 2016. Der Kläger bestritt die vom FA angemeldeten Forderungen im Prüfungstermin am ...07.2016. Mit Schreiben vom 07.09.2017 erließ das FA die Hälfte der zur Insolvenztabelle angemeldeten Säumniszuschläge.
- 2** Da der Kläger die Forderungsanmeldung weiterhin bestritt, stellte das FA mit Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) vom 13.11.2017 Insolvenzforderungen in Höhe von insgesamt 28.005 € fest. Darin waren auch die Säumniszuschläge in Höhe von (nunmehr) insgesamt 576,50 € enthalten. Der gegen den Feststellungsbescheid gerichtete Einspruch des Klägers blieb erfolglos.
- 3** Mit der vor dem Finanzgericht (FG) erhobenen Klage beantragte der Kläger, den Feststellungsbescheid so zu ändern, dass keine Säumniszuschläge festgestellt werden. Das FG entschied, dass die Säumniszuschläge hinsichtlich eines möglichen Zinsanteils weder ganz noch teilweise gegen das Verfassungsrecht verstießen. Denn selbst wenn der Säumniszuschlag auch eine Zinsfunktion habe, lasse sich kein "fester" und damit typisierter Zinssatz ermitteln, der am Maßstab eines Marktzinses gemessen werden könnte.
- 4** Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers. Zur Begründung trägt er vor, Säumniszuschlägen komme gemäß § 240 AO eine Doppelfunktion zu. Sie dienten einerseits als Druckmittel eigener Art und andererseits als Ausgleich für den Verwaltungsaufwand. In ihrer Funktion als Druckmittel würden sie gegenstandslos, wenn der Steuerschuldner aufgrund Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung nicht mehr zur rechtzeitigen Zahlung angehalten werden könne. Deshalb seien dem Steuerschuldner in einem solchen Fall --wie hier geschehen-- 50 % der Säumniszuschläge gemäß § 227 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen. Dieser Erlass bewirke rechnerisch eine Verminderung der Säumniszuschläge von 12 % p.a. auf 6 % p.a. und orientiere sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) an der Höhe der Zinsen im Falle der Aussetzung der Vollziehung oder der Stundung. Denn der säumige Schuldner solle jedenfalls in Höhe der Zinsen belastet werden, die im Falle der

Aussetzung der Vollziehung oder der Stundung angefallen wären. Einem etwaigen Verwaltungsaufwand komme im Rahmen der zweiten Funktion im Verhältnis zum Zinsanteil danach keine Bedeutung zu. Damit würden 50 % der Säumniszuschläge rechnerisch ein fester Zinssatz, nämlich 6 % p.a., zugewiesen. Die Begründung des Regierungsentwurfs betreffend den Entwurf eines Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 02.11.2006 bestätige dies (BTDrucks 16/3227, S. 17 f.).

- 5 Die Feststellung der Säumniszuschläge in Höhe von 6 % p.a. sei nicht verfassungsgemäß. Denn der Zinssatz von 6 % p.a. überschreite angesichts der eingetretenen strukturellen und nachhaltigen Verfestigung des niedrigen Marktzinsniveaus den angemessenen Rahmen der wirtschaftlichen Realität in erheblichem Maße und sei damit mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar. Schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel bestünden, ob der Zinssatz von 6 % p.a. dem aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Übermaßverbot entspreche, zumal die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinzniveaus wie ein sanktionierender, rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung wirke. Dies alles gelte im Streitfall umso mehr, als Z nach dem Insolvenzgutachten bereits ab April 2014 über keine Mittel verfügt habe, die er hätte anlegen können.
- 6 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung des FG sowie die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 13.11.2017 dahin zu ändern, dass die Feststellung von Säumniszuschlägen unterbleibt.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Es verweist auf das Urteil des FG und ergänzt, die Gegenseite verkenne den Umstand, dass der hälftig verbleibende Anteil von Säumniszuschlägen in Höhe von 6 % p.a. i.S. des § 240 AO nicht einer typisierenden Zinsfestsetzung i.S. des § 238 AO gleichzusetzen sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der streitgegenständliche Feststellungsbescheid rechtmäßig ist.
- 10 1. Die allgemeinen Voraussetzungen für den Erlass eines Feststellungsbescheids gemäß § 185 Satz 1 der Insolvenzordnung i.V.m. § 251 Abs. 3 AO sind erfüllt.
- 11 2. Die Feststellung der nach dem hälftigen Erlass noch verbliebenen Säumniszuschläge ist rechtmäßig und verstößt nicht gegen Verfassungsrecht.
- 12 a) Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten (§ 240 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO). Säumniszuschläge fallen nach dem Gesetz unabhängig davon an, ob eine Steuer zutreffend festgesetzt wird; nach § 240 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 AO bleiben die verwirkten Säumniszuschläge unberührt, wenn die Festsetzung einer Steuer aufgehoben oder geändert wird (s.a. BFH-Urteil vom 18.09.2018 - XI R 36/16, BFHE 262, 297, BStBl II 2019, 87, Rz 32).
- 13 Im Streitfall war die Höhe der Säumniszuschläge zutreffend berechnet worden. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Die Säumniszuschläge sind entsprechend der bisherigen Rechtsprechung wegen der Insolvenz des Z zur Hälfte erlassen worden.
- 14 b) Gegen die Höhe der Säumniszuschläge bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 15 aa) Die vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BGBl I 2021, 4303, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2021, 3309) herausgearbeiteten Grundsätze, nach denen die Verzinsung nach §§ 233a, 238 AO in Höhe von 0,5 % pro Monat für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, lassen sich nicht auf Säumniszuschläge übertragen (vgl. BFH-Beschluss vom 28.10.2022 - VI B 15/22 (AdV), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2023, 12, Rz 23; a.A. BFH-Beschluss vom 11.11.2022 - VIII B 64/22 (AdV), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 18).
- 16 (1) Anknüpfungspunkt für die vom BVerfG in seiner Entscheidung als verfassungswidrig angesehene

Ungleichbehandlung war die in § 233a Abs. 2 Satz 1 AO geregelte fünfzehnmonatige Karenzzeit, welche nach Ansicht des BVerfG zu einer verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen führt, nämlich derjenigen Steuerschuldner, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit (zutreffend) festgesetzt wurde, gegenüber denjenigen, deren Steuer bereits innerhalb der Karenzzeit endgültig festgesetzt wurde, mithin eine Ungleichbehandlung zinszahlungspflichtiger gegenüber nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern (vgl. BVerfG-Beschluss in BGI I 2021, 4303, NJW 2021, 3309, Rz 104).

- 17** (a) Das BVerfG sah die verfassungsrechtlich relevante Ungleichheit folglich nicht in einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Zinszahlungspflichtigen in dem Sinne, dass sie im Binnenverhältnis durch die Bestimmung des Zinssatzes nicht rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet würden, sondern allein in einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung der nach § 233a AO zinszahlungspflichtigen gegenüber den nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern durch die typisierende Annahme eines durch eine späte Steuerfestsetzung entstandenen potentiellen Liquiditätsvorteils in Höhe von monatlich 0,5 % Zinsen (BVerfG-Beschluss in BGI I 2021, 4303, NJW 2021, 3309, Rz 105).
- 18** (b) Dabei spielte die Frage, ob ein Zinssatz von monatlich 0,5 % den durch eine Vollverzinsung zulasten der Steuerpflichtigen auszugleichenden Vorteil der Höhe nach realitätsgerecht abbildet, erst in der anschließenden Rechtfertigungsprüfung nach strengeren Verhältnismäßigkeitsanforderungen eine Rolle (vgl. BVerfG-Beschluss in BGI I 2021, 4303, NJW 2021, 3309, Rz 109 ff. und 116 ff.). Das BVerfG sah diesen potentiell entstehenden Vorteil mit dem monatlichen Zinssatz von 0,5 % ab 2014 als nicht mehr realitätsgerecht bemessen an (BVerfG-Beschluss in BGI I 2021, 4303, NJW 2021, 3309, Rz 203 ff.).
- 19** (c) Insbesondere mit Blick auf die ansonsten bestehenden erheblichen haushaltswirtschaftlichen Unsicherheiten hat das BVerfG allerdings hinsichtlich der Zinshöhe nach §§ 233a, 238 AO eine Fortgeltungsanordnung für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 getroffen. Da das BVerfG jedoch ausdrücklich nur über die Verfassungsmäßigkeit der Nachzahlungszinsen gemäß §§ 233a, 238 AO und nicht auch des Säumniszuschlags entschieden hat und es ferner fraglich ist, ob den staatlichen Einnahmen aus § 240 AO eine ähnliche haushaltswirtschaftliche Bedeutung wie den Nachzahlungszinsen zukommt und ob das BVerfG auch bei einer Verfassungswidrigkeit des § 240 AO eine Fortgeltung bis zum 31.12.2018 anordnen würde, ist die Frage der Verfassungswidrigkeit der Säumniszuschläge im Streitfall zu entscheiden, obwohl der Streitzeitraum vor dem 31.12.2018 liegt.
- 20** (2) Hinsichtlich der Säumniszuschläge fehlt es bereits an einer Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte; eine Ungleichbehandlung zwischen zinszahlungspflichtigen Steuernachzahlern und säumniszuschlagszahlungspflichtigen Steuerpflichtigen ist mangels vergleichbarer Sachverhalte nicht gegeben.
- 21** (a) Die nach § 233a AO geregelte Vollverzinsung soll stark typisierend objektive Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen, die dadurch entstehen, dass zwischen der Entstehung des Steueranspruchs und seiner Fälligkeit nach Festsetzung ein Zeitraum von mehreren Jahren liegen kann (vgl. BeckOK AO/Oosterkamp, 22. Ed. [01.10.2022], AO § 233a Rz 1). Nachzahlungszinsen sind dementsprechend weder Sanktion noch Druckmittel, sondern ein Ausgleich für die Kapitalnutzung. Die Vollverzinsung hat keine zusätzliche Lenkungsfunction dahingehend, die Steuerpflichtigen dazu anzuhalten, ihre Steuererklärungen frühzeitig abzugeben oder etwaige Vorauszahlungen angemessen anzusetzen (vgl. BVerfG-Beschluss in BGI I 2021, 4303, NJW 2021, 3309, Rz 126). Die Regelung wirkt sowohl zugunsten (im Fall der Steuererstattung) als auch 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; die Vollverzinsung nach § 233a AO entsteht unabhängig vom Verhalten der Steuerpflichtigen (BVerfG-Beschluss in BGI I 2021, 4303, NJW 2021, 3309, Rz 7, m.w.N.).
- 22** (b) Anders verhält es sich hingegen im Hinblick auf die verschiedenen Funktionen der Säumniszuschläge. Der im Vergleich zu den Zinsen doppelt so hohe Säumniszuschlag ist in erster Linie ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung fälliger Steuern und erfüllt primär eine pönale Funktion. § 240 AO verfolgt das Ziel, den Bürger zur zeitnahen Erfüllung seiner Zahlungsverpflichtungen anzuhalten und die Verletzung eben jener Verpflichtung zu sanktionieren. Daneben ist der Säumniszuschlag Gegenleistung bzw. Ausgleich für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern und dient letztlich auch dem Zweck, den Verwaltungsaufwand der Finanzbehörden auszugleichen (vgl. BFH-Urteile vom 29.08.1991 - V R 78/86, BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, unter B.II.2.a, m.w.N., und vom

30.03.2006 - V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612, unter II.2., m.w.N.; BFH-Beschluss vom 02.03.2017 - II B 33/16, BFHE 257, 27, BStBl II 2017, 646, Rz 32).

- 23** Die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen ist damit nicht Haupt-, sondern nur Nebenzweck der Regelung (vgl. bereits den Gesetzgeber: BTDrucks 3/2573, S. 34, zu § 1 Abs. 1; BTDrucks 8/1410, S. 3 f.; vgl. auch BVerfG-Kammerbeschluss vom 04.05.2022 - 2 BvL 1/22, Recht und Schaden 2022, 460, Rz 31, zu in § 193 Abs. 6 Satz 2 des Versicherungsvertragsgesetzes geregelten Säumniszuschlägen, hierzu BFH-Beschluss vom 20.09.2022 - II B 3/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1328, Rz 17). Es geht folglich nicht um einen Vorteilsausgleich gegenüber anderen Steuerpflichtigen, sondern lediglich als Nebenzweck um einen Ausgleich gegenüber der Finanzverwaltung. Schon daran zeigt sich, dass die Sachverhalte nicht vergleichbar sind.
- 24** Die Ausführungen des BVerfG, mit denen es eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung auf die anderen Verzinsungstatbestände, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO, abgelehnt hat, lassen sich zudem auch auf Säumniszuschläge nach § 240 AO übertragen. Das BVerfG hat insoweit dargelegt, dass bei diesen anderen Verzinsungstatbeständen eine Verzinsung in der Regel erst nach Fälligkeit erfolgte und dass die Steuerpflichtigen die Entstehung dieser Zinsen jedenfalls bewusst in Kauf nahmen und damit grundsätzlich die Wahl gehabt hätten, ob sie den Zinsbestand verwirklichen und den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten Zinssatz hinnehmen wollten oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu zinsgünstigeren Konditionen beschaffen wollten (BVerfG-Beschluss in BGBl I 2021, 4303, NJW 2021, 3309, Rz 243). Diese Ausführungen gelten beim Säumniszuschlag nach § 240 AO in gleicher Weise. Auch dieser setzt die Fälligkeit voraus und die Steuerpflichtigen haben seine Entstehung bewusst in Kauf genommen. Das gilt im Übrigen auch dann, wenn die Finanzbehörden wegen Zahlungsunfähigkeit im Billigkeitswege --wie im Streitfall-- die Hälfte der Säumniszuschläge erlassen. Mithin unterscheiden sich die Sachverhalte zwischen zinszahlungspflichtigen Steuerpflichtigen nach § 233a AO und säumniszuschlagspflichtigen Steuerschuldnern nach § 240 AO auch insoweit.
- 25** Allein der Umstand, dass bei Säumniszuschlagspflichtigen anders als jetzt bei den zinszahlungspflichtigen Steuernachzahlern das strukturelle Niedrigzinsniveau seit 2014 nicht berücksichtigt wird, genügt für eine Vergleichbarkeit der zwei Gruppen nicht (so aber das Amtsgericht Wiesbaden in seinem (Vorlage-)Beschluss vom 21.12.2021 - 92 C 1252/21 (13), juris, Rz 13, hinsichtlich säumniszuschlagspflichtiger Versicherungsnehmer). Denn das behandelt die eigentliche Frage nach der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung bereits als Tatbestandsmerkmal der Ungleichbehandlung.
- 26** (3) Auch innerhalb der Gruppe der Säumniszuschlagspflichtigen selbst ist keine Ungleichbehandlung gegeben.
- 27** Damit scheidet ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG aus.
- 28** bb) Die Höhe des Säumniszuschlags verletzt ferner nicht das Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG wegen eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot.
- 29** (1) Der aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG folgende Anspruch des Steuerpflichtigen, nur im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung zur Leistung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen herangezogen zu werden, ermöglicht es ihm auch, hierbei die Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips einzufordern. Der Steuerpflichtige darf nicht zu einer unverhältnismäßigen Abgabe herangezogen werden (BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 03.09.2009 - 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.b aa, m.w.N.).
- 30** (2) Die Höhe des Säumniszuschlags ist auch in einer Niedrigzinsphase durch den vom Gesetzgeber intendierten Zweck der Norm gedeckt.
- 31** In den Gesetzesmaterialien wird die Höhe des Säumniszuschlags von einem Prozent pro angefangenen Monat damit begründet, dass der Säumniszuschlag dem Fiskus zwar keine wirtschaftliche Entschädigung für die Vorenthaltung des ihm geschuldeten Steuerbetrags gewähren, sondern allein den rechtzeitigen Eingang der Steuern sicherstellen solle. Dabei dürfe aber nicht die Höhe der Kreditkosten außer Acht gelassen werden; der Säumniszuschlag dürfe nicht unter den Kosten für Kredite liegen, da sonst die Gefahr bestehe, dass Steuerpflichtige die Steuerzahlungen hinausschöben, weil diese Art der Finanzierung billiger wäre als ein Kredit auf dem Geldmarkt (BTDrucks 3/2573, S. 34). Anders als teilweise in der Literatur vorgeschlagen (vgl. Seer, Der Betrieb --DB-- 2022, 1795, 1802 f.; Romswinkel, Der Steuerberater --StB-- 2021, 101, 104), kann man sich in Bezug auf die Höhe des Säumniszuschlags also auch nicht an den Verzugszinsen des Bürgerlichen Gesetzbuchs orientieren. Nach den Gesetzesmaterialien kämen als Vergleichsmaßstab für Säumniszuschläge die Kreditkosten für Kontoüberziehungen in Betracht. Diese

hätten im Herbst 1960 im Bundesgebiet jährlich 11 % betragen (Monatsberichte der Deutschen Bundesbank für Oktober 1960, S. 98). Unter diesen Umständen erschien zum damaligen Zeitpunkt ein Zuschlag von einem Prozent für jeden angefangenen Monat als angemessen (BTDrucks 3/2573, S. 34). Von dieser Ausgangslage hat sich der Zinssatz für Kontoüberziehungen bis heute --gerade im Vergleich zu den sonstigen Zinsen-- nicht in einem unangemessen Umfang entfernt (vgl. z.B. BTDrucks 19/26890, S. 1, m.w.N.).

- 32** (3) Unabhängig von diesen Überlegungen werden säumige Steuerpflichtige durch die Höhe des Zuschlags nach § 240 AO nicht unverhältnismäßig hoch belastet. Die Gegenauffassung bringt vor, dass wegen der Verfassungswidrigkeit der Zinshöhe nach §§ 233a, 238 AO und dem auch von der Rechtsprechung anerkannten Zinscharakter des Säumniszuschlags, der bei der Frage nach einem Erlass gemäß § 227 AO im Falle der Überschuldung eine Rolle spielt, auch der Säumniszuschlag nach § 240 AO verfassungswidrig hoch sei. Die dabei vorgebrachten Argumente, die den Säumniszuschlägen nicht nur einen (sekundären) Zinscharakter attestieren, sondern sie (anteilsweise) als Zinsen behandeln wollen, vermögen jedoch nicht zu überzeugen.
- 33** (a) Zur Begründung der verfassungswidrigen Höhe der Säumniszuschläge wurden diese als Zinsen definiert. Dazu wird angeführt, Zinsen seien ein laufzeitabhängiges Entgelt für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Geldkapitals. Säumniszuschläge fielen nur dann an, wenn eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet werde. Damit sei ihr Anfall insgesamt auf die nicht rechtzeitige Tilgung ausgerichtet, sodass es sich um ein laufzeitabhängiges Entgelt für der Finanzbehörde vorenthaltenes Geldkapital handle. Damit seien Säumniszuschläge per definitionem Zinsen, und zwar sogar in vollem Umfang (Steck, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2019, 143, 146).
- 34** Diese Argumentation vermag jedoch nicht zu überzeugen, denn sie berücksichtigt nicht die Möglichkeit, dass einer im Fall der nicht fristgerechten Zahlung geforderten zusätzlichen Leistung auch ein anderer Zweck zukommen kann als eine bloße Entgeltfunktion. Aus dem bloßen Umstand des Anfalls von Säumniszuschlägen bei nicht fristgerechter Zahlung auf deren Charakter als Zinsen zu schließen, wird der Intention des Gesetzgebers nicht gerecht (s. oben 2.b bb (2)) und verkehrt den primären Zweck des Säumniszuschlags, die Erzeugung von Druck auf die Steuerpflichtigen, die Steuer bis zur Fälligkeit zu zahlen, in sein genaues Gegenteil, nämlich jemandem Geld zu überlassen und dafür einen Ausgleich zu erhalten. Der Grund, weshalb allein aus der Säumnis darauf geschlossen werden könne, dass es sich um Entgelt handle, wird dementsprechend nicht erklärt, sondern vorausgesetzt. Es handelt sich somit um einen Zirkelschluss.
- 35** (b) Zudem dürfen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 233 Satz 1 AO nur verzinst werden, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Die Vorschrift des § 240 AO ist hier systematisch nicht zu verorten.
- 36** Auch hier vermögen die Gegenargumente nicht zu überzeugen. Zwar sind die Vorschriften über Zinsen und Säumniszuschläge im selben Abschnitt enthalten. Der Säumniszuschlag ist aber in einem eigenen Unterabschnitt im Zweiten Abschnitt "Verzinsung, Säumniszuschläge" des Fünften Teils der AO "Erhebungsverfahren" geregelt und gerade nicht als Zinstatbestand im Unterabschnitt "Verzinsung". Den verschiedenen Regelungen in diesem Abschnitt lässt sich kein systematischer Zusammenhang dahingehend entnehmen, dass Zinsen und Säumniszuschläge wesentlich mehr verbindet, als dass es sich um steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Nrn. 4 und 5 AO) im Rahmen der Erhebung handelt. Bereits der Vergleich der anderen AO-Abschnitte mit den verbindenden Elementen ihrer jeweiligen Unterabschnitte zeigt, dass in den Unterabschnitten der jeweiligen Abschnitte nicht ähnliche Fragen behandelt werden, z.B. im Fünften Teil "Erhebungsverfahren", Erster Abschnitt mit den Unterabschnitten 1. "Verwirklichung und Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis", 2. "Zahlung, Aufrechnung und Erlass" und 3. "Zahlungsverjährung".
- 37** Soweit nach dem BFH in seinen Urteilen in BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, unter B.II.2.a und vom 22.01.1993 - III R 92/89 (BFH/NV 1993, 455, unter 2.c) in den Normen § 240 AO (Säumniszuschläge), § 234 AO (Stundungszinsen) und § 237 AO (Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung) zum Ausdruck kommt, dass die Finanzbehörde von dem in den §§ 240 und 361 Abs. 1 AO niedergelegten Grundsatz, wonach festgesetzte Steuerschulden bei Fälligkeit zu zahlen sind, nicht ohne eine Gegenleistung des Zahlungspflichtigen absehen kann und darin einen systematischen Zusammenhang zwischen diesen drei Normen erkannt hat, handelt es sich nicht um einen systematischen Zusammenhang zwischen §§ 233 ff. AO und § 240 AO in dem Sinne, dass Säumniszuschläge Zinsen i.S. des § 233 Satz 1 AO sind (vgl. ferner Loose in Tipke/Kruse, § 240 AO Rz 1; Beschlüsse des FG Münster vom 29.05.2020 - 12 V 901/20 AO, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 1053, Rz 34, und vom 16.05.2022 - 5 V 507/22, EFG 2022, 1357, Rz 40). Denn der BFH hat in seinem Urteil in BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906 fortgeführt, dass

nach der Entscheidung des Gesetzgebers folglich bei nicht rechtzeitiger Zahlung entweder Stundungszinsen, Aussetzungszinsen oder Säumniszuschläge anfallen sollen und verwirkte Säumniszuschläge an die Stelle von Stundungs- oder Aussetzungszinsen treten. Das entspricht hinsichtlich der Säumniszuschläge dem oben dargestellten Nebenzweck des § 240 AO, aus dem allein sich aber nicht ergibt, dass Säumniszuschläge Zinsen i.S. des § 233 Satz 1 AO sind.

- 38** Auch aus dem Umstand, dass § 233 Satz 1 AO nur verlangt, dass die Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gesetzlich "vorgeschrieben" sein muss, ohne den Unterabschnitt "Verzinsung" ausdrücklich in Bezug zu nehmen, lässt sich nicht schließen, dass die Zinstatbestände der §§ 233a bis 237 AO keinen abschließenden Katalog bilden und es sich bei Säumniszuschlägen um Zinsen handelt. Auch die Existenz anderer Zinsvorschriften außerhalb der AO, z.B. in § 28 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, § 12 des Investitionszulagengesetzes 2010 und § 111 des mit Ablauf des 31.12.2017 außer Kraft getretenen Branntweinmonopolgesetzes, spricht nicht zwingend dagegen, dass der Katalog der Zinstatbestände der §§ 233a bis 237 AO als abschließend betrachtet werden kann (a.A. Steck, DStZ 2019, 143, 147 f.). Zwar führt Steck an, dass Steuergesetze nicht den Begriff "Zinsen" gebrauchen müssten, um (jedenfalls auch) Zinsen zu meinen, und verweist zur Begründung auf § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes, dessen dortige Umschreibung Zinsen erfasse (Steck, DStZ 2019, 143, 147 f.). In dieser Norm wird jedoch ausdrücklich vorausgesetzt, dass es sich bei den angesprochenen Zinsen um ein Entgelt handeln muss. Wie bereits dargelegt, kommen den Säumniszuschlägen jedoch andere Funktionen als eine reine Entgeltfunktion zu. Gerade die Formulierungen "Zinsersatz", "Zinscharakter" und andere in der Literatur und Rechtsprechung zur Bezeichnung von Säumniszuschlägen verwendete Begriffe zeigen, dass es sich bei Säumniszuschlägen um Nebenleistungen handelt, die zwar Eigenschaften von Zinsen teilen, aber selbst gerade keine Zinsen sind.
- 39** (c) Auch kann ein Zinsanteil nicht daraus hergeleitet werden, dass im Falle der Hinterziehung von Steuern Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 3 Satz 2 AO nicht für Zeiträume erhoben werden, für die ein Säumniszuschlag verwirkt wurde. Denn diese Anrechnung erfolgt nicht aus dem Gedanken heraus, dass Zinsen nicht zwei Mal berechnet werden sollen, sondern aus Gründen des Übermaßverbots zur Vermeidung einer Belastungskumulation; der Steuerschuldner soll nicht doppelt belastet werden mit einerseits (Hinterziehungs-)Zinsen und andererseits Säumniszuschlägen.
- 40** (d) Des Weiteren lässt sich beim Säumniszuschlag auch kein konkreter Anteil bestimmen, der als Zins behandelt werden könnte.
- 41** Für die Annahme eines verfassungswidrig überhöhten und nicht mehr realitätsgerecht typisierenden Zinsanteils bedürfte es der Festlegung auf einen bestimmten prozentualen Zinsanteil als Maßstab. Einen solchen Anteil haben weder der Gesetzgeber noch die Rechtsprechung dem Säumniszuschlag bisher zugewiesen. Vielmehr hat die Rechtsprechung im Rahmen der Ermessensentscheidung über einen Billigkeitserlass von Säumniszuschlägen bei Zahlungsunfähigkeit dem Druckmittelcharakter der Säumniszuschläge einen Anteil von 50 % zugemessen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 14.01.2002 - XI B 146/00, juris, unter 3.). Aus dieser Aufteilung des Säumniszuschlags im Rahmen der --eigenen rechtlichen Grundsätzen folgenden-- Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme kann jedoch nicht generell ein fester --typisierter-- Zinsanteil von 6 % p.a. hergeleitet werden (vgl. BFH-Beschluss zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, in BStBl II 2023, 12, Rz 26 f.). So hatte diese Aufteilung ihren Grund nicht darin, dass die Rechtsprechung den Säumniszuschlag in dieser Höhe als Zins ansah. Vielmehr sah sie in einem Fall, in dem auf Antrag eine Stundung der Steuer möglich oder geboten gewesen wäre, einen Teilerlass als ermessensgerecht an, weil dadurch der Nebenzweck der Gegenleistung berücksichtigt werde (Senatsurteil vom 26.04.1988 - VII R 127/85, BFH/NV 1989, 71, unter II.), und hat als Maßstab für den Teilerlass die Stundungs- oder Aussetzungszinsen herangezogen. Damit wollte die Rechtsprechung eine Gleichbehandlung von vergleichbaren Sachverhalten sicherstellen: Der säumige Schuldner sollte jedenfalls in der Höhe durch Säumniszuschläge belastet bleiben, in der im Falle der Aussetzung oder Stundung Zinsen angefallen wären (BFH-Urteil in BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, unter B.II.2.b, m.w.N.). Der hälftige Erlass beruhte also nicht auf der Annahme, der Zinscharakter der Säumniszuschläge sei mit einem bestimmtem Anteil und damit in einer konkreten Höhe anzusetzen oder dass die Verzinsung nach der AO generell mit 6 % p.a. erfolge und daher auch in den Säumniszuschlägen ein entsprechender Zinsanteil enthalten sei (so aber z.B. Romswinkel, StB 2021, 101, 102).
- 42** Lässt sich danach ein fester und typisierender Zinssatz der Regelung in § 240 AO nicht entnehmen, sondern kommt der Norm neben ihrem primären Sanktionszweck für die nicht rechtzeitige Leistung --lediglich-- auch ein Zinscharakter zu, fehlt es damit aber an einer festen Größe eines Zinssatzes, die auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden könnte. Nach alledem scheidet eine (anteilige) Behandlung des Säumniszuschlags als Zins aus.

- 43** (e) Da also ein konkreter Zinsanteil dem Säumniszuschlag nach § 240 AO nicht immanent ist, kann sich die Verfassungswidrigkeit nur aus seiner Höhe von einem Prozent für jeden angefangenen Monat der Säumnis ergeben. Ein solcher ist bereits allein zur Erzwingung der rechtzeitigen Zahlung der fälligen Steuer und zur Abgeltung des Verwaltungsaufwands verhältnismäßig und daher verfassungsrechtlich unbedenklich (gl.A. BFH-Beschluss zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, in BStBl II 2023, 12, Rz 28 bis 30 mit Ausführungen zur Lohn- und Umsatzsteuer). Dabei ist zu beachten, dass dem Gesetzgeber hinsichtlich des Übermaßes einer Beschwer ein Wertungsspielraum zur Verfügung steht (BFH-Beschluss zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, in BStBl II 2023, 12, Rz 25). Gerade die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien machen deutlich, dass sich der historische Gesetzgeber, der sich diese Ausführungen zu eigen gemacht hat, dieses Spielraums bewusst war und ihn nicht überschritten hat (s. oben). Dass die Höhe von einem Prozent pro angefangenen Monat an sich verhältnismäßig ist, wird dementsprechend nicht bezweifelt (vgl. z.B. Beschluss des FG München vom 13.08.2018 - 14 V 736/18, EFG 2018, 1608; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 240 AO Rz 19; Lemaire in: Kühn/v. Wedelstädt, 22. Aufl., AO, § 240 Rz 1; Seer, DB 2022, 1795, 1803; Steck, DStZ 2019, 143, 150).
- 44** Unbilligen Härten im Einzelfall kann lediglich durch (Teil-)Erlass nach § 227 AO begegnet werden (vgl. Beschluss des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 29.04.2022 - 14 B 403/22, Zeitschrift für Kommunal Finanzen 2022, 216; BFH-Beschluss zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, in BStBl II 2023, 12, Rz 32). Ob ein Erlass von 6 % p.a. nach § 227 AO im Falle der Überschuldung angesichts eines Niedrigzinsniveaus verfassungsgemäß ist, kann im vorliegenden Verfahren nicht überprüft werden. Bei einer solchen Fragestellung wäre jedoch auch in die Erwägung einzubeziehen, dass sich der Beschluss des BVerfG nur auf den Zinsstatbestand nach § 233a AO bezogen hat.
- 45** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de