



**Stellungnahme Nr. 20**  
**Mai 2018**

**zu den Verfassungsbeschwerden der L.-S. GmbH - 1 BvR 2422/17**

**unmittelbar gegen**

- 1. das Urteil des Verwaltungsgerichts VG Augsburg vom 14.12.2016 (Au 6 K 16.686),**
- 2. den Beschluss des bayerischen Oberverwaltungsgerichts vom 10.08.2017 (4 ZB 17.279)**
- 3. und mittelbar gegen § 238 Abs. 1 AO**

**und der G. GmbH - 1 BvR 2237/14**

**unmittelbar gegen**

- 1. den Gewerbesteuerzinsbescheid der Stadt Krefeld vom 17.08.2012,**
- 2. das Urteil des Verwaltungsgerichts Düsseldorf vom 22.03.2013 (25 K 6604/12),**
- 3. den Beschluss des Oberverwaltungsgerichts Nordrhein-Westfalen vom 10.07.2014 (14 A 1196/13),**
- 4. und mittelbar gegen § 238 Abs. 1 AO**

**wegen Nachzahlungszinsen im Steuerrecht**

**Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses**

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender  
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher  
RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla  
RA Prof. Dr. Christofer Lenz (Berichterstatter)  
RA Dr. Michael Moeskes  
RA Prof. Dr. Michael Quaas  
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate  
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz  
RA Frank Johnnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 164.500 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

## Stellungnahme

### A. Sachverhalt

#### I. Verfahren L.-S. GmbH –1 BvR 2422/17

1. Gegenstand der Verfassungsbeschwerde sind Festsetzungen von Nachzahlungszinsen gemäß § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO für die Gewerbesteuer 2005 und 2006, die durch das Urteil des Verwaltungsgerichts Augsburg und einen Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs bestätigt wurden, sowie die diesen Entscheidungen zugrunde liegende Norm des § 238 Abs. 1 AO, die einen jährlichen starren Zinssatz von 6 % festlegt.
2. Die Beschwerdeführerin betreibt ein Gewerbe. Aufgrund einer Betriebsprüfung änderte das zuständige Finanzamt im Jahr 2014 den Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2005 und für das Jahr 2006. Gleichzeitig setzte das Finanzamt Nachzahlungszinsen für die Gewerbesteuer 2005 auf 751.854,00 € (Zeitraum 01.04.2007 bis 14.07.2014) und für die Gewerbesteuer 2006 auf 700.725,00 € (Zeitraum 01.04.2008 bis 14.07.2014) fest.
3. Gegen die Festsetzung der Nachzahlungszinsen im Zeitraum vom 01.01.2012 bis zum 14.07.2014 wandte sich die Beschwerdeführerin im Widerspruchsverfahren und erhob Klage vor dem Verwaltungsgericht Augsburg. Zur Begründung trug die Beschwerdeführerin vor, dass den Gewerbesteuerzinsbescheiden ein verfassungswidriger Zinssatz für die Zeiträume nach dem 31.12.2011 zugrunde lag. Mit Urteil vom 14.12.2016 (AU K 16.686) hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen und die Berufung nicht zugelassen. Es hat ausgeführt, dass gegen die Verfassungsmäßigkeit der Norm keine Bedenken bestünden. Weder verletze der § 233a AO noch der § 238 Abs. 1 AO den Gleichheitssatz oder das Übermaßverbot. Das Verwaltungsgericht stütze die Begründung insbesondere auf die Entscheidung des BVerfG vom 03.09.2009 (1 BvR 2539/07).
4. Den Antrag auf Zulassung der Berufung lehnte der Bayerische Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 10.08.2017 (4 ZB 17.279) ab. Auch der Bayerische Verwaltungsgerichtshof bezog sich zur Begründung auf das Urteil des BVerfG und zog die Verfassungsmäßigkeit des § 238 Abs. 1 AO nicht in Zweifel. Gegen die Entscheidung erhob die Beschwerdeführerin Anhörungsrüge.
5. Über die Anhörungsrüge hat das Bayerische Verwaltungsgericht bisher noch nicht entschieden. Deshalb beantragte die Beschwerdeführerin die Verfassungsbeschwerde im Allgemeinen Register zu erfassen.

## II. Verfahren der G. GmbH – 1 BvR 2237/14

1. Gegenstand der Beschwerde ist die Nachverzinsung eines Gewerbesteuerbescheids nach durchgeführter Außenprüfung sowie die Bestätigung des Bescheids durch das Verwaltungsgericht Düsseldorf und das Oberverwaltungsgericht Münster und die diesen Entscheidungen zugrunde liegende Norm des § 238 Abs. 1 AO, der einen jährlichen starren Zinssatz von 6 % festlegt.
2. Auch die Beschwerdeführerin betreibt ein Gewerbe. In Folge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung erhöhte sich der ursprüngliche Gewerbesteuermessbetrag aus dem Jahr 2003 mit Bescheid vom 17.08.2012 um 441.012,00 €. Durch einen Gewerbesteuerzinsbescheid vom 17.08.2012 setzte die Stadt Krefeld Zinsen in Höhe von 194.464,00 € für den Zeitraum vom 01.04.2005 bis zum 10.08.2012 gemäß § 233a AO fest.
3. Hiergegen wendete sich die Beschwerdeführerin mit Klage vor dem Verwaltungsgericht Düsseldorf. Zur Begründung führte die Beschwerdeführerin aus, dass spätestens seit dem Jahr 1998 die Zinsen, die ein Steuerpflichtiger durch Anlage des Kapitals erzielen könne, das ihm aufgrund späterer Steuerzahlung vorübergehend zur Verfügung stehe, bei Weitem nicht ausreichen, um die Zinsen nach § 233a AO aufzubringen. Die Beschwerdeführerin rügt u.a. die Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des Übermaßgebotes. Mit Urteil vom 22.03.2012 (25 K 6604/12) hat das Verwaltungsgericht Düsseldorf die Klage als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass es keine maßgeblichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO festgelegten Zinssatzes von 6 % jährlich für Nachforderungszinsen gemäß § 233a AO habe. Die Berufung wurde nicht zugelassen.
4. Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts hat die Beschwerdeführerin die Zulassung der Berufung beim Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen beantragt. Sie begründete den Antrag mit der Zinsentwicklung seit der Entscheidung des BVerfG vom 03.09.2009 (1 BvR 2539/07). Das gebiete zumindest für die Zeiträume ab 2009 von Verfassung wegen eine Anpassung des Zinssatzes aus § 238 AO an das gesunkene Zinsniveau, da nur so die verfassungsrechtliche Grenze einer zulässigen Typisierung der gesetzgeberischen Maßnahmen eingehalten werden könne.
5. Das Oberverwaltungsgericht hat den Antrag auf Zulassung gegen die Entscheidung des Verwaltungsgerichts mit Beschluss vom 10.07.2014 (14 A 1196/13) abgelehnt. Zur Begründung hat sich das Oberverwaltungsgericht auf die Entscheidung des BVerfG gestützt. Eine Anpassungspflicht des Gesetzgebers setze voraus, dass der durchschnittliche Marktzins und die gesetzlich festgesetzte Höhe dauerhaft auseinanderfielen. Das sei aber nicht der Fall. Insbesondere sei die Entwicklung seit dem Jahr 2006 dadurch gekennzeichnet, dass zunächst in den Jahren 2007 und 2008 im Vergleich zu den Vorjahren 2002 bis 2006 eine erhebliche Steigerung des allgemeinen Zinsniveaus zu verzeichnen war, bevor erst im Jahr 2009 eine signifikante gegenteilige Entwicklung einsetzte. Das gelte umso mehr, da der streitgegenständliche Verzinsungszeitraum die Zeit zwischen dem 01.04.2005 bis zum 20.08.2012 betrifft. Selbst unter Berücksichtigung des variablen Basiszinssatzes habe sich die Zinshöhe in den Jahren 2002 bis 2009 im Bereich von über 6% p.a. bewegt, in den Jahren 2009 bis 2011 sei er mit mehr als 5% p.a. der Grenze von 6% p.a. nahegekommen.

## B. Verfassungsrechtliche Würdigung

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer sind die Verfassungsbeschwerden, soweit sie sich gegen die Höhe der Verzinsung richten, unbegründet.

### III. Vorbemerkung zum Gegenstand der Beschwerden und zum Umfang der Stellungnahme

1. Die Verfassungsbeschwerden richten sich gegen verwaltungsgerichtliche Entscheidungen, die für Zeiträume bis maximal 14.07.2014 Verzinsungen nach dem System der §§ 233a, 238 Abs. 1 AO als rechtmäßig bestätigt haben; insoweit richten sich die Verfassungsbeschwerden der Sache nach mittelbar gegen die gesetzlichen Vorschriften des § 233a AO (Vollverzinsung) und des § 238 Abs. 1 AO (fixer Zinssatz von 6% pro Jahr). Daneben rügt die jüngere Verfassungsbeschwerde wegen der Nichtzulassung der Berufung die Verletzung prozessualer Grundrechte.
2. Die Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer ist in doppelter Hinsicht beschränkt.
  - a) Sie beschränkt sich auf die materiellen Rügen im Zusammenhang mit der Zinserhebung und nimmt zu den prozessualen Rügen keine Stellung.
  - b) Auf der materiellen Seite betrachtet sie ausschließlich die verfassungsrechtliche Lage in Bezug auf § 238 Abs. 1 AO und dessen Anwendung durch die Fachgerichte, also die Thematik der Zinshöhe.
3. Die Regelung der Zinspflicht dem Grunde nach in § 233a AO legt die Stellungnahme in Übereinstimmung mit dem Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats des BVerfG vom 03.09.2009 (1 BvR 2539/07, Rdnr. 15 bis 25 bei Juris) als verfassungskonform zugrunde. Funktion dieser Vorschrift ist es, in schematischer und typisierender Weise die Steuerschuldner, die erst später und zeitverzögert zur Steuerzahlung herangezogen werden, mit denjenigen gleichzustellen, gegenüber denen die Steuern zeitnah festgesetzt und damit fällig werden. Diese Abschöpfungsfunktion hinsichtlich eines Liquiditäts- und damit eines potenziellen Zinsvorteils (dazu näher Kemmler, Geldschulden im Öffentlichen Recht, 2015, Seite 570 ff.) dient einem vernünftigen, aus Sicht der zeitnah heranbezogenen Lohnsteuerpflichtigen geradezu gebotenen Gerechtigkeitsaspekt und ist als solche aus den Gründen der Kammerentscheidung vom 03.09.2009 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Bei näherer Betrachtung sind die Verfassungsbeschwerden der beiden Unternehmen auch nicht durch eine Ablehnung des Systems des § 233a AO motiviert, sondern leben von der Kritik an der nicht dort, aber in § 238 Abs. 1 AO getroffenen Zinssatzhöhe von 6 % pro Jahr, die in der heutigen Zinslandschaft in der Tat Befremden auslöst.

Das entspricht im Übrigen auch der Sichtweise in der zuerst erhobenen Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2237/14, die sich „allein gegen die Höhe des Zinssatzes des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO“ richtet (vgl. Verfassungsbeschwerdeschrift vom 11.08.2014 im Verfahren 1 BvR 2237/24, Seite 8).

4. In Bezug auf § 238 Abs. 1 AO erheben beide Verfassungsbeschwerden einerseits eine am Gleichheitssatz des Artikel 3 Abs. 1 GG festgemachte Kritik, die auf einem Vergleich der Situation des zinszahlungspflichtigen und des nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldners

beruht, und zum anderen eine eher quantitative, an Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG festgemachte Kritik, die letztlich auf den Vorwurf eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot im Sinne einer unverhältnismäßigen Belastung hinausläuft.

5. Hinter allem steht im Kern aber die Frage, ab welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen die Verfassung einen Gesetzgeber zur Nachsteuerung seiner gesetzlichen Regelung verpflichtet, wenn er sie einerseits bewusst als sehr dauerhafte Fixregelung konzipiert und praktiziert hat, sich aber andererseits die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen deutlich von der Situation des Gesetzbeschlusses und der langjährigen Gesetzesaufrechterhaltung entfernt haben.
6. Auf diese Kernfrage konzentriert sich diese Stellungnahme.

#### **IV. Abgrenzung Rechtspolitik und Verfassungsgebot**

1. Aus Sicht der Bundesrechtsanwaltskammer besteht gerade bei der von den beiden Verfassungsbeschwerden aufgeworfenen Thematik die eigentliche Problematik darin, vernünftige und überzeugende rechtspolitische Vorstellungen von dem zu trennen, was die Verfassung wirklich zwingend und unbedingt vom Gesetzgeber verlangt.

Damit hängt auch zusammen, welche Spielräume der Gesetzgeber nicht nur bei der Typisierung, sondern vor allen Dingen in zeitlicher und inhaltlicher Hinsicht bei der Reaktion auf veränderte Rahmenbedingungen hat, die Regelungen betreffen, die er ganz bewusst über viele Jahrzehnte fix und unverändert belassen hat.

2. Insoweit sind die verfassungsrechtlichen Maßstäbe nicht mit allgemeiner Verbindlichkeit ausjudiziert. Vielmehr hat das BVerfG in der Vergangenheit punktuelle und situationsbezogene Aussagen getroffen (zuletzt BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., Rdnr. 147 ff. – Grundsteuer). Alles hängt vom Einzelfall ab (siehe auch BVerfGE 84, 239 [283 ff.]).

Die bisherige Praxis des BVerfG ist von einer erkennbaren Zurückhaltung geprägt. Sie arbeitet mit der Formel, veränderte Verhältnisse müssten ein Ausmaß erreicht haben, das eine Korrektur notwendig macht (grundlegend BVerfGE 54,11 [34]). Der Gesetzgeber darf dabei Fristen in Anspruch nehmen, in denen er die Situation erst beobachtet, dann beurteilt und dann schließlich zum Gegenstand eines Gesetzgebungsverfahrens macht, was naturgemäß weitere Zeit in Anspruch nimmt (vgl. insoweit BVerfGE 54, 11 [37 f.]); zuletzt BVerfG des Ersten Senats vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., Rdnr. 152 ff). Vereinfacht gesagt, ist der Gesetzgeber erst dann verpflichtet, eine Neuregelung in Angriff zu nehmen, wenn nicht mehr erkennbar ist, warum bestehende Regelungen aufrechterhalten werden sollen (BVerfGE 54,11 [39]).

3. Die Herausforderung für das BVerfG in den beiden Fällen der Beschwerdeführerinnen besteht darin, diese allgemeinen Überlegungen daraufhin zu konkretisieren, was es für bewusst dauerhaft und fix angelegte Zinsregelungen im Steuerrecht bedeutet, wenn sich über längere Zeitpunkte das Zinsniveau wie geschehen dramatisch absenkt und eine „Normalisierung“ von Jahr zu Jahr unwahrscheinlicher wird.
4. Bei der Regelung der Zinshöhe in § 238 Abs. 1 AO in den Anwendungsfällen des § 233a AO geht es nach den Feststellungen des BVerfG zum Gesetzeszweck darum, den Liquiditätsvorteil

des Steuerpflichtigen und seine damit verbundene erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit abzuschöpfen und andererseits den vorhandenen Zinsnachteil des Fiskus auszugleichen, der den nicht gezahlten Steuerbetrag nicht anderweitig nutzen kann (BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, Rdnr. 21 bei Juris).

5. Diejenigen, die ein Verfassungswidrigwerden der Zinsregelung des § 238 Abs. 1 AO im Zeitverlauf behaupten, müssen sich zu den Fragen verhalten,
  - ab wann der Gesetzgeber situationsbedingt zu einer Überprüfung verpflichtet war,
  - ab wann diese Überprüfung ihn zum Eintritt in ein Gesetzgebungsverfahren verpflichtet hat,
  - bis wann er ein solches Gesetzgebungsverfahren mit dem Inhalt einer Absenkung des Zinssatzes abschließen musste und
  - welches Ausmaß die Absenkung des Zinssatzes haben musste.
6. Es fällt auf, dass sich die Kritiker der geltenden Rechtslage hierzu eher vage äußern und sehr unterschiedliche Ansätze präsentiert werden. Den Beschwerdeführerinnen mag man das nachsehen, weil sie ein Eigeninteresse daran haben, die gegen sie konkret verhängten Nachzahlungszinsen insgesamt als verfassungswidrig darzustellen. So geschieht es in der zuerst erhobenen Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2237/14, in der es um Zinszeiträume vom 01.04.2005 bis zum 10.08.2012 geht. Demgegenüber hat die Beschwerdeführerin im Verfahren 1 BvR 2422/17, obwohl selbst mit Nachzahlungszinsen für Zeiträume zwischen dem 01.04.2007 und dem 14.07.2014 belastet, eine Einschränkung vorgenommen. Der Zinssatz des § 238 AO sei für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2012 nicht mehr verfassungskonform (vgl. Verfassungsbeschwerdeschrift vom 18.09.2017, Seite 23). Eine detaillierte Begründung dafür, warum vor dem Jahr 2012 eine Überprüfungspflicht des Gesetzgebers eingesetzt hatte, der Beobachtungszeitraum abgelaufen war und auch ein Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen sein musste, fehlt allerdings.
7. Demgegenüber mühen sich nicht nur die angegriffenen verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen, sondern auch die Finanzgerichte darum, durch eine Auffächerung der Ertragsmöglichkeiten bei der Nutzung von Liquidität einerseits (und zwar bis hin zu der Argumentation mit der Möglichkeit der Anlage in Aktien, vgl. FG Münster, Urteil vom 17.08.2017 – 10 K 2472/16, Rdnr. 34 bei Juris) und der Berücksichtigung besonders ungünstiger Refinanzierungszinsen (ungesicherte Konsumentenkredite bzw. Kreditkarten- oder sonstige Überziehungszinsen, vgl. BFH, Urteil des 3. Senats vom 09.11.2017 – III R 10/16, Rdnr. 35 bei Juris) die Spannweite möglicher Zinseffekt so groß zu halten, dass jedenfalls für alle bis 2014, wohl aber auch für spätere Zeiträume der Zinswert des § 238 Abs.1 AO als gerade noch im Rahmen und damit weder gleichheitswidrig noch unverhältnismäßig einzustufen ist. Für wie fragwürdig solche Argumentationen auch in der Finanzgerichtsbarkeit selbst gehalten werden, hat jetzt der Beschluss des 9. Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.04.2018 gezeigt (Beschluss vom 25.04.2018 – IX B 21/18, Rdnr. 18), wonach Kreditkarten- und Girokontenüberziehungszinssätze Sonderfaktoren sind, die nicht als Referenzwerte für ein realitätsgerechtes Leitbild geeignet sind.
8. Sucht man angesichts dieser sehr konträren, letztendlich aber auch wenig konturenscharfen Diskussionslage zwischen Kritikern und Verteidigern von § 238 Abs.1 AO nach objektiven Maßstäben, dann drängt sich der Blick auf den in § 247 BGB geregelten Basiszins auf. Die Entwicklung dieses Basiszinssatzes seit 2006 ergibt sich aus der eingblendeten Tabelle.

Aktueller Stand	Gültig ab
- 0,88 %	01.01.2018
- 0,88 %	01.07.2017
- 0,88 %	01.01.2017
- 0,88 %	01.07.2016
- 0,83 %	01.01.2016
- 0,83 %	01.07.2015
- 0,83 %	01.01.2015
- 0,73 %	01.07.2014
- 0,63 %	01.01.2014
- 0,38 %	01.07.2013
- 0,13 %	01.01.2013
0,12 %	01.07.2012
0,12 %	01.01.2012
0,37 %	01.07.2011
0,12 %	01.01.2011
0,12 %	01.01.2010
1,62 %	01.01.2009
3,32 %	01.01.2008
3,19 %	01.01.2007
1,95 %	01.01.2006

(Statistik der Deutschen Bundesbank, abrufbar unter:

<https://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Standardartikel/Bundesbank/Zinssaetze/basiszinssatz.html>)

Noch im Jahr 2009, also etwa zu dem Zeitpunkt der Kammerentscheidung vom 03.09.2009 (1 BvR 2539/07), war der Basiszinssatz deutlich positiv (1,62 % p.a.).

Schon ab dem 01.01.2010 lag er nahezu bei null (0,12 % p.a.) und blieb auf diesem sehr bescheidenen Niveau im Wesentlichen bis zum Ende des Jahres 2012.

Negativ ist der Basiszinssatz erst seit dem 01.01.2013, wobei sich seit dem 01.01.2015 eine Verfestigung bei -0,83 bis -0,88 p.a. ergeben hat.

Es drängt sich auf, auf zwei Zeitpunkte abzustellen. Erstens auf das Absinken bis nahe an die Nulllinie ab dem Jahr 2010 und zweitens auf die Verfestigung und „Bodenbildung“ im negativen Bereich bei mehr als - 0,8 % ab 2015.

Es bietet sich weiter an, das in Relation zu setzen zum Zeitraum, in dem der Gesetzgeber den Zinssatz des § 238 Abs. 1 AO über alle wirtschaftlichen Schwankungen hinweg konstant gehalten hat. Das ist der Zeitraum ab dem Jahr 1961. Zum Zeitpunkt der erstmaligen Bestimmung des Basiszinssatzes bei nahezu Null % am 01.01.2010 war die Zinsregelung des § 238 Abs. 1 AO fast ein halbes Jahrhundert unverändert in Kraft.

Eine Verfassungsauslegung, die den Beobachtungs- und Überprüfungsspielraum des Gesetzgebers ernst nimmt und die auch die Zeitabläufe für ein Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt, wird gerade in dieser Konstellation eine Beobachtungs-, Überprüfungs- und Korrekturphase von fünf Jahren

zugestehen müssen. Das ist im konkreten Fall auch deshalb sachgerecht, weil dieser Zeitraum gerade einmal ein Zehntel der bis dahin erreichten Gesamtgeltungsdauer der Zinsregelung des § 238 Abs. 1 AO ausmacht.

Eine solche fünfjährige Beobachtungs-, Überprüfungs- und Korrekturphase hätte Anfang 2010 begonnen und wäre mit dem Beginn des Jahres 2015 abgelaufen. Es fügt sich, dass praktisch genau zu Beginn des Jahres 2015 auch die Bodenbildung im Zinsbereich abgeschlossen war und sich der Basiszinssatz seither dauerhaft im klar negativen Bereich etabliert hat (immer mindestens acht Zehntel eines Prozentpunktes im negativen Bereich).

Diese aus Sicht der Bundesrechtsanwaltskammer sachgerechte Konkretisierung des dem Gesetzgeber zuzugestehenden Beobachtungs-, Überprüfungs- und Korrekturzeitraums führt zu dem Ergebnis, dass die Anwendung von § 238 Abs. 1 AO auf Zeiträume vor dem Beginn des Jahres 2015 verfassungsrechtlich nicht beanstandet werden kann.

Schon deshalb können beide Verfassungsbeschwerden keinen Erfolg haben, decken sie doch Zinszeiträume vor 2015 ab, und zwar konkret die Zeiträume bis zum 10.08.2012 (Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2237/24) und bis zum 14.07.2014 (Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2422/17).

Dieses Ergebnis ist auch deshalb richtig, weil es mit drei anderen Aspekten zusammenpasst. Erstens mit einem Vergleich mit der Situation im Verwaltungsverfahrensrecht (dazu unter III.). Zweitens mit den Gründen, die eine veränderte Beurteilung ab 2015 möglich und naheliegend machen (dazu unter IV.). Und drittens mit dem Beschluss des 9. Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.04.2018, der eine Verfassungswidrigkeit des gesetzlich festgelegten Zinssatzes nach § 238 Abs. 1 AO für einen Zeitraum ab dem 01.04.2015 angenommen hat (dazu unter V.).

## **V. Vergleich mit der Situation im Verwaltungsverfahrensrecht spricht gegen gesetzgeberische Korrekturpflicht vor 2015**

Das unter II. herausgearbeitete Ergebnis, wonach jedenfalls vor dem Jahr 2015 keine Absenkung des Zinssatzes nach § 238a AO verfassungsgeboden war, wird durch einen Vergleich mit der Situation im Verwaltungsverfahrensrecht bestätigt.

1. Dieser Vergleich ist deshalb angebracht, weil sich auch in diesem Teil des Öffentlichen Rechts Zinsvorschriften finden, die wie die steuerrechtlichen Regelungen auf eine Abschöpfung zielen (vgl. dazu wiederum Kemmler, Geldschulden im Öffentlichen Recht, 2015, Seite 570 ff.). Im Gegensatz zum Steuerrecht sind die Zinsregelungen des allgemeinen Verwaltungsverfahrensrechts nicht lediglich vom Bundesgesetzgeber, sondern von insgesamt 17 Gesetzgebern bestimmt, die alle in derselben Zinssituation stehen.

Die Ausgangsthese der Kritiker der Verfassungsmäßigkeit von § 238 Abs. 1 AO hätte deshalb größeres Gewicht, wenn sie in den vergleichbaren Vorschriften der Verwaltungsverfahrensgesetze des Bundes und der 16 Länder schon einen greifbaren Niederschlag gefunden hätte für Zeiträume, die vor 2015 liegen.

Das ist aber nicht der Fall.



2. Der Bund hat in § 49a Abs. 3 Satz 1 seines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) die Verzinsung von Gelderstattungsansprüchen variabel geregelt, und zwar in einem Umfang von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz. Das führt zu Schwankungen und zu Ergebnissen, die etwa im Jahr 2009 mit 6,62 % etwas über und im Jahr 2012 mit 5,12 % p.a. etwas unter dem fixen 6 Prozentwert des § 238 Abs. 1 AO liegen. Auch aktuell im Jahr 2018 liegt der sich bei Anwendung der variablen Regelung des § 49a Abs. 3 Satz 1 VwVfG ergebende Zinssatz mit 4,12 % p.a. zwar unter dem steuerlichen Satz, aber auch nicht dramatisch davon entfernt.
3. Nun steht mit dem Bund hinter § 238 Abs. 1 AO wie § 49a Abs. 3 Satz 1 VwVfG jeweils derselbe Gesetzgeber.

Bedeutsamer ist es deshalb, dass vor dem 01.01.2015 kein einziger Landesgesetzgeber sein VwVfG so fortentwickelt und angepasst hat, dass er das Zinsniveau aus § 49a Abs. 3 Satz 1 VwVfG unterschreitet.

In den Landesverwaltungsverfahrensgesetzen finden sich überwiegend Parallelvorschriften zu § 49a Abs. 3 Satz 1 VwVfG (vgl. § 49a Abs. 3 Satz 1 LVwVfG BW; § 49a Abs. 3 Satz 1 BremVwVfG; § 49a Abs. 3 Satz 1 HmbVwVfG; § 49a Abs. 3 Satz 1 HVwVfG; § 49a Abs. 3 Satz 1 VwVfG MV; § 49a Abs. 3 Satz 1 VwVfG NRW; § 49a Abs. 3 Satz 1 SVwVfG; § 117a LVwVfG SH) oder es wird die Vorschrift zur Zinsregelung im Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes durch einen allgemeinen Verweis für anwendbar erklärt (VwVfG Berlin, VwVfGBbg; NVwVfG; LVwVfG Rheinland-Pfalz; SächsVwVZG; VwVfG LSA).

Die Freistaaten Thüringen und Bayern haben in ihren Verwaltungsverfahrensgesetzes noch während des gesamten Jahres 2014 die steuerliche Zinslösung aus § 238 Abs. 1 AO praktiziert, also eine Verzinsung mit fixen 6 Prozentpunkten.

4. In dieser Staatspraxis von 17 Gesetzgebern kommt nicht zum Ausdruck, dass die verschiedenen politischen Akteure in der Bundesrepublik Deutschland einen vor 2015 umzusetzenden Anpassungsbedarf bei der Verzinsung von öffentlich-rechtlichen Geldschulden gesehen haben.

## **VI. Veränderte Beurteilung ab 2015 möglich und nach dem bayerischen Vorbild naheliegend**

1. Das hier entwickelte Konzept einer Anfang 2010 beginnenden und Ende 2014 endenden Beobachtungs-, Überprüfungs- und Korrekturphase für den Gesetzgeber findet aber auch insoweit eine Bestätigung in der Staatspraxis, als es im Jahr 2015 erstmals zu einer Absenkung gesetzlicher Zinssätze mit Abschöpfungsfunktion im Bereich des allgemeinen Verwaltungsverfahrenrechts gekommen ist.
2. Der Freistaat Bayern hat sein VwVfG geändert und zwar mit Wirkung zum 01.06.2015 (Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt 2015, Seite 157). Seither beträgt der Erstattungszinssatz in den vom bayerischen VwVfG erfassten Fällen 3 Prozentpunkte p.a. über dem Basiszinssatz, aktuell also 2,12 % p.a. Daran wird deutlich, dass ein heute handelnder Gesetzgeber Regelungen treffen würde, die jedenfalls aktuell um mehr als die Hälfte unter dem steuerlichen Zinssatz aus dem § 238 Abs. 1 AO liegen.
3. Der Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens in Bayern zeigt, dass dort die Staatsregierung, die den Gesetzentwurf eingebracht hat, die Phase der Beobachtung und Überprüfung schon im

Jahr 2014 mit einem klaren Ergebnis abgeschlossen hatte. Der als Landtagsdrucksache vom 29.07.2014 ausgegebene Gesetzentwurf der Staatsregierung (LT-Drucksache 17/2820) hält in seiner Begründung (Seite 14) schon die Erkenntnisse fest, zu denen das bayerische Kabinett im 1. Halbjahr 2014 gelangt ist. Wörtlich heißt es dort (Hervorhebung nur hier):

*„Die bisherige starre Verzinsungsbestimmung mit sechs v.H. jährlich ermöglicht es nicht, auf Zinsschwankungen am Kapitalmarkt zu reagieren. Sie wird daher durch eine dynamische Regelung ersetzt, die an den Basiszinssatz nach § 247 BGB anknüpft, der halbjährlich jeweils zum 1.1. und 1.7. eines Jahres von der Deutschen Bundesbank im Bundesanzeiger veröffentlicht wird. Die Zinshöhe beträgt künftig drei Prozentpunkte über dem Basiszinssatz. Im Falle der Rückzahlung von Zuwendungen sollen durch diesen Zinssatz und die Anknüpfung an den Basiszinssatz zum einen solche **finanziellen Vorteile abgeschöpft werden, die der Empfänger bei Anlage auf dem Kapitalmarkt erhalten hätte**. Zum andern wird den Refinanzierungskosten für den Staat und die Kommunen als Zuwendungsgeber Rechnung getragen.“*

4. Anhand dieser Begründung wird auch deutlich, dass der bayerische Gesetzgeber einen variablen Zinssatz von 3 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz zur Abschöpfung von (potentiellen) Kapitalnutzungsvorteilen für ausreichend hält. Der bayerische Gesetzgeber sah sich aber nicht nur veranlasst von den Verwaltungsverfahrensgesetzen des Bundes und der Länder abzuweichen (5 Prozentpunkte über dem Basiszinssatz), sondern auch von dem starren Erstattungszinssatz der AO. Die Auswirkungen für den Betroffenen sind beachtlich. Statt einer vormaligen Verzinsung von 6 % p.a. muss der Adressat eines Rückforderungsbescheids ausgehend von dem derzeitigen Basiszinssatz von -0,88 % nur noch 2,12 % p.a. Zinsen auf den Rückforderungsbetrag zahlen, also weniger als die Hälfte.
5. Es dürfte aus diesem Grund fraglich sein, ob die übrigen Verwaltungsverfahrensgesetze des Bundes und der Länder, die eine Verzinsung mit jährlich 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz anordnen, noch in der Streubreite des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums liegen. Da der Freistaat Bayern zu den Ländern ohne Neuverschuldung und mit solider Haushaltsplanung gehört, ist die Einschätzung des bayerischen Gesetzgebers auch ökonomisch glaubhaft. Wenn der bayerische Gesetzgeber davon ausgeht, dass eine Verzinsung von 3 Prozentpunkte über dem jeweiligen Basiszinssatz ausreichend ist, um den potentiellen Zinsvorteil abzuschöpfen, könnten die zwei Prozentpunkte mehr, die der Bundesgesetzgebers verlangt, den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum schon überschreiten. Aus Sicht der Bundesrechtsanwaltskammer ist naheliegend, deshalb auch eine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Bundesgesetzgebers zur Neuregelung der Zinshöhe in § 238 Abs. 1 AO mit Wirkung etwa ab dem Jahr 2015 anzunehmen. Die bisherige Praxis des BVerfG zeigt, dass solche Aussagen auch bei Entscheidungen über Verfassungsbeschwerden getroffen werden können, bei dem die Verfassungsbeschwerden selbst zurückgewiesen werden (z.B. BVerfGE 54, 11, [12 und 39]).

**VII. Kein Widerspruch zum Beschluss des 9. Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.04.2018**

Es besteht auch kein Widerspruch zu dem Beschluss des 9. Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.04.2018 (IX B 21/18). Im Gegenteil.

1. Der 9. Senat des Bundesfinanzhofs hat in einem Aussetzungsverfahren entschieden, dass nach summarischer Prüfung die Anwendung von § 238 Abs.1 AO jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2015 verfassungswidrig sein dürfte. Die dafür genannten Gründe sind überzeugend. Sie passen mit den unter II., III. und IV. entfalten Überlegungen zusammen. Denn der 9. Senat des Bundesfinanzhofs hat keinen Grund dafür benannt, dass es schon vor dem 01.01.2015 oder – worauf es für die beiden Verfassungsbeschwerden ankäme – schon vor dem 10.08.2012 oder vor dem 14.07.2014 eine Verfassungspflicht zur Herabsetzung des Zinsniveaus gemäß § 238 Abs. 1 AO gegeben hat. Solche Gründe ergeben sich auch nicht aus der Argumentation des 9. Senats des Bundesfinanzhofs. Dessen Beschluss nennt vielmehr vier gesetzgeberische Entscheidungen, die zwar für ein Verfassungswidrigwerden ab 2015 sprechen, nicht aber für ein Verfassungswidrigwerden vor 2015.
2. Drei der vier relevanten gesetzgeberischen Entscheidungen, auf die der 9. Senat des Bundesfinanzhofs hingewiesen hat, betreffen die Bundesebene.
  - a) Die erste Änderung ist schon im Jahr 1999 erfolgt und hat die frühere zeitliche Begrenzung des Zinslaufs nach der Abgabenordnung von maximal vier Jahren beseitigt und damit die Belastungswirkung von § 238 Abs. 1 AO in Zeit niedriger Zinsen vergrößert und verschärft (vgl. BFH, Beschluss des 9. Senats vom 25.04.2018 – IX B 21/18, Rdnr. 32). Dieses gesetzgeberische Handeln liegt aber weit vor Beginn der Niedrigzinsphase und gibt deshalb für die Frage, wann der Gesetzgeber in der Niedrigzinsphase den gesetzlichen Zinssatz von Verfassungs wegen absenken musste, nichts her.
  - b) Wesentlich bedeutsamer ist die Entscheidung des Bundesgesetzgebers, die neu in die Abgabenordnung aufgenommenen Versäumniszuschläge für nach dem 31.12.2018 einzureichende Steuererklärungen abweichend vom gewohnten Zinssatz des § 238 Abs. 1 AO nur mit einem Wert von 0,25 % je angefangenen Monat anzusetzen, also mit dem halben Wert des § 238 Abs. 1 AO. Der Gesetzgeber hat bei dieser Regelung durchaus gesehen, dass es massive verfassungsrechtliche Zweifel an einem Zinssatz von 6 % pro Jahr gibt und er hat einen Zinssatz von 3 % pro Jahr trotz eines faktischen Null-Zinsniveaus für verfassungskonform gehalten (vgl. dazu BFH, Beschluss des 9. Senats vom 25.04.2018 – IX B 21/18, Rdnr. 38). Für die hier allein interessierende Frage, wann von Verfassungs wegen ein zwingendes Handlungsgebot für den Gesetzgeber in Bezug auf § 238 Abs. 1 AO bestand, ist aber entscheidend, wann der Gesetzgeber diese Entscheidung für die neuen Verspätungszuschläge und das dortige Zinsniveau getroffen hat. Der Gesetzgeber hat diese Entscheidung getroffen im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG) vom 18.07.2016. In zeitlicher Hinsicht bestätigt das die Einschätzung der Bundesrechtsanwaltskammer, dass der Gesetzgeber vor den angesichts der Sachverhalte der beiden Verfassungsbeschwerden relevanten Zeitpunkten (vor dem 10.08.2012 und vor dem 14.07.2014) noch nicht zu einer Absenkung des Zinsniveaus in § 238 Abs. 1 AO verpflichtet war.

- c) Ähnlich liegt es bei dem vom 9. Senat des Bundesfinanzhofs angeführten Umstand der Herabsetzung des Abzinsungssatzes in § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB. Auch diese Regelung hat der Bundesgesetzgeber erst im Jahr 2016 vorgenommen (Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.03.2016, BGBl I/2016, 396), und zwar mit Wirkung für nach dem 31.12.2015 endende Geschäftsjahre, also ab 2016. Allerdings bestand insoweit ein Wahlrecht, die Neuberechnung der Abzinsung schon für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen, also ab 2015 (vgl. dazu BFH, Beschluss des 9. Senats vom 25.04.2018 – IX B 21/18, Rdnr. 39). Auch das ist ein Beleg dafür, dass vor Ablauf des 31.12.2014 von Verfassungen wegen noch kein Zwang zur Absenkung des Zinssatzes in § 238 Abs. 1 AO bestand, wohl aber ab dem Jahr 2015. Auch insoweit zeigt sich, dass die Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer zu den beiden Verfassungsbeschwerden wegen der dort relevanten Zeiträume bis maximal 14.07.2014 mit den Feststellungen des 9. Senats des Bundesfinanzhofs zusammenpasst, wonach die Anwendung von § 238 Abs. 1 AO für Zeiträume ab dem 01.04.2015 verfassungswidrig sein soll. Auch nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer sprechen gewichtige Gründe dafür, dass ab dem 01.01.2015 die weitere Anwendung des Zinssatzes nach § 238 Abs. 1 AO verfassungswidrig geworden ist (vgl. dazu auch die Ausführungen unter IV.).
3. Im Ergebnis gilt das auch für den vierten Hinweis auf gesetzgeberische Aktivitäten im Zinsbereich, den der 9. Senat des Bundesfinanzhofs gegeben hat. Das betrifft die Absenkung des Zinssatzes im Kommunalabgabenrecht des Freistaats Bayern, und zwar vom Satz des § 238 Abs. 1 AO (6 % pro Jahr) auf den eigenständig festgelegten Zinssatz von zwei Prozentpunkten über dem Basiszinssatz nach § 247 BGB. Hier zeigt sich, allerdings begrenzt auf die Materie des kommunalen Abgabenrechts, dass der Freistaat Bayern als Bundesland mit geordneten Finanzen nicht nur im Jahr 2015 die Zinssätze im allgemeinen Verwaltungsrecht herabgesetzt hat, sondern im KAG schon ein Jahr früher. Zu beachten ist aber auch, dass der Freistaat damit allein geblieben ist und dass die Absenkung des Zinsniveaus in seinem KAG erst im März 2014 Gesetz geworden und erst für Zeiträume ab dem 01.04.2014 gilt.

So sehr man dem Freistaat Bayern zugutehalten mag, dass er bei der Rücknahme übermäßiger Belastungen von Bürgern und Unternehmen an der Spitze der Entwicklung in Deutschland steht, so klar muss man doch auch sehen, dass ein Spitzenreiter nicht als Beleg dafür ausreicht, dass die Verfassung dessen Tempo auch von den Gesetzgebern auf allen staatlichen Ebenen in Deutschland fordert, also auch vom Bund und von allen anderen Bundesländern. Es bleibt deshalb auch mit Blick auf die Novellierung des bayerischen Kommunalabgabenrechts im Jahr 2014 dabei, dass die dem Bundesgesetzgeber zustehende Beobachtungs-, Überprüfungs- und Korrekturphase von fünf Jahren erst mit Ablauf des Jahres 2014 geendet hat.

Davon dürfte im Übrigen auch der 9. Senat des Bundesfinanzhofs ausgehen, der sich auf die Änderungen des bayerischen Kommunalabgabenrechts und der dortigen Zinssätze vor allen Dingen unter dem Aspekt beruft, dass die Steuerverwaltung mit der Anwendung von variablen Zinssätzen, die auf dem Basiszinssatz aufbauen, nicht überfordert sein kann, wenn das selbst den für die Erhebung von Kommunalabgaben zuständigen Gemeindeverwaltungen angesichts des technischen Fortschritts zugemutet werden kann (Beschluss vom 25.04.2018 – IX B 21/18, Rdnr. 20 f.).