

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

**Verfassungsmäßigkeit der Säumniszuschläge ab dem durch den russischen Überfall auf die Ukraine
2022 ausgelösten Anstieg der Marktzinsen**

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Beschluss vom 21.03.2025 – X B 21/25

Vorbemerkung

Unter in den §§ 233 ff. der Abgabenordnung (AO) näher bestimmten Voraussetzungen sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (das sind unter anderem gemäß § 233a AO Steuerforderungen und Steuererstattungsansprüche) vom jeweiligen Schuldner – Finanzamt oder Steuerpflichtiger – zu verzinsen. Nach § 238 AO a. F. war der Zinssatz fix auf 0,5 % pro vollen Monat bestimmt. Seit 2022 gilt rückwirkend zum 01.01.2019 ein niedriger Zinssatz von 0,15 % pro Monat, dessen Angemessenheit zudem alle zwei Jahre zu evaluieren ist.

Die frühere unflexible Regelung hält das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in Niedrigzinsphasen für verfassungswidrig. Es hatte 2021 entschieden, dass sie gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstößt.

In der Folge dieser verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung entschieden einige Senate des Bundesfinanzhofs (BFH), dass auch die Säumniszuschläge nach § 240 AO in gleicher Weise verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen. Andere Senate vertraten die gegenteilige Auffassung. Säumniszuschläge entstehen, wenn eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet wird, und zwar in Höhe von 1 % für jeden angefangenen Monat. Dabei wird ihnen in Höhe der Hälfte des Zuschlags eine sogenannte Druckfunktion zugewiesen, mit der der säumige Steuerschuldner zur Entrichtung der Steuer angehalten werden soll. Der zweiten Hälfte wird eine Zinsfunktion zugesprochen. Eine der oben erwähnten Neuregelung des § 238 AO entsprechende Regelung findet sich in § 240 AO nicht.

Die Besprechungsentscheidung befasst sich zum einen mit den Auswirkungen der Zinssteigerungen ab 2022, die in der Folge des russischen Angriffs auf die Ukraine eintraten und bis heute nicht erheblich reduziert sind. Zum anderen war zu klären, welcher Einfluss einer vom Finanzamt (FA) angeordneten Sicherheitsleistung zur Gewährung der Aussetzung der Vollziehung (AdV) eines Steuerbescheids auf die Säumnis des Steuerschuldners beizumessen ist.

Der zu entscheidende Fall

Das FA erließ gegen die Antragstellerin am 19.08.2020 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2017, aus dem sich aufgrund des erhöhten Ansatzes des Gewinnanteils an einer gewerblichen Personengesellschaft eine Nachzahlung in Höhe von rund 190.000 € ergab. Da die Personengesellschaft ein Rechtsbehelfsverfahren gegen den zugrunde liegenden Gewinnfeststellungsbescheid führte, gewährte das FA der Antragstellerin unter Widerrufsvorbehalt am 01.09.2020 zunächst ohne Sicherheitsleistung AdV für die Steuernachzahlung.

Am 15.02.2022 erließ es einen geänderten AdV-Bescheid. Darin hieß es unter anderem: Die AdV werde von einer Sicherheitsleistung in Höhe von 108.000 € abhängig gemacht und sei nur dann weiter wirksam, wenn die Sicherheit

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

erbracht sei. Um Gelegenheit zu geben, geeignete Sicherheiten zu stellen, werde bis zum 18.03.2022 von Vollstreckungsmaßnahmen absehen. Die Vollziehung werde weiterhin ab Fälligkeit der Nachzahlung ausgesetzt, sofern die Sicherheitsleistung erbracht werde.

Am 09.03.2022 legte die Antragstellerin Einspruch gegen den geänderten AdV-Bescheid ein. Zur Begründung führte sie aus, sie könne die geforderten Sicherheiten mangels Liquidität nicht aufbringen, bot aber die Eintragung einer nachrangigen Grundschuld auf dem Grundstück A an. Das FA lehnte unter dem 22.04.2022 die Annahme der Grundschuld als Sicherheit ab, weil sie entgegen § 241 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a AO nicht erstrangig sein könne. Zudem sei weder der Wert des Grundstücks noch die Höhe der Vorbelastungen belegt worden. Es bat die Antragstellerin um Vorlage einer Vermögensauskunft, die die Antragstellerin am 23.05.2022 vorlegte. Daraus ergab sich, dass sie Eigentümerin des Grundstücks B (nach Wertgutachten Verkehrswert in Höhe von 1,2 Mio. €) war.

Auch dieses Grundstück war bereits mit zwei Grundschulden (nominal 700.000 € und 150.000 €) belastet. Am 30.06.2022 trug die Antragstellerin dem FA telefonisch vor, die erste Grundschuld valutierte nur noch mit 340.000 €. Das FA ließ sodann das Wertgutachten durch seinen Bausachverständigen überprüfen.

Am 08.08.2022 wies das FA den Einspruch gegen den AdV-Widerrufsbescheid zurück und setzte eine Nachfrist für die Zahlung der sich hieraus ergebenden Gesamtbeträge bis zum 18.08.2022. Am 15.08.2022 bot die Antragstellerin dem FA konkret die Eintragung einer Grundschuld auf dem Grundstück B an, was das FA am 19.08.2022 ablehnte. Hiergegen wandte sich die Antragstellerin mit Schreiben vom 25.08.2022. In der Folgezeit kam es zu mehreren Telefongesprächen zwischen der Antragstellerin und dem FA. Am 27.06.10.2022 übermittelte die Antragstellerin dem FA den Entwurf zur Grundschuldbestellung. Am 10.10.2022 akzeptierte das FA telefonisch den Entwurf.

Am 20.12.2022 wurde die Grundschuld zugunsten des FA im Grundbuch eingetragen. Daraufhin gewährte das FA mit Bescheid vom 09.01.2023 erneut AdV mit Wirkung ab dem 20.12.2022.

Das FA vertrat die Auffassung, für die Zeit vom 19.03.2022 bis zum 19.12.2022 seien Säumniszuschläge in Höhe von rund 17.000 € entstanden und erließ einen entsprechenden Abrechnungsbescheid. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Antragstellerin blieb ohne Erfolg.

Nachdem das FA einen AdV-Antrag hinsichtlich der Säumniszuschläge abgelehnt hatte, beantragte die Antragstellerin beim Finanzgericht (FG) die Gewährung von AdV. Das FG setzte die Vollziehung des Abrechnungsbescheids in voller Höhe aus. Der Beschwerde des FA half das FG nicht ab, sodass der BFH hierüber zu entscheiden hatte. Er wies sie als unbegründet zurück.

Die Begründung des BFH

Nach § 69 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte. Diese Voraussetzungen bejaht der BFH vorliegend, allerdings nicht wegen einer Verfassungswidrigkeit des § 240 AO.

Zum ersten der beiden oben angesprochenen Themenkreise stellt der BFH seiner Entscheidung folgenden Leitsatz voraus:

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

„Aufgrund des deutlichen und nachhaltigen Anstiegs der Marktzinsen, der seit dem russischen Überfall auf die Ukraine im Februar 2022 zu verzeichnen ist, bestehen jedenfalls seit März 2022 keine ernstlichen Zweifel mehr an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung über die Höhe der Säumniszuschläge.“

Anders als noch das FG meint der BFH, es bestünden keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung über die Höhe der Säumniszuschläge gemäß § 240 Abs. 1 Satz 1 AO für die hier in Rede stehende Zeit ab März 2022.

Das Zinsniveau sei ab Februar 2022 markant und nachhaltig gestiegen. Im Vergleich mit den Marktzinsen könne ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG durch Vornahme einer nicht realitätsgerechten Typisierung nicht (mehr) festgestellt werden.

Ernstliche Zweifel im Sinne des § 69 FGO lägen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage träten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirkten. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts könnten auch auf verfassungsrechtlichen Zweifeln hinsichtlich einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm beruhen.

Selbst wenn man darauf abstellen wollte, dass die Grundsätze des zur Höhe der Nachzahlungszinsen ergangenen Beschlusses des BVerfG auf Säumniszuschläge für übertragbar seien, wäre dies durch die zwischenzeitlich eingetretene Entwicklung auf den Geld- und Kapitalmärkten überholt. Denn mit dem Beginn des russischen Angriffskrieges gegen die Ukraine im Februar 2022 und den dadurch auch in der Bundesrepublik Deutschland ausgelösten wirtschaftlichen Verwerfungen habe sich die Lage auf den Geld- und Kapitalmärkten grundlegend verändert. Der Kriegsbeginn habe eine klare und sogleich für jeden erkennbare Ursache dafür gesetzt, dass die Zinssätze in der Folgezeit deutlich und sehr schnell gestiegen seien. Dies habe bis heute Bestand. Die ausgeprägte Niedrigzinsphase hätte damit ein Ende gefunden. Dies alles ergäbe sich nach den unter www.bundesbank.de/de/statistiken veröffentlichten Daten der Deutschen Bundesbank.

Die Bemessung des hälftigen Zinsanteils der Säumniszuschläge könne daher jedenfalls für den Zeitraum ab März 2022 nicht mehr als realitätsfremd angesehen werden.

Gleichwohl stelle sich die vom FG ausgesprochene AdV-Gewährung aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig dar, da ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Entscheidung des FA bestünden, die Vollziehung abweichend von dem Wortlaut des geänderten AdV-Bescheids vom 15.02.2022 trotz Erbringung der Sicherheitsleistung nicht weiterhin ab Fälligkeit auszusetzen.

Die Fälligkeit der sich aus dem Bescheid vom 19.08.2020 ergebenden Nachzahlungen sei durch die AdV-Verfügung vom 01.09.2020 zunächst aufgeschoben worden. Mit dem geänderten AdV-Bescheid vom 15.02.2022 sei die Fortdauer der AdV zwar unter die aufschiebende Bedingung der Erbringung einer Sicherheitsleistung in Höhe von 108.000 € gestellt worden, es heiße dort aber: „Die Vollziehung wird weiterhin ab Fälligkeit ausgesetzt (sofern die Sicherheitsleistung erbracht wird).“ Diese Formulierung sei für sich genommen eindeutig: Sofern die geforderte Sicherheitsleistung erbracht werde – was hier mit Eintragung der Grundschild im Grundbuch geschehen sei –, werde die Vollziehung weiterhin ab Fälligkeit ausgesetzt. Säumniszuschläge seien dann bei rückblickender Betrachtung nicht entstanden.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Nach der Rechtsprechung gelte im Regelfall, dass die Sicherheitsleistung zuvor entstandene Säumniszuschläge in Wegfall geraten lasse.- Dem stehe die Formulierung in § 361 Abs. 2 Satz 5 AO nicht entgegen, wonach die AdV von einer Sicherheitsleistung „abhängig gemacht werden“ könne, eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO darstelle, die Wirkungen der AdV damit nur und erst dann einträten, wenn der Steuerpflichtige die Sicherheit leiste und die getroffene Verfügung ins Leere gehe, wenn der Steuerpflichtige die Sicherheitsleistung nicht innerhalb der von der Finanzbehörde gesetzten Frist erbringe. Denn eine aufschiebende Bedingung habe zwar im Regelfall zur Folge, dass die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung (erst) mit dem Eintritt der Bedingung beginne (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB –). § 159 BGB sehe aber ausdrücklich vor, dass die Beteiligten, wenn nach dem Inhalt des Rechtsgeschäfts die an den Eintritt der Bedingung geknüpften Folgen auf einen früheren Zeitpunkt zurückbezogen werden sollten, im Fall des Eintritts der Bedingung verpflichtet seien, einander zu gewähren, was sie haben würden, wenn die Folgen in dem früheren Zeitpunkt eingetreten wären. So liege es hier, da das FA in dem geänderten AdV-Bescheid ausgesprochen habe, im Fall der Erbringung der Sicherheitsleistung werde die Vollziehung „weiterhin“ ab Fälligkeit ausgesetzt. Damit habe das FA ausgesprochen, dass die Folgen der Erbringung der Sicherheitsleistung auf einen früheren Zeitpunkt zurückbezogen werden sollten.

Zwar habe das FA die Möglichkeit, im Einzelfall einen anderen Wirksamkeitszeitpunkt der AdV zu verfügen (Ende der zuvor gewährten AdV einen Monat nach Bekanntgabe des geänderten AdV-Bescheids; Wirksamwerden einer erneuten AdV erst mit Erbringung der Sicherheitsleistung), bei Anwendung des im summarischen Verfahren gebotenen Maßstabs bestünden aber jedenfalls ernstliche Zweifel daran, ob dies vorliegend mit der erforderlichen Eindeutigkeit geschehen sei.