

An das
Bundesverfassungsgericht
Erster Senat
Herrn Vizepräsident
Prof. Dr. Kirchhof
Postfach 1771
76006 Karlsruhe

Düsseldorf, 26.04.2018

613/515

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

**1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17
Verfassungsbeschwerden gegen die Verzinsung nach
§ 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 AO**

Sehr geehrter Herr Professor Kirchhof,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zu den o.g. Verfassungsbeschwerden Stellung nehmen zu können.

§§ 233 ff. AO regeln verschiedene Verzinsungstatbestände im Steuerrecht, wobei § 233a AO eine Verzinsung für Steuernachforderungen und Steuererstattungen vorsieht. § 238 Abs. 1 AO legt einen Zinssatz von 0,5 % pro Monat (6 % p.a.) fest. Der Zinssatz ist u.E. nicht mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG sowie dem Übermaßverbot nach Art. 20 Abs. 3 GG vereinbar. Den Ausführungen der beiden Verfassungsbeschwerden schließen wir uns an.

Zur weiteren Begründung tragen wir Folgendes vor:

1 Verzinsung nach § 233a i.V.m. § 238 AO

§ 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen (Grundsatz der Vollverzinsung). Die Verzinsung betrifft den Zeitraum zwischen der Entstehung der Steuer und der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung. Der Zinslauf beginnt mit Ablauf einer Karenzfrist von regelmäßig 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO). Die Zinsen betragen für jeden Monat 0,5 % (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO) und sind nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Acht (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO).

2 Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG

Der feste Zinssatz von 6 % p.a. nach § 238 AO verstößt unseres Erachtens in den den Verfassungsbeschwerden zugrundeliegenden Zeiträumen sowie insbesondere seit Beginn der bis heute anhaltenden Niedrigzinsphase ab 2009 gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

2.1 Allgemeiner Gleichheitssatz im Steuerrecht - Typisierung

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.¹

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Dies gilt sowohl für die Auswahl des Steuergegenstands als auch für die Bestimmung des Steuersatzes.² Dabei werden in ständiger Rechtsprechung Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse verfassungsrechtlich anerkannt.³

¹ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094; BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377; BVerfG, Beschluss vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 238; BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115; BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG, Urteil vom 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274.

² Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115; BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1; BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325.

³ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268; BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210.

Seite 3/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Es ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falls vernachlässigen. Die daraus resultierende wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der Belastung stehen.⁴ Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.⁵

2.2 Unzulässige Typisierung

Mit der allgemeinen Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt werden.⁶ Die Vorschrift beruht insoweit auf der zulässig typisierenden Annahme, dass derjenige, dessen Steuer ganz oder zum Teil zu einem späteren Zeitpunkt festgesetzt wird, gegenüber demjenigen, dessen Steuer bereits frühzeitig festgesetzt wird, einen Liquiditäts- und damit auch einen potentiellen Zinsvorteil oder -nachteil hat.⁷ Damit werden die Gründe des Gesetzgebers für die Einführung der Vollverzinsung bestätigt.⁸ Dieser Vor-/Nachteil ist umso größer, je höher der nachzuzahlende bzw. zu erstattende Betrag ist und je später die Steuer festgesetzt wird.⁹ Die Vollverzinsung soll damit auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

⁴ Vgl. BVerfG, Urteil vom 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350; BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377; BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115; BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1; BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG, Urteil vom 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99 und 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274.

⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377; BVerfG, Beschluss vom 04.07.2012 – 2 BvC 1/11, 2 BvC 2/11, BVerfGE 132, 39; BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG, Beschluss vom 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268; BVerfG, Beschluss vom 07.10.1969 – 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142.

⁶ Vgl. BT-Drs. 11/2157, S. 194.

⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz. 21.

⁸ BT-Drs. 8/1410.

⁹ Vgl. BT-Drs. 8/1410, S. 4; BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz. 21.

Seite 4/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

dienen.¹⁰ Sinn und Zweck der Verzinsung ist keine Bestrafung, sondern nur der Ausgleich zwischen den einzelnen Steuerpflichtigen.¹¹ Die Zinsen sollen weder eine Zusatzsteuer darstellen noch dienen sie der Erzielung von Einnahmen zur Finanzierung des Gemeinwesens.

Der in § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 AO festgelegte Zinssatz von 6 % p.a. liegt seit Beginn der Niedrigzinsphase als Folge der weltweiten Finanzkrise von 2008 unseres Erachtens nicht mehr im Rahmen des dem Gesetzgeber zustehenden Gestaltungs- und Typisierungsspielraums.

Den gesetzlichen Zweck, potentielle Liquiditäts- oder Zinsvor- bzw. -nachteile abzuschöpfen, erfüllt die Regelung nicht mehr in dem erforderlichen Maße, da der Zinssatz in § 238 Abs. 1 AO nicht mehr realitätsnah den typischen Fall abbildet. Dabei liegt unseres Erachtens eine Typisierung des Gesetzgebers für einen Mischzins bei der Vollverzinsung, der sowohl Nachzahlungs- als auch Erstattungsfälle abdeckt, grundsätzlich im Rahmen des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums. Wir halten lediglich die Höhe des gewählten Zinssatzes von 6 % p.a. für realitätsfern und damit verfassungswidrig.

2.2.1 Leitbild der Vollverzinsung

Der Typisierung muss ein realistisches Leitbild zugrunde liegen, das den Regelfall abbildet. Der Gesetzgeber begründete den Zinssatz in Höhe von 6 % p.a. bei Einführung der Vollverzinsung mit dem Steuerreformgesetz 1990 lediglich damit, dass „aus Gründen der Praktikabilität [...] am festen Zinssatz des geltenden Rechts (§ 238 AO) festgehalten“¹² werden soll. Weitere Angaben zum zugrunde gelegten Leitbild für seine Typisierungsentscheidung fehlen hingegen. Entgegen der Auffassung des BFH ist unseres Erachtens dieses Begründungsdefizit für den geltenden Zinssatz angesichts der im Folgenden noch darzustellenden grundsätzlich veränderten Marktverzinsungsverhältnisse nicht mehr hinnehmbar.¹³

Damit stellt sich die Frage, was das realistische Leitbild wäre, das dem Zinssatz zugrunde gelegt werden müsste.

Bei einer Steuernachzahlung entsteht die richtige Steuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, der Steuerpflichtige hat jedoch mit seinen Vorauszahlungen noch nicht ausreichend geleistet, sondern kann über den noch ausstehenden

¹⁰ Vgl. BT-Drs. 8/1410, S. 4; BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009– 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz. 22.

¹¹ Vgl. BT-Drs. 8/1410, S. 4.

¹² BT-Drs. 11/2157, S: 194.

¹³ Vgl. a.A. BFH, Urteil vom 09.11.2017, III R 10/16, Rz. 44.

Seite 5/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Differenzbetrag bis zur Festsetzung und Wirksamkeit verfügen. Der Steuerpflichtige erhält aus dieser Situation in zweierlei Hinsicht einen Vorteil:

- Zum einen kann er den Nachzahlungsbetrag theoretisch für den Zeitraum zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuer kurzfristig anlegen und damit – zumindest potentiell – Anlagezinsen erzielen.
- Zum anderen muss er für den Zeitraum zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuer auch nicht anderweitig kurzfristig Kapital aufnehmen, da er quasi einen Kredit vom Fiskus erhält. Die ersparten Fremdkapitalzinsen aus einer alternativen Kreditfinanzierung stellen ebenfalls einen Maßstab zur Berechnung seines potentiellen Vorteils dar.

Diese Vorteile sollen durch die Nachzahlungszinsen abgeschöpft werden. Gleiches gilt – nur umgekehrt – im Fall einer Steuererstattung:

- Zum einen kann der Steuerpflichtige den ausstehenden Erstattungsbeitrag nicht für den Zeitraum zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuer kurzfristig anlegen. Ihm entgehen damit potentielle Anlagezinsen.
- Zum anderen muss er ggf. für den Zeitraum zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuer anderweitig kurzfristig Kapital aufnehmen, da ihm Liquidität fehlt. Die – zumindest potentiellen – Fremdkapitalzinsen aus einer alternativen Kreditfinanzierung stellen ebenfalls einen Maßstab zur Berechnung seines potentiellen Nachteils dar.

Hieraus folgt, dass zur Bemessung der abzuschöpfenden Liquiditäts- bzw. Zinsvorteile und -nachteile sowohl Anlage- als auch Kreditzinsen herangezogen werden müssen. Insoweit stimmen wir noch mit der Auffassung des BFH in seinem jüngsten Urteil zur Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 AO überein.¹⁴ Der Verzinsungszeitraum kann in der Dauer variieren, ist aber grundsätzlich durch die Steuerfestsetzung zeitlich begrenzt. Daher kommen vor allem kurz- und mittelfristige Anlage- und Finanzierungsformen in Betracht.

Neben den typisierten Vor- und Nachteilen muss für die Typisierung auch ein Leitbild des Steuerpflichtigen entwickelt werden. Hierbei berufen wir uns auf die Erkenntnisse und Erfahrungen unserer Mitglieder.¹⁵ Die typische Gruppe der von Nachzahlungen betroffenen Steuerpflichtigen sind regelmäßig Unternehmen und Selbstständige, die einer Betriebsprüfung unterliegen. Es darf aber nicht außer Acht gelassen werden, dass § 233a AO für sämtliche

¹⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 09.11.2017, II R 10/16, Rz. 32.

¹⁵ Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) repräsentiert rd. 13.000 Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, damit etwa 82 % aller deutschen Wirtschaftsprüfer.

Seite 6/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Steuerpflichtigen, also auch für Privatpersonen, gilt. Auch wenn das die kleinere Gruppe ist, darf diese nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. Dabei ist allerdings davon auszugehen, dass die Teilgruppe der unternehmerischen Steuerpflichtigen stärker zu gewichten ist.

Weiterhin kann unterschieden werden zwischen solventen und nicht solventen Steuerpflichtigen, wovon wiederum die solventen nach unserem Erfahrungsstand den größeren Anteil stellen.

Beide Spezifizierungen des typischen, von der Nachzahlung betroffenen Steuerpflichtigen dienen dazu, die richtigen Referenzzinssätze zur Beurteilung des vom Gesetzgeber gewählten Zinssatzes von 6 % zutreffend auswählen zu können. Entgegen der Auffassung des BFH sind nicht *sämtliche* Anlage- und Finanzierungszinsen mit beliebigen Laufzeiten heranzuziehen, sondern hier ist eine Eingrenzung möglich und geboten, die sich am realistischen Fall zu orientieren hat. Demnach kommen kurz- und mittelfristigen Anlagezinsen für Unternehmen die größere Bedeutung zu. In diesem Zusammenhang wird vereinzelt vorgetragen, dass es nicht auf Anlagenzinsen am Kapitalmarkt ankäme, sondern bei Zugrundelegung dieser typischen Betroffenengruppe auf interne Unternehmensrenditen abzustellen sei, weil der Nachzahlungsbetrag regelmäßig bis zur Fälligkeit im Unternehmen verbleibe und dort z.B. für Investitionen genutzt werden könne. Diese Auffassung verkennt jedoch die tatsächlichen Möglichkeiten des Steuerpflichtigen: Der Nachzahlungsbetrag gehört im Grunde schon nicht mehr ihm, sondern dem Fiskus. Dieses „Schuldnergeld“ darf der Steuerpflichtige daher nur sicher anlegen, d.h. er darf nicht auf Kosten des Gläubigers damit spekulieren. Eine Anlage im eigenen Unternehmen unterliegt jedoch dem hohen unternehmerischen Risiko, das auch durch eine entsprechend „hohe“ Rendite vergütet wird. Daneben gibt es jedoch risikoärmere bzw. besonders sichere kurzfristige Anlagemöglichkeiten am Kapitalmarkt (z.B. Bundesanleihen), die dem Wesen des Nachzahlungsbetrags besser entsprechen und daher die Grundlage für eine Typisierung bilden sollten.

Neben den kurz- und mittelfristigen Anlagezinsen sind auch kurz- und mittelfristige Kreditzinsen für Unternehmen zu berücksichtigen (vgl. Abb. 1). Kurz- und mittelfristige Anlage- und Kreditzinsen für Privatpersonen sind hingegen nur zweitrangig zu betrachten (vgl. Abb. 2).

Seite 7/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

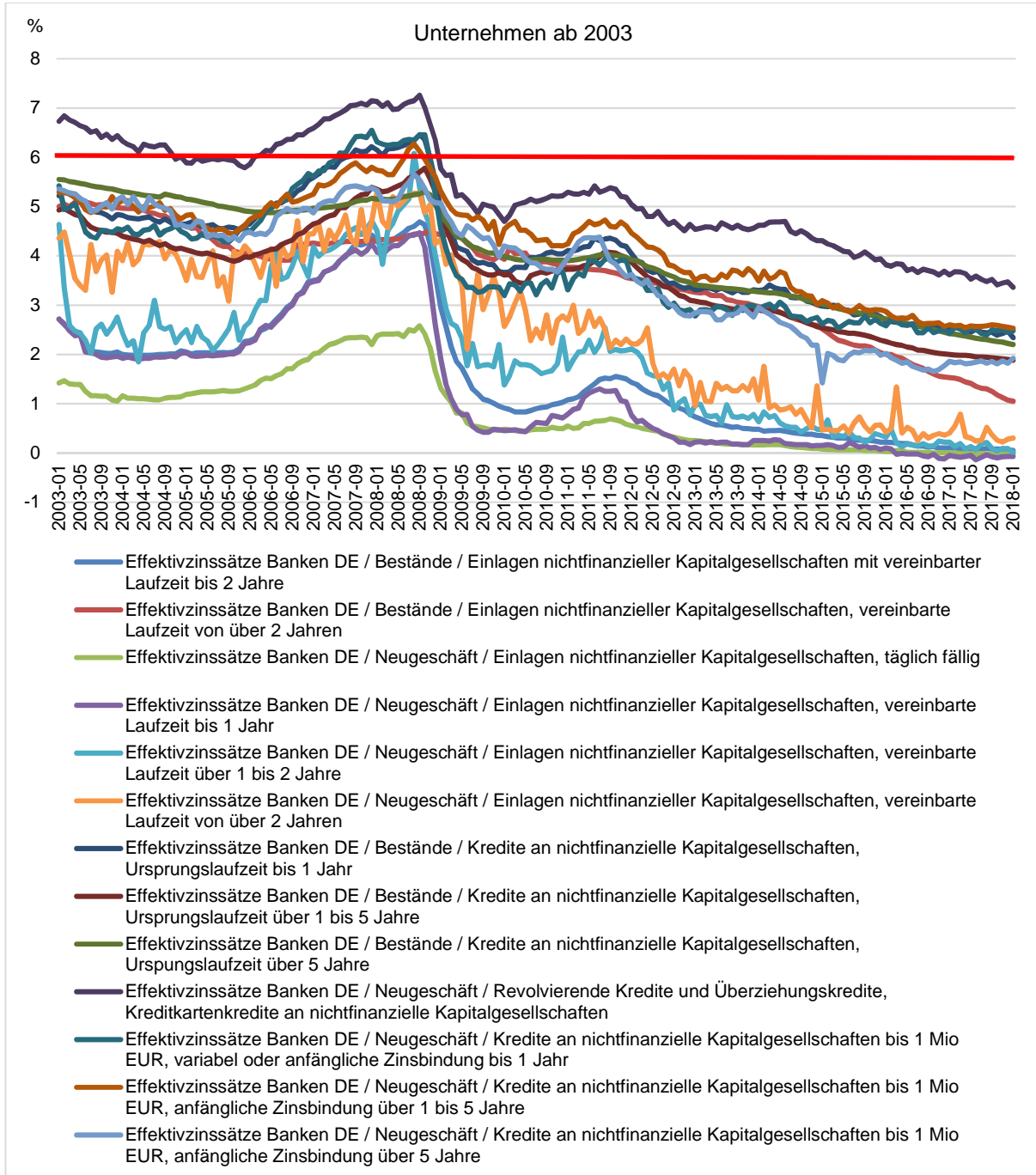


Abb. 1: Entwicklung Anlage- und Kreditzinsen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften ab 2003¹⁶

¹⁶ Deutsche Bundesbank, online abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Naviga-tion/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_node.html, abgerufen am 27.03.2018.

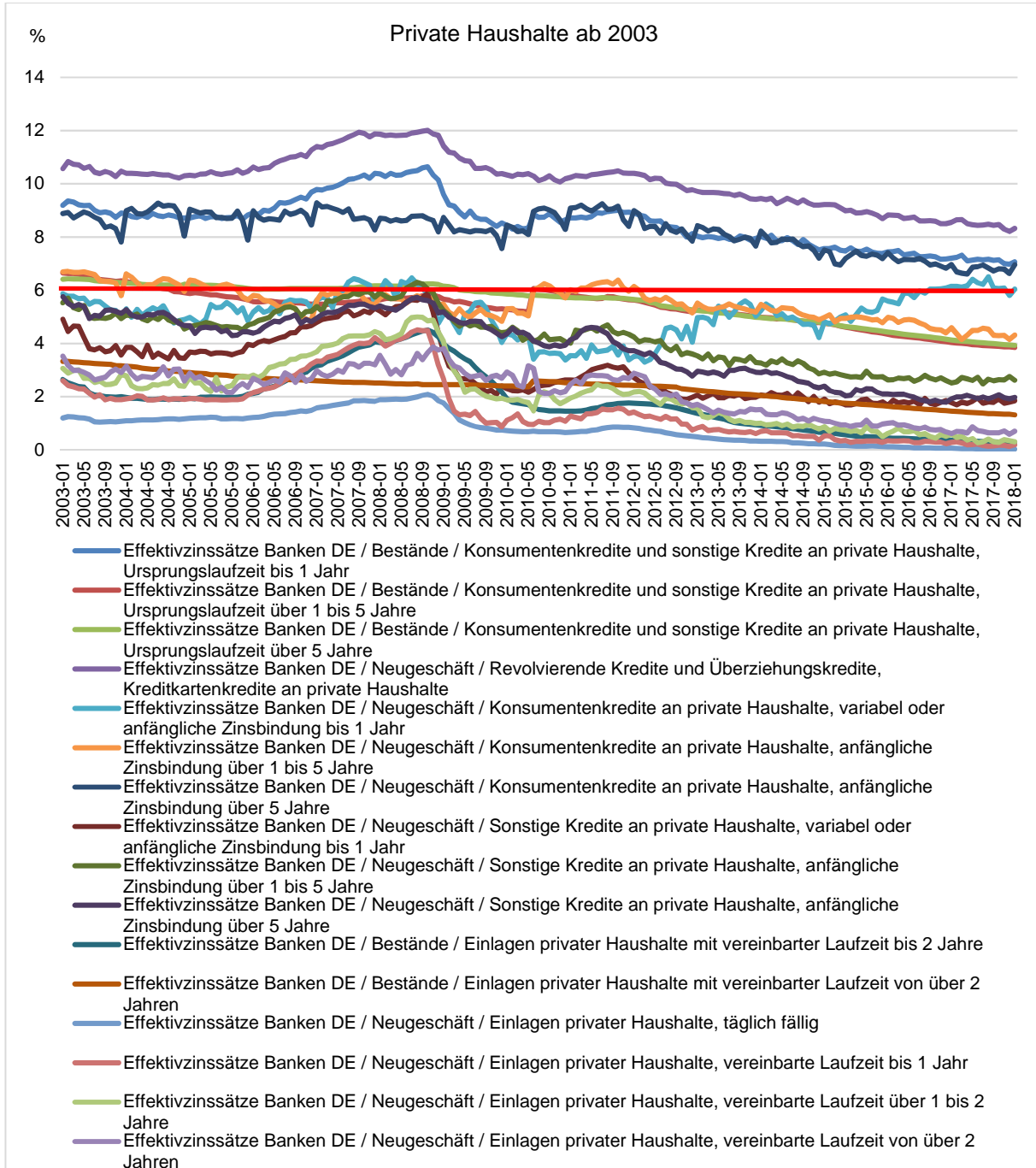


Abb. 2: Entwicklung Anlage- und Kreditzinsen privater Haushalte ab 2003¹⁷

¹⁷ Deutsche Bundesbank, online abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Naviga-tion/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_node.html, abgerufen am 27.03.2018.

Seite 9/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Die Zeitreihen der Zinssätze zeigen deutlich, dass nach Eintreten der weltweiten Finanzkrise im Jahr 2008 das Zinsniveau insgesamt deutlich gesunken ist. Für Unternehmen bewegen sich sowohl die relevanten Anlage- als auch Finanzierungszinssätze durchgängig unterhalb von 6 %, mehrheitlich sogar unter 3 %. Zudem ist die Tendenz seit Anfang 2009 kontinuierlich fallend und hat sich spätestens seit 2012 auf einem niedrigen Niveau stabilisiert. Vor diesem Hintergrund erscheint der Zinssatz des § 238 Abs. 1 AO zu hoch und widerspricht den tatsächlichen Verhältnissen.

Auch die Betrachtung der Entwicklung der Zinsen für private Haushalte bestätigt diese Einschätzung, auch wenn es einige wenige Zinssätze gibt, die weiterhin über 6 % liegen. Allerdings sollten diese Zinssätze weniger stark bei der Beurteilung des typischen Leitbildes berücksichtigt werden, wie oben bereits ausgeführt wurde. Und schließlich ist auch hier der Abwärtstrend des Gesamtzinsniveaus seit 2009 deutlich zu erkennen, die Mehrheit der betrachteten Zinssätze liegt inzwischen ebenfalls unter 3 %.

2.2.2 Zinssatz außerhalb eines der wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmens

Die den Verfassungsbeschwerden zugrundeliegenden Sachverhalte betreffen Verzinsungszeiträume vom 01.04.2005 bis 20.08.2012¹⁸ und vom 01.04.2007 bzw. 01.04.2008 bis 14.07.2014¹⁹. Die Höhe des Zinssatzes nach § 238 Abs. 1 AO von 6 % p.a. geht bereits auf das Jahr 1961²⁰ zurück. Für eine verfassungsrechtliche Beurteilung der Zinshöhe sind unseres Erachtens daher nicht nur die Zinsen in einem bestimmten Zeitpunkt bzw. dem beschränkten zeitlichen Rahmen der Streitfälle zu betrachten, sondern es ist eine Gesamtbetrachtung der Entwicklung des Marktzinsniveaus im Zeitablauf erforderlich, um entscheiden zu können, ob sich das Schwankungsniveau insgesamt verändert hat und damit einen neuen Ausrichtungspunkt (bisher 6 % p.a.) rechtfertigt. Zweifelsohne ist dem Gesetzgeber – und auch der Rechtsprechung – eine gewisse Beobachtungsfrist zuzubilligen, bevor eine Anpassung an die veränderten Verhältnisse unumgänglich wird. Dieser Zeitpunkt ist aber unseres Erachtens inzwischen eingetreten.

Das BVerfG hat bereits zur Höhe des Abzinsungssatzes von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG in seinem Beschluss vom 28.11.1984 festgestellt, dass es wesentlich darauf ankommt, „dass sich der Zinsfuß in einem der

¹⁸ Vgl. Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2237/14, S. 6.

¹⁹ Vgl. Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2422/17, Rz. 2.

²⁰ Einführung des Steuersäumnisrechts im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 13.07.1961, BGBl. I 1961, S. 961, § 5 Abs. 1 StSäumG.

Seite 10/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmen hält²¹. „Sollten sich in Zukunft die wirtschaftlichen Verhältnisse so einschneidend ändern, dass die Grundlage der gesetzgeberischen Entscheidung durch neue, im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses noch nicht abzusehende Entwicklungen einschneidend in Frage gestellt wird, dann kann der Gesetzgeber von Verfassungs wegen gehalten sein, zu überprüfen, ob die ursprüngliche Entscheidung auch unter den veränderten Umständen aufrechtzuerhalten ist.“²² Auch der BFH hat auf diese Notwendigkeit bereits hingewiesen.²³ Solche einschneidenden Entwicklungen beim Marktzinsniveau halten wir für inzwischen gegeben und daher den Zinssatz nach § 238 AO für verfassungswidrig.

In der Vergangenheit unterlagen sowohl die Anlage- als auch die Kreditzinsen den Konjunkturzyklen ähnelnd regelmäßigen Schwankungen in einem zeitlichen Rahmen von ca. fünf bis zehn Jahren (vgl. Abb. 3 und Abb. 4).²⁴

²¹ BVerfG, Beschluss vom 28.11.1984, 1 BvR 1157/82, unter II.2.b)cc).

²² BVerfG, Beschluss vom 28.11.1984, 1 BvR 1157/82, unter II.2.b)cc) m.w.N.

²³ Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2014, IX R 31/13, Rz. 21.

²⁴ Bis 2003 entstammen die Daten der Bundesbank-Zinsstatistik, ab 2003 handelt es sich um den Deutschen Beitrag der MFI-Zinsstatistik. Insofern weichen die erhobenen Zinsdaten voneinander ab und es kann keine durchgehende Zeitreihe dargestellt werden. Vgl. Deutsche Bundesbank, online verfügbar unter: https://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_node.html?openNodId=1153981, abgerufen am 27.03.2018.

Seite 11/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

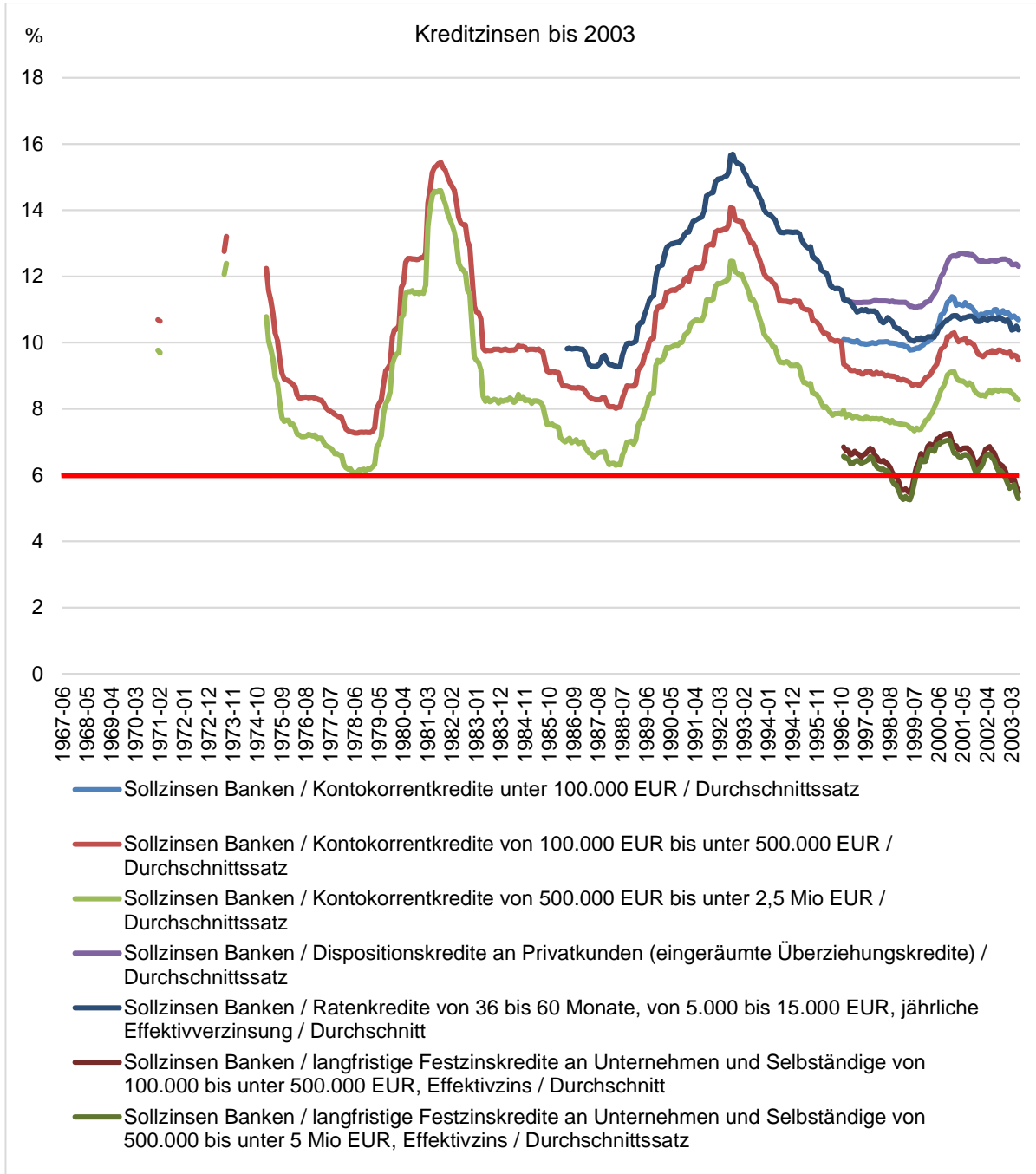


Abb. 3: Entwicklung Kreditzinsen vor 2003²⁵

²⁵ Deutsche Bundesbank, online abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_node.html, abgerufen am 27.03.2018.

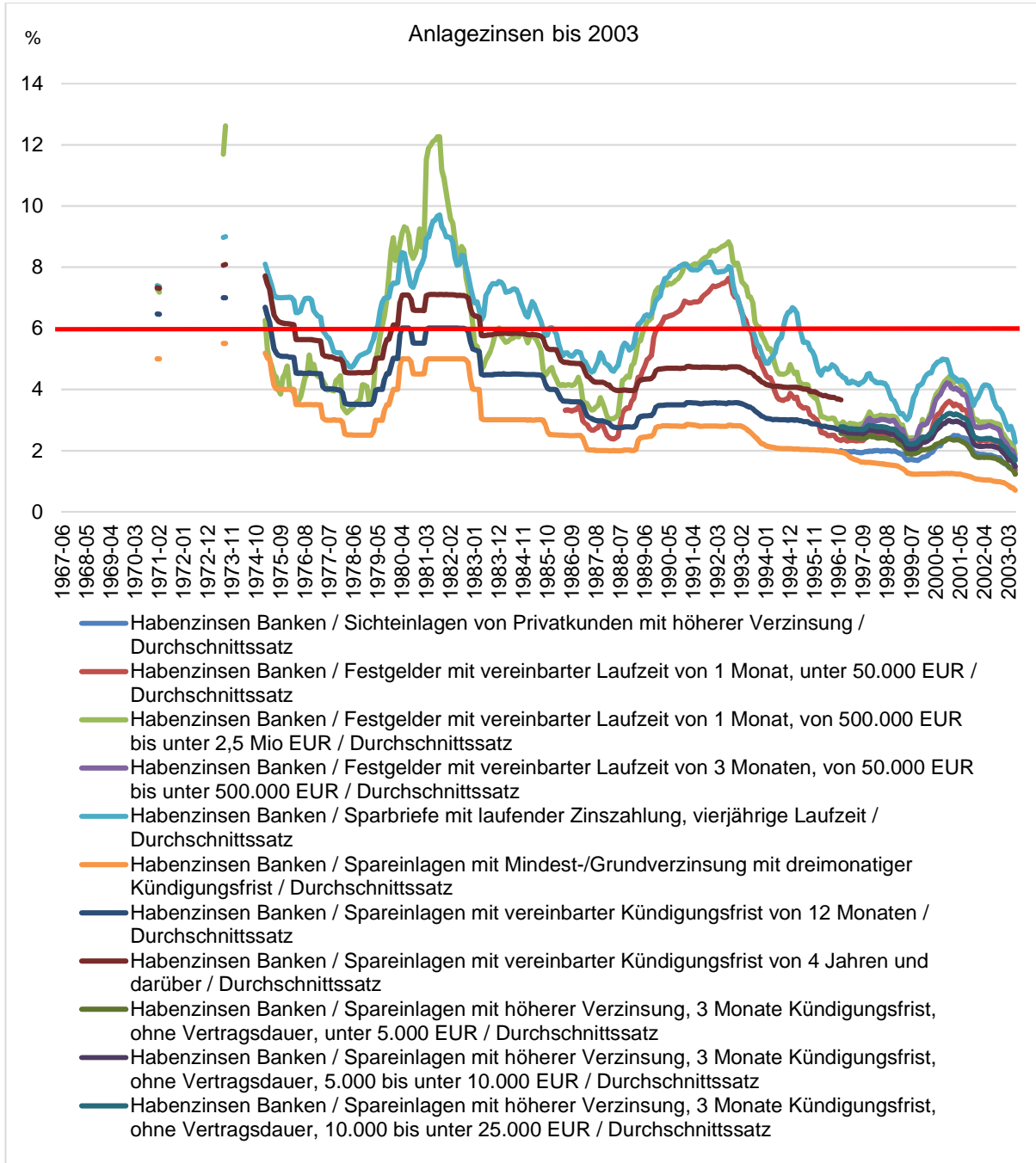


Abb. 4: Entwicklung Anlagezinsen vor 2003²⁶

²⁶ Deutsche Bundesbank, online abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_node.html, abgerufen am 27.03.2018.

Seite 13/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Dieses Auf und Ab der Zinsen fand bis zur weltweiten Finanzkrise 2008 statt. Während die Kreditzinsen bis dahin fast durchgängig oberhalb von 6 % lagen, lagen die Anlagezinsen überwiegend unterhalb von 6 %, seit Mitte der 1990er Jahre sogar dauerhaft. Damit lag der Zinssatz nach § 238 AO durchgehend innerhalb der Bandbreite der möglichen Zinssätze. Aufgrund der Schwankungen des Marktzinsniveaus war dieser Zinssatz mal zum Vor- und mal zum Nachteil der Steuerpflichtigen; im Zeitablauf glichen sich Vor- und Nachteile aufgrund der Zyklen regelmäßig aus, sodass bislang kein Anlass zur Beschwerde und zu verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Richtigkeit der Höhe der 6 % p.a. bestand.

Ab 2009 jedoch hat sich das Zinsniveau wegen der massiven Eingriffe der weltweiten Zentralbanken insgesamt nach unten verschoben und dort stabilisiert. Dies stellt eine grundlegende Veränderung der Verhältnisse dar, die der Gesetzgeber bei der Festlegung des Zinssatzes i.H.v. 0,5 % pro Monat 1961 bzw. bei Einführung der Vollverzinsung 1990 nicht absehen konnte. An dem Zinssatz kann daher für die Zukunft nicht länger aufgrund des Grundsatzes der Rechtskontinuität festgehalten werden, nur weil der typisierende Zinssatz schon sehr lange und über viele Zinsschwankungen hinweg gilt.²⁷ Zudem hat auch der BFH schon in einer Entscheidung aus dem Jahr 2014 erkennen lassen, dass er anerkennt, dass sich „nach dem streitgegenständlichen Verzinsungszeitraum [Erg. Anm.: 11.11.2004 bis 21.03.2011] das Marktzinsniveau dauerhaft auf relativ niedrigem Niveau stabilisiert hat“²⁸. Die aktuelle Entscheidung des BFH vom 09.11.2017 erging zu einem Streitfall aus dem Jahr 2013, für das die Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes noch festgestellt wurde. Inzwischen bestätigen jedoch die Zeitreihen, dass sich auch bis Anfang 2018 keine Änderung der Verhältnisse eingestellt hat. Daher halten die einschneidenden Veränderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse seit 2009 unverändert an und machen eine erneute gesetzgeberische Überprüfung der ursprünglichen Entscheidung unausweichlich. Eine angemessene Beobachtungszeit ist abgelaufen. Seit inzwischen fast einem Jahrzehnt orientiert sich der typisierte Zinssatz von 6 % nicht mehr am typischen Fall und folgt gerade auch wegen des Fehlens von Schwankungen keinem realistischen Leitbild mehr.

In diesem Zusammenhang wird regelmäßig darauf hingewiesen, es bestünde keine Verpflichtung des Gesetzgebers, den Zinssatz an die Entwicklung der Kapitalmarktzinsen anzupassen, da „Regelfall“ i.S.d. BVerfG nicht in einem empirischen Sinne meine, sondern gleichbedeutend mit „in einer Bandbreite

²⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2014, IX R 31/13, Rz. 20.

²⁸ BFH, Urteil vom 01.07.2014, IX R 31/13, Rz. 21.

Seite 14/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

vernünftiger Werte liegend“ sei, innerhalb derer man sich noch befinde.²⁹ Dem ist entgegen zu halten, dass sich zwar die 6 %, wie oben gezeigt, noch immer innerhalb einer Bandbreite bewegen, jedoch die Marktzinsen, insbesondere die für ein Leitbild relevanten Zinssätze, mehrheitlich unterhalb von 6 % liegen. Die gesamte Bandbreite der Zinsen hat sich nach unten verschoben und bewegt sich im Gegensatz zur Vergangenheit auch nicht mehr als Ganzes nach oben, da die zyklischen Zinsschwankungen zum Erliegen gekommen sind. Damit liegt der Zinssatz nicht mehr in einem der wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmen.

2.2.3 Zinssatz wirkt nicht gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen

„Bei der verfassungsrechtlichen Bewertung der für die Zinsbelastung einzelner Steuerpflichtiger mit Nachzahlungszinsen sprechenden Sachgründe ist zudem zu berücksichtigen, dass die Vollverzinsung nach § 233a AO gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen wirkt.“³⁰ Dieses Argument für die Beibehaltung des Zinssatzes i.H.v. 6 % ist unseres Erachtens aufgrund der oben dargestellten Marktzinssituation überholt und nicht mehr zutreffend.

Zunächst wird dieses Argument des BVerfG häufig vom BFH angeführt,³¹ ohne dass näher diskutiert wird, wie diese Aussage eigentlich zu verstehen ist. Unseres Erachtens gibt es unterschiedliche Auslegungsmöglichkeiten:

In personeller Hinsicht kann mit „der Steuerpflichtige“ sowohl der einzelne Steuerpflichtige als auch die Allgemeinheit aller Steuerpflichtigen gemeint sein. Entsprechend kann eine ausgleichende Wirkung entweder nur in der Person des Steuerpflichtigen selbst (intrapersonell) oder innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen (interpersonell) stattfinden. Auch in zeitlicher Hinsicht ist offen, ob die Wirkung der Verzinsung im Zeitablauf (seit Einführung der Vollverzinsung) oder in einem Zeitpunkt bzw. beschränktem Zeitraum (z.B. einem Veranlagungszeitraum oder für die Dauer einer Betriebsprüfung) gemeint ist. Im Ergebnis kann eine Wirkung „zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen“ immer stattfinden, mit einer Ausnahme: Wenn der einzelne Steuerpflichtige in einem bestimmten Zeitpunkt bzw. engem zeitlichen Rahmen betroffen ist, ist nur eine Wirkung der Vollverzinsung entweder zu seinen Gunsten oder zu seinen Lasten möglich (vgl.

²⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 09.11.2017, III R 10/16, Rz. 47; BFH, Urteil vom 20.04.2011, I R 80/10, Rz. 12.

³⁰ BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 03.09.2009, 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz. 23.

³¹ Vgl. BFH, Urteil vom 09.11.2017, III R 10/16, Rz. 19; BFH, Beschluss vom 21.12.2015, V B 36/15, Rz. 6; BFH, Urteil vom 01.07.2014, IX R 31/13, Rz. 16; BFH, Beschluss vom 29.05.2013, X B 233/12, Rz. 5.

Seite 15/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Abb. 5), da er nicht gleichzeitig aufgrund desselben Sachverhalts eine Nachzahlung zahlen und eine Erstattung erhalten kann.

Wirkung der Vollverzinsung	Interpersonell (Allgemeinheit der Steuerpflichtigen)	Intrapersonell	
		(Der Steuerpflichtige)	(Der Fiskus)
Zeitpunktbezogen	zugunsten und zulasten	zugunsten oder zulasten	zulasten und zugunsten
Zeitablaufbezogen	zugunsten und zulasten	zugunsten und zulasten	zulasten und zugunsten

Abb. 5: Übersicht zur Wirkung der Vollverzinsung zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen

Legt man also den Wortlaut des BVerfG eng aus, ist der Aussage, dass die Vollverzinsung zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen wirke, nur eingeschränkt zu folgen. Sie trifft – wenn überhaupt – nur für den Fall einer zeitablaufbezogenen Sichtweise zu. Da es sich bei den beiden vorliegenden Verfassungsbeschwerden sowie den Streitfällen der bereits ergangenen Rechtsprechung immer nur um einzelne Steuerpflichtige mit einem einzelnen Verzinsungssachverhalt handelt, kann also in diesen konkreten Fällen keine Wirkung zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen eintreten.

Überdies soll die Vollverzinsung nach der ursprünglichen Begründung „dem Ausgleich zwischen den einzelnen Steuerpflichtigen dienen“³², sodass wohl nur eine interpersonelle Auslegung in Betracht kommt, was der Wortwahl des BVerfG („des Steuerpflichtigen“) und den darauf aufbauenden Zitaten des BFH jedoch widerspricht.

Dessen ungeachtet ist unseres Erachtens der unterstellte Ausgleich („gleichermaßen“) inzwischen gar nicht mehr möglich, da die Zinsschwankungen als Voraussetzung für eine ausgleichende Wirkung „zugunsten wie zulasten“ weder in einem Zeitpunkt noch im Zeitablauf – wie oben bereits erläutert seit 2009 – mehr stattfinden. Bezogen auf die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen insgesamt ist es zwar zutreffend, dass der Zinssatz i.H.v. 6 % p.a. in Nachzahlungsfällen zulasten und in Erstattungsfällen zugunsten der Steuerpflichtigen wirken kann. Die Nachzahlungsfälle übersteigen die Erstattungsfälle nach Anzahl und Höhe des Zinsvolumens jedoch bei Weitem (was bereits bei Einführung des

³² BT-Drs. 8/1410, S. 4.

Seite 16/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Steuersäumnisrechts 1961 bekannt war)³³, da diese aus Betriebsprüfungen für zurückliegende Jahre resultieren. Daher stellt sich unter den gegebenen Niedrigzinsbedingungen ein dauerhafter Nachteil für die Gesamtheit der Steuerpflichtigen ein, sodass die Vollverzinsung gerade nicht mehr „*gleichermaßen*“ zugunsten wie zulasten“ der Steuerpflichtigen wirkt und zwar weder zeitpunkt- noch zeitraumbezogen.

3 Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip, insb. das Übermaßverbot nach Art. 20 Abs. 3 GG

Die Verzinsung nach § 238 AO verstößt unseres Erachtens zudem in den den Verfassungsbeschwerden zugrundeliegenden Zeiträumen sowie insbesondere seit Beginn der bis heute anhaltenden Niedrigzinsphase ab 2009 gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) folgende Übermaßverbot.

3.1 Rechtsstaatsprinzip und Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Steuerrecht

Aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG leitet sich der Anspruch des Steuerpflichtigen ab, dass er nur im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung zur Leistung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen wie Zinsen herangezogen werden darf. Der Steuerpflichtige darf nicht zu einer unverhältnismäßigen Abgabe herangezogen werden.³⁴

3.2 Erfordernisse der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung nicht mehr zeitgemäß

Aus Gründen der Praktikabilität³⁵ und Verwaltungsvereinfachung hat der Gesetzgeber einen einheitlichen Zinssatz für Nachzahlungen und Erstattungen i.H.v. 0,5 % pro Monat festgelegt, was nach Ansicht des BVerfG grundsätzlich keinen Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Übermaßverbot darstellt.³⁶ Man entschied sich für einen festen Mischzinssatz, weil ein flexibler Zinssatz, der sich alternativ am jeweiligen Diskontsatz oder einem durchschnittlichen Diskontsatz ausrichten könnte, „zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten“ führen könnte.³⁷

Das Praktikabilitätsargument für den unverändert fixen Zinssatz i.H.v. 6 % p.a. ist heutzutage bei den gegebenen technischen Möglichkeiten kein tragfähiges

³³ Vgl. BT-Drs. 2573, S. 34.

³⁴ BVerfG, Beschluss vom 05.04.1978, 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102.

³⁵ Vgl. BT-Drs. 11/2157, S. 194.

³⁶ Vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 03.09.2009, 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz. 29.

³⁷ Vgl. BT-Drs. 8/1410, S. 13.

Seite 17/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Argument mehr. Auch der BFH hat schon Zweifel geäußert, ob angesichts moderner EDV bei einer Anpassung der Zinssätze an den Marktzins oder Basiszins weiterhin „erhebliche Schwierigkeiten“ bestünden.³⁸

Das in diesem Zusammenhang erneut angeführte Argument, der hohe Zinssatz des § 238 AO wirke i.R. des § 233a AO „gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen“³⁹, überzeugt auch im Rahmen der Prüfung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot nicht: Wie bereits oben gezeigt, hat sich aufgrund der dauerhaft abgesenkten Bandbreite der relevanten Marktzinsen auf unter 6 % eine anhaltende, einseitige Belastung der Steuerpflichtigen eingestellt, da die Nachzahlungsfälle die Erstattungsfälle zahlen- und betragsmäßig übersteigen. Eine ausgeglichene Wirkung zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen ist darin nicht mehr zu erkennen.

3.3 Mangelnde Verhältnismäßigkeit

Die Höhe des Zinssatzes von 6 % p.a. verstößt unseres Erachtens gegen das Gebot der Verhältnismäßigkeit. Es ist fraglich, ob die Entscheidung des Gesetzgebers, den Zinssatz von 6 % p.a. aus Gründen der Praktikabilität und Vereinfachung unverändert beizubehalten, noch im Rahmen seines Entscheidungsspielraums liegt. Da Steuern im Wege eines Massenverfahrens erhoben werden, hat der Gesetzgeber grundsätzlich einen weiten Entscheidungsspielraum.⁴⁰

Die gesetzgeberische Maßnahme ist verhältnismäßig, wenn sie geeignet, erforderlich und angemessen ist.

Die Vollverzinsung soll ausdrücklich „keinen Strafcharakter“⁴¹ haben, sondern lediglich „einen Liquiditäts- und damit auch einen potentiellen Zinsvorteil“⁴² abschöpfen, wobei es unerheblich ist, ob tatsächlich kein oder nur ein geringer Vorteil erlangt wurde⁴³, um einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden.⁴⁴ Die Verzinsung von Steuernachzahlungen und Steuererstattungen ist dafür ein geeignetes Mittel. Auch die gesetzgeberische Entscheidung für einen einheitlichen Zinssatz für Steuererstattungen und Steuernachforderungen ist dabei nicht zu beanstanden, da unterschiedliche Zinssätze

³⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2014, IX R 31/13, Rz. 15.

³⁹ BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 03.09.2009, 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz. 29.

⁴⁰ Vgl. Abschn. 2.1.

⁴¹ Vgl. BT-Drs. 8/1410, S. 4.

⁴² BVerfG, Beschluss vom 03.09.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, Rz. 21.

⁴³ Vgl. BFH, Urteil vom 09.11.2017, III R 10/16, Rz. 21.

⁴⁴ Vgl. BT-Drs. 11/2157, S. 194.

Seite 18/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

nicht mit dem Prinzip der Sollverzinsung vereinbar wären.⁴⁵ Insoweit ist das Argument der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung dem Grunde nach nicht zu beanstanden.

Eine Vollverzinsung ist weiterhin erforderlich, um den genannten vom Gesetzgeber gewünschten Ausgleich zwischen den Steuerpflichtigen zu schaffen und kein anderes Mittel zur Verfügung steht. Durch die Vollverzinsung werden zudem Unterschiede in der Steuererhebung, die zwischen Lohnsteuerzahlern und veranlagten Steuerpflichtigen bestehen, ausgeglichen. Die Vollverzinsung dient insoweit auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.⁴⁶

Zweifelhaft ist indessen, ob die Höhe des gewählten Zinssatzes für die Vollverzinsung noch angemessen ist. Das Marktzinsniveau als Grundlage für die Beurteilung ist – wie oben dargestellt – angesichts der anhaltenden Niedrigzinsphase so gesunken, dass es sich überwiegend bei weniger als 6 % p.a., inzwischen sogar mehrheitlich bei weniger als 3 % bewegt. Daher ist dieser Zinssatz unseres Erachtens nicht angemessen, führt nun bereits seit einigen Jahren zu übermäßigen Belastungen des Steuerpflichtigen bzw. des Fiskus und stellt eine Verletzung des Übermaßverbots dar.

Zwar kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob *tatsächlich* kein oder nur ein geringer Vorteil erlangt wurde; es liegt im subjektiven Entscheidungsbereich jedes einzelnen Steuerpflichtigen, ob und wie er die zusätzliche, allerdings nur zeitlich begrenzt zur Verfügung stehende Liquidität einsetzt und damit tatsächliche Vorteile erzielt. Entscheidend ist aber die *objektive Möglichkeit*, dass überhaupt Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile entstehen.⁴⁷ Diese Möglichkeit ist nicht mehr gegeben. Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass durch eine spätere Steuerfestsetzung derzeit weder ein Vor- noch Nachteil entstehen kann, der durch die Verzinsung mit 6 % p.a. ausgeglichen werden müsste. Für den durch die Vorschrift des § 233a AO bezweckten „Ausgleich“ ist in dem von § 238 AO festgelegten Umfang kein Raum mehr.⁴⁸

Entgegen der gesetzgeberischen Intention wirken insbesondere die Nachzahlungszinsen wie eine unverhältnismäßige steuerliche Sanktion. Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung liefern keine ausreichende Rechtfertigung, um an diesem Umstand festzuhalten.

⁴⁵ Vgl. BT-Drs. 8/1410, S. 13.

⁴⁶ Vgl. BT-Drs. 8/1410, S. 4.

⁴⁷ Vgl. FG Münster, Urteil vom 17.08.2017, 10 K 2472/16 E, Rz. 21.

⁴⁸ Vgl. BFH, Urteil, Beschluss vom 30.10.2001, X B 147/01, unter 4.b); BFH, Urteil vom 11.07.1996, V R 18/95, unter c).

Seite 19/19 zum Schreiben vom 26.04.2018 an das Bundesverfassungsgericht, Karlsruhe

Entgegen der Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 09.11.2017⁴⁹ sind die Verfahrensregelungen zur Vollverzinsung nur eingeschränkt geeignet, die Wirkung der Verzinsung abzumildern. Sie führen jedenfalls nicht dazu, dass kein Verstoß gegen das Übermaßverbot vorliegt:

Zum einen hätten die Regeln zum Zinslauf mit einer Karenzzeit von 15 Monaten sowie der Berücksichtigung nur voller Monate eine abmildernde Wirkung auf die Höhe der festgelegten Zinsen.⁵⁰ Wenn eine (Korrektur)Steuerfestsetzung jedoch erst nach mehreren Jahren (z.B. aufgrund von Betriebsprüfungen oder aufgrund von Gerichtsverfahren) erfolgt, führt der Karenzzeitraum zu keiner nennenswerten Abmilderung. Je länger der Zeitraum zwischen Steuerentstehung und wirksamer Festsetzung ist, desto mehr nähert sich der „Effektivzins“ dem Zinssatz von 6 % p.a. an und liegt damit über den Marktzinsen bzw. am oberen Rand der Bandbreite der Referenzzinssätze.

Zum anderen habe der Steuerpflichtige nach Ansicht des BFH im Besteuerungsverfahren viele Möglichkeiten, die Verzinsung zu vermeiden oder abzumildern.⁵¹ Bei freiwilligen Leistungen auf eine zu erwartende Steuernachforderung werden Nachzahlungszinsen nur aus sachlichen Billigkeitsgründen erlassen, soweit die Zahlungen vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung erbracht werden und das Finanzamt diese Leistungen angenommen und behalten hat.⁵²

Zur vertiefenden Erörterung im Rahmen einer mündlichen Verhandlung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht

⁴⁹ III R 10/16, Rz. 45.

⁵⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 09.11.2017, III R 10/16, Rz. 45.

⁵¹ Vgl. BFH, Urteil vom 09.11.2017, III R 10/16, Rz. 46.

⁵² Vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 70.1.1.