



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 2. Mai 2019

BETREFF **Vorläufige Festsetzung von Zinsen nach § 233 in Verbindung mit § 238 Absatz 1 Satz 1 AO**

GZ **IV A 3 - S 0338/18/10002**

DOK **2018/0724353**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Erstmalige Zinsfestsetzungen

Sämtliche erstmaligen Festsetzungen von Zinsen, in denen der Zinssatz nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO mit 0,5 Prozent pro Monat angewendet wird, sind hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes in Höhe von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO) vorläufig gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO durchzuführen. In betroffene Zinsbescheide ist **folgender Erläuterungstext** aufzunehmen:

„Die Festsetzung von Zinsen ist gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO).

Die Vorläufigkeitserklärung erfasst sowohl die Frage, ob die angeführte gesetzliche Vorschrift mit höherrangigem Recht vereinbar ist, als auch den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht die streitige verfassungsrechtliche Frage durch verfassungskonforme Auslegung der angeführten gesetzlichen Vorschrift entscheidet (BFH-Urteil vom 30. September 2010, III R 39/08, BStBl 2011 II S. 11). Die Vorläufigkeitserklärung erfolgt lediglich aus verfahrenstechnischen Gründen. Sie ist nicht dahin zu verstehen, dass die im Vorläufigkeitsvermerk angeführte gesetzliche Vorschrift als verfassungswidrig angesehen wird. Sie ist außerdem nicht dahingehend zu verstehen, dass die Finanzverwaltung es für möglich hält, das Bundesverfassungsgericht könne die im Vorläufigkeitsvermerk angeführte Rechtsnorm gegen ihren Wortlaut auslegen. Sollte aufgrund einer diesbezüglichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Zinsfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich. Abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ihren Ungunsten erfolgen.“

II. Geänderte oder berichtigte Zinsfestsetzungen

Bei Änderungen oder Berichtigungen von Zinsfestsetzungen, in denen der Zinssatz nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO mit 0,5 Prozent pro Monat angewendet wird, ist wie folgt zu verfahren:

1. Werden Zinsfestsetzungen nach **§ 164 Absatz 2 AO** in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO geändert oder wird der Vorbehalt der Nachprüfung der Zinsfestsetzung nach **§ 164 Absatz 3 AO** in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO aufgehoben, sind die Zinsfestsetzungen in demselben Umfang wie erstmalige Zinsfestsetzungen vorläufig vorzunehmen. In die entsprechenden Zinsbescheide ist derselbe Erläuterungstext wie bei erstmaligen Zinsfestsetzungen aufzunehmen (vgl. Abschnitt I).
2. Werden Zinsfestsetzungen nach anderen Vorschriften (einschließlich des § 165 Absatz 2 Satz 2 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO) - sei es **zugunsten oder zuungunsten der Steuerpflichtigen** - geändert oder berichtigt, gilt Folgendes:
 - a) Ist die vorangegangene Zinsfestsetzung in vollem Umfang vorläufig ergangen, ist derselbe Erläuterungstext wie bei erstmaligen Zinsfestsetzungen aufzunehmen (vgl. Abschnitt I).
 - b) Ist die vorangegangene Zinsfestsetzung nur teilweise vorläufig ergangen, ist der der vorangegangenen Zinsfestsetzung beigefügte Vorläufigkeitsvermerk zu wiederholen; außerdem ist die Zinsfestsetzung vorläufig vorzunehmen, soweit die Änderung reicht. In die geänderte Zinsfestsetzung ist folgender **Erläuterungstext** aufzunehmen:

„Die Festsetzung von Zinsen ist gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO).

Soweit diese Zinsfestsetzung eine teilweise vorläufige Zinsfestsetzung ändert, erstreckt sich der Vorläufigkeitsvermerk auf den betragsmäßigen Umfang der Vorläufigkeit der vorangegangenen Zinsfestsetzung sowie der Änderung dieser Zinsfestsetzung.

Die Vorläufigkeitserklärung erfasst sowohl die Frage, ob die angeführte gesetzliche Vorschrift mit höherrangigem Recht vereinbar ist, als auch den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht die streitige verfassungsrechtliche Frage durch verfassungskonforme Auslegung der angeführten gesetzlichen Vorschrift entscheidet (BFH-Urteil vom 30. September 2010, III R 39/08, BStBl 2011 II S. 11). Die Vorläufigkeitserklärung erfolgt lediglich aus verfahrenstechnischen Gründen. Sie ist nicht dahin zu verstehen, dass die im Vorläufigkeitsvermerk angeführte gesetzliche Vorschrift als verfassungswidrig angesehen wird. Sie ist außerdem nicht dahingehend zu verstehen, dass die Finanzverwaltung es für möglich hält, das Bundesverfassungsgericht könne die im Vorläufigkeitsvermerk angeführte Rechtsnorm gegen ihren Wortlaut auslegen.

Sollte aufgrund einer diesbezüglichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Zinsfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich. Abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ihren Ungunsten erfolgen.“

- c) Ist die vorangegangene Zinsfestsetzung weder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung noch vorläufig ergangen, ist die geänderte Zinsfestsetzung vorläufig vorzunehmen, soweit die Änderung reicht. In die geänderte Zinsfestsetzung ist folgender

Erläuterungstext aufzunehmen:

„Die Festsetzung von Zinsen ist gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO).

Der Vorläufigkeitsvermerk erstreckt sich nur auf den betragsmäßigen Umfang der Änderung der Zinsfestsetzung.

Die Vorläufigkeitserklärung erfasst sowohl die Frage, ob die angeführte gesetzliche Vorschrift mit höherrangigem Recht vereinbar ist, als auch den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht die streitige verfassungsrechtliche Frage durch verfassungskonforme Auslegung der angeführten gesetzlichen Vorschrift entscheidet (BFH-Urteil vom 30. September 2010, III R 39/08, BStBl 2011 II S. 11). Die Vorläufigkeitserklärung erfolgt lediglich aus verfahrenstechnischen Gründen. Sie ist nicht dahin zu verstehen, dass die im Vorläufigkeitsvermerk angeführte gesetzliche Vorschrift als verfassungswidrig angesehen wird. Sie ist außerdem nicht

dahingehend zu verstehen, dass die Finanzverwaltung es für möglich hält, das Bundesverfassungsgericht könne die im Vorläufigkeitsvermerk angeführte Rechtsnorm gegen ihren Wortlaut auslegen.

Sollte aufgrund einer diesbezüglichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Zinsfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich. Abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ihren Ungunsten erfolgen.“

III. Mit vorläufigen Steuerfestsetzungen verbundene Zinsfestsetzungen

Werden Zinsfestsetzungen in den in den Abschnitten I und II genannten Fällen mit vorläufigen Steuerfestsetzungen verbunden, in denen der Erläuterungstext gemäß BMF-Schreiben vom 15. Januar 2018 (IV A 3 - S 0338/17/10007, BStBl 2018 I S. 2) ausgegeben wird, sind die obigen Erläuterungstexte dem Bescheid in abgekürzter Form beizufügen.

1. Bei **erstmaligen Zinsfestsetzungen** (vgl. Abschnitt I) ist der nachfolgende **Erläuterungstext** zu verwenden:

„Die Festsetzung von Zinsen ist gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO).

Sollte aufgrund einer diesbezüglichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Zinsfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich. Abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ihren Ungunsten erfolgen. Im Übrigen gelten die vorgenannten Ausführungen zur vorläufigen Steuerfestsetzung entsprechend.“

2. Bei **geänderten Zinsfestsetzungen** sind die Regelungen aus Abschnitt II.1 und II.2 anzuwenden.
 - a. In den Fällen von Abschnitt II.1 und II.2.a ist derselbe **Erläuterungstext** wie bei erstmaligen Zinsfestsetzungen aufzunehmen (vgl. Abschnitt III.1).
 - b. Ist die vorangegangene Zinsfestsetzung nur teilweise vorläufig ergangen, ist in die geänderte Zinsfestsetzung folgender **Erläuterungstext** aufzunehmen:

„Die Festsetzung von Zinsen ist gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO).

Soweit diese Zinsfestsetzung eine teilweise vorläufige Zinsfestsetzung ändert, erstreckt sich der Vorläufigkeitsvermerk auf den betragsmäßigen Umfang der Vorläufigkeit der vorangegangenen Zinsfestsetzung sowie der Änderung dieser Zinsfestsetzung.

Sollte aufgrund einer diesbezüglichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Zinsfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich. Abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ihren Ungunsten erfolgen. Im Übrigen gelten die vorgenannten Ausführungen zur vorläufigen Steuerfestsetzung entsprechend.“

- c. Ist die vorangegangene Zinsfestsetzung weder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung noch vorläufig ergangen, ist folgender **Erläuterungstext** aufzunehmen:

„Die Festsetzung von Zinsen ist gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO).

Der Vorläufigkeitsvermerk erstreckt sich nur auf den betragsmäßigen Umfang der Änderung der Zinsfestsetzung.

Sollte aufgrund einer diesbezüglichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Zinsfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich. Abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ihren Ungunsten erfolgen. Im Übrigen gelten die vorgenannten Ausführungen zur vorläufigen Steuerfestsetzung entsprechend.“

IV. Einspruchsfälle

In Fällen eines zulässigen Einspruchs gegen die Zinsfestsetzung ist wie folgt zu verfahren:

1. Ist die Zinsfestsetzung noch nicht entsprechend der Ausführungen zu den Abschnitten I bis III vorläufig ergangen und wird mit einem Einspruch unter Berufung auf die anhängigen Verfahren vor dem BFH und dem Bundesverfassungsgericht ausschließlich geltend gemacht, der der Zinsberechnung zu Grunde gelegte Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO) verstoße gegen das Grundgesetz, ruht das Einspruchsverfahren (§ 363 Absatz 2 Satz 2 AO).

2. Bei Einsprüchen gegen Zinsfestsetzungen nach § 233a AO gilt außerdem Folgendes:
 - a) Umfasst der Einspruch die gesamte Zinsfestsetzung und wird die Zinsfestsetzung außerhalb dieses Einspruchsverfahrens wegen der Änderung der Steuerfestsetzung nach § 233a Absatz 5 AO geändert, ist die Zinsfestsetzung gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO) in vollem Umfang vorläufig vorzunehmen. In die entsprechenden Zinsbescheide ist derselbe Erläuterungstext wie bei erstmaligen Zinsfestsetzungen aufzunehmen (vgl. Abschnitt I). Mit der Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks ist das Einspruchsverfahren erledigt, es sei denn, es werden auch andere Einwendungen gegen die Zinsfestsetzung erhoben oder es wurde Aussetzung der Vollziehung der Zinsfestsetzung (s. Abschnitt VI) gewährt.
 - b) Ist Gegenstand des Einspruchsverfahrens eine geänderte Zinsfestsetzung, die der Anfechtungsbeschränkung des § 351 Absatz 1 AO unterliegt, und wird die Zinsfestsetzung außerhalb dieses Einspruchsverfahrens wegen der Änderung der Steuerfestsetzung nach § 233a Absatz 5 AO geändert, ist die Zinsfestsetzung gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO) teilweise vorläufig vorzunehmen. In die entsprechenden Zinsbescheide ist derselbe Erläuterungstext wie in den Fällen von Abschnitt II.2.b bzw. Abschnitt III.2.b aufzunehmen. Mit der Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks ist das Einspruchsverfahren erledigt, es sei denn, es werden auch andere Einwendungen gegen die Zinsfestsetzung erhoben oder es wurde Aussetzung der Vollziehung der Zinsfestsetzung (vgl. Abschnitt VI) gewährt.
3. Wird gegen eine vorläufige Zinsfestsetzung Einspruch eingelegt und betrifft die vom Einspruchsführer vorgetragene Begründung ausschließlich die vom Vorläufigkeitsvermerk erfasste Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO), ist der Einspruch zurückzuweisen. Ein Ruhenlassen des Einspruchsverfahrens kommt insoweit nicht in Betracht, es sei denn, dass die Vollziehung auszusetzen ist (vgl. Abschnitt VI).
4. Wird nur oder auch aus anderen Gründen als der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO Einspruch gegen eine Zinsfestsetzung eingelegt, ist diese spätestens mit der Entscheidung über den Einspruch - ggf. soweit die Änderung reicht - für vorläufig zu erklären.

V. Rechtshängige Fälle

In Fällen, in denen im Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses BMF-Schreibens bereits Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO) bei einem Finanzgericht oder beim Bundesfinanzhof anhängig sind, sind die angefochtenen Zinsfestsetzungen insoweit nur auf Antrag des Steuerpflichtigen nachträglich vorläufig vorzunehmen (§ 172 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a in Verbindung mit § 132 AO).

Wird die Zinsfestsetzung aus außerhalb des finanzgerichtlichen Verfahrens liegenden Gründen geändert, ohne dass der Steuerpflichtige eine vorläufige Festsetzung beantragt hat, ist die Zinsfestsetzung ohne Nebenbestimmung nach § 165 Absatz 1 Satz 2 AO vorzunehmen. Die geänderte Zinsfestsetzung wird nach § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens.

VI. Aussetzung der Vollziehung

Auf das BMF-Schreiben vom 14. Dezember 2018 (IV A 3 - S 0465/18/10005-01, BStBl I S. 1393) wird verwiesen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) zum Download bereit.

Im Auftrag