



Universität Potsdam · August-Bebel-Str. 89, 14482 Potsdam

**LEHRSTUHL FÜR
ÖFFENTLICHES RECHT,
INSBESONDERE VERWALTUNGS-
UND STEUERRECHT**
Prof. Dr. Andreas Musil

Sekretariat:
Ines Thoß

Telefon: (0331) 977-3233

Telefax: (0331) 977-3700

E-Mail: musil@uni-potsdam.de

Datum: 13.05.2022

Stellungnahme zu dem „Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“

Sehr geehrter Herr Rainer,

für die Einladung zur Anhörung des Finanzausschusses das oben genannte Gesetzesvorhaben betreffend bedanke ich mich herzlich. Hiermit nehme ich die mir eingeräumte Möglichkeit wahr, zu dem Gesetzentwurf vorab schriftlich Stellung zu nehmen.

I. Allgemeine Einschätzung

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 8. Juli 2021, 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 (BGBl. I 2021 S. 4303) die Vollverzinsung nach § 233a AO dem Grunde nach bestätigt, allerdings den bislang angewandten, festen Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO von 0,5 % je Monat ab 2014 für nicht mehr verfassungskonform beurteilt. Im Rahmen einer Fortgeltungsanordnung ist der Zinssatz allerdings für Verzinsungszeiträume vor dem 1. Januar 2019 weiter anzuwenden. Ab 1. Januar darf keine Anwendung mehr erfolgen. Der Gesetzgeber hat bis zum 31. Juli 2022 für alle offenen Fälle eine rückwirkende Neuregelung treffen.

Der vorliegende Gesetzentwurf wird den Anforderungen des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts in vollem Umfang gerecht, indem er für den Zinssatz von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen eine entsprechende Neuregelung trifft. Er beschränkt sich aber auch auf diese begrenzte Neuregelung. Dies erscheint als zulässiger Weg, um fristgerecht einen verfassungskonformen Rechtszustand herzustellen. Die Beibehaltung eines festen Zinssatzes ist verfassungsrechtlich zulässig, weil ein solcher nach Aussage des Gerichts nicht weniger geeignet als ein variabler Zinssatz erscheint, um die intendierte Belastungswirkung typisierend zu erreichen.

Bankverbindung:
Landeszentralbank
Kontonummer: 160 015 00
BLZ: 160 000 00

Dienstgebäude:
Universitätskomplex III
Haus 1, Zi. 3.53
August-Bebel-Str. 89
14482 Potsdam

E-mail: musil@uni-potsdam.de

Internet: uni-potsdam.de

II. Einzelne Aspekte

1. Begrenzung der Regelung auf die Vollverzinsung

Der Gesetzentwurf wirft aber einige Einzelfragen auf, denen im Folgenden nachgegangen wird. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts erstreckt sich ausdrücklich nicht auf andere Verzinsungstatbestände wie Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen im Sinne der §§ 234, 235 und 237 AO. Dementsprechend enthält sich der vorliegende Gesetzentwurf einer entsprechenden Regelung. Die hierzu ergangenen Ausführungen des Gerichts sind teilweise kritisiert worden, da die genannten Tatbestände einer parallelen Regelung bedürften.

Die Kritik an den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts überzeugt indes nicht. Das Gericht hatte ausgeführt, dass eine Erstreckung der Entscheidung auf andere Tatbestände bewusst nicht erfolgt sei, weil die Verwirklichung des Zinstatbestands und damit die Entstehung von Zinsen grundsätzlich auf einen Antrag der Steuerpflichtigen zurückzuführen sei oder - wie insbesondere im Fall der Hinterziehungszinsen – jedenfalls von ihnen bewusst in Kauf genommen werde. Steuerpflichtige hätten daher - anders als bei der Vollverzinsung - grundsätzlich die Wahl, ob sie den Zinstatbestand verwirklichten und den in § 238 Absatz 1 Satz 1 AO geregelten Zinssatz hinnähmen oder ob sie die Steuerschuld tilgten und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu zinsgünstigeren Konditionen beschafften. Zudem hätten die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, im Wege des Rechtsbehelfs gegen eine ihnen gegen ihren Willen aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung oder Stundung vorzugehen und so die nachteiligen Zinsfolgen zu vermeiden. Diese Ausführungen gelten auch für Säumniszuschläge und ertragsteuerlich begründete Zinsanordnungen.

Den vorstehenden Ausführungen liegt der Leitgedanke zugrunde, dass jede Regelung einzeln entsprechend ihrer gesetzgeberischen Intention zu betrachten ist. Die im Gesetzentwurf geregelten Zinsen sollen Liquiditätsvorteile ausgleichen, die im Besteuerungsverfahren entstehen. Ob und wann diese entstehen, kann der Steuerpflichtige nicht beeinflussen. Deshalb ist es verfassungsrechtlich zwingend, dass die Zinslast die Vorteile noch realitätsgerecht abbildet. Dieser enge Konnex besteht bei anderen Zinsarten in dieser Deutlichkeit nicht. Im Gegenteil dienen andere Zinsen teilweise ganz anderen Funktionen. Es muss also nicht zwingend auch hier ein Bezug zu demselben Liquiditätsvorteil hergestellt werden, wie dies bei der Vollverzinsung der Fall ist. Angesichts der Kürze der Zeit ist der Gesetzgeber zu Recht den sicheren Weg gegangen und hat nicht geprüft, welche Neuregelung möglicherweise bei anderen Verzinsungsarten in Betracht gekommen wäre.

2. Transparenz der Berechnung des neuen Zinssatzes

Es kann davon ausgegangen werden, dass der neu geregelte Zinssatz von der Höhe her den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 soll rückwirkend auf 0,15 % pro Monat (das heißt 1,8 % pro Jahr) gesenkt und damit an die verfassungsrechtlichen Vorgaben angepasst werden. Nach der Gesetzesbegründung trage dieser Zinssatz dem Umstand Rechnung, dass die Verzinsung nach § 233a AO sowohl für Steuernachforderungen als auch für Steuererstattungen gelte und dabei wie bisher derselbe Zinssatz gelten solle. Als Eckwerte dieses Zinssatzes dienten auf

Grundlage entsprechender Daten der Deutschen Bundesbank auf der einen Seite die Habenzinsen (aktuell rund 0 % pro Jahr) und auf der anderen Seite Darlehenszinsen für Konsumentenkredite (aktuell zwischen rund 2,4 % pro Jahr - besichert - und 5,3% pro Jahr - unbesichert).

Die genannten Eckwerte erscheinen grundsätzlich geeignet, um eine verfassungskonforme Zinshöhe zu gewährleisten. Insbesondere erscheint es zutreffend, bei Erstattungen und Nachforderungen einen Gleichlauf herzustellen. Allerdings lässt sich der Gesetzesbegründung nicht entnehmen, wie die Auswahl der Zinssätze und die Berechnung im Einzelnen erfolgt ist. Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Beschluss eine ganze Reihe in Frage kommender Zinssätze benannt, aber auch ungeeignete Parameter aussortiert. Für die abschließende Beurteilung des nun gefundenen Wertes wäre es sehr hilfreich, wenn die Berechnungsgrundlagen transparenter offengelegt würden. Dies ist zwar nicht verfassungsrechtlich zwingend, könnte aber neuerliche Zweifel an der Zinshöhe ausräumen helfen und so den Rechtsfrieden stärken.

3. Flexibilität bei der Evaluation des Zinssatzes

Die Angemessenheit des weiterhin festen Zinssatzes soll künftig mindestens alle drei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume evaluiert werden, erstmals zum 1. Januar 2026. Damit wird den Forderungen des BVerfG Rechnung getragen. Allerdings erscheint eine starre dreijährige Evaluierungsfrist als recht unflexibel. Der realitätsgerechten Abbildung des relevanten Zinsniveaus könnte noch stärker Rechnung getragen werden, wenn kürzere Abstände gewählt werden könnten, wie es ja auch bei anderen konjunkturabhängigen Werten der Fall ist. Zudem erscheint es mit Blick auf den dreijährigen Turnus sinnvoll, erstmals zum 1. Januar 2025 zu evaluieren.

4. Sachgerechte Übergangsregelung

Die gewählte Übergangsregelung ist sachgerecht. Sie folgt der Anordnung des Bundesverfassungsgerichts, die ihrerseits sachgerecht ist. Einerseits musste bis einschließlich 2018 eine Fortgeltung des alten Rechts angeordnet werden, da die fiskalischen Risiken andernfalls zu groß geworden wären. Andererseits war es nicht notwendig, die Fälle ab 2019 ebenfalls der Fortgeltung zu unterwerfen. Hier ist eine rückwirkende Anwendung der Neuregelung angezeigt und zumutbar.

Mit den besten Grüßen

Prof. Dr. Andreas Musil