

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 04.03.2022

685

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

## **Stellungnahme zum Referentenentwurf eines zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Zweites AO-EGAO-Änderungsgesetz – 2. AOÄndG)**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o.g. Entwurf eines zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung.

Wir begrüßen, dass der Gesetzgeber mit dem Referentenentwurf nunmehr einen Entwurf der – auf Weisung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG; BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, BGBl. I 2021, 4303) bis zum 01.07.2022 – zu erlassenden Neuregelung der Vollverzinsung vorgelegt hat und plant, den Zinssatz der Vollverzinsung trotz der angespannten Haushaltslage deutlich (auf 1,8% p.a.) abzusenken.

Dennoch erlauben wir uns im Folgenden, Anregungen zur Ausgestaltung des Zinssatzes sowie zur Verzinsung im Umsatzsteuerbereich zu unterbreiten und darüber hinaus auch um die Anpassung weiterer Zinssätze zu bitten.

### 1. Ausgestaltung des Zinssatzes

**Es sollte ein variabler Zinssatz gewählt werden, um eine realitätsgerechtere Abbildung und damit Verfassungskonformität der Vollverzinsung bestmöglich sicherzustellen.**

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

Seite 2/7 zum Schreiben vom 04.03.2022 an das BMF

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit seinem am 18.08.2021 veröffentlichten Beschluss dem Gesetzgeber ausdrücklich große Freiheiten für die Neuregelung eingeräumt und keine Vorgaben gemacht, so dass ein starrer oder variabler Zinssatz unter Anknüpfung an geeignete Referenzzinssätze gewählt werden könnte (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, BGBl. I 2021, 4303, ab Rn. 113). Außerdem könne der Gesetzgeber, so das Gericht, in der Gegenwart, in der verstärkt Negativzinsen von den Banken erhoben werden, auch gänzlich auf eine Vollverzinsung verzichten (Rn. 245). Bei der Bemessung des Zinssatzes verfüge der Gesetzgeber damit über einen im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis weiten Einschätzungs- und Prognosespielraum (vgl. Rn. 115). Zwar müsse auch die Zinssatzbemessung nach Maßgabe des Vorteils vorgenommen werden, dessen Nutzungsmöglichkeit mit dem Zins abgegolten werden soll. Doch auch insoweit stehen dem Gesetzgeber verschiedene sachgerechte Anknüpfungspunkte für eine realitätsgerechte Typisierung zur Verfügung.

Insbesondere könne er sich, so das BVerfG in Rn. 115 weiter, bei der Bemessung des Zinssatzes „in erheblichem Umfang von Praktikabilitätsabwägungen mit dem Ziel der Einfachheit der Zinsfestsetzung und -erhebung leiten lassen“. Jedoch werde dieser Spielraum dadurch begrenzt, dass die Regelungen „grundsätzlich in der Lage sein müssen, den mit ihnen verfolgten Belastungsgrund realitätsgerecht abzubilden“.

Das BVerfG hat in Rn. 145 zwar ausgeführt, dass ein variabler Zinssatz „nicht per se eine geringere Ungleichheit als ein starrer Zinssatz“ bedeute, vielmehr hänge das Ausmaß der Ungleichheit von der konkreten Ausgestaltung des Zinssatzes ab. Das Gericht hat in diesem Zusammenhang jedoch insbesondere die Notwendigkeit hervorgehoben, bei Wahl eines festen Zinssatzes die zeitliche Verzögerung der Abbildung der Veränderungen am Kapitalmarkt mit kurzen Überprüfungszeiträumen möglichst gering zu halten. Der gewählte Evaluierungszeitraum für eine Anpassung an den Basiszinssatz nach § 247 BGB von drei Jahren (und erstmals zum 01.01.2026) für nachfolgende Verzinsungszeiträume erscheint deutlich zu lang, um eine verfassungskonforme Ausgestaltung des Zinssatzes im Sinne des BVerfG sicherzustellen.

Daher regen wir an, einen variablen Zinssatz einzuführen.

## 2. Verzinsung im Bereich der Umsatzsteuer

**Es sollte für den Bereich der Umsatzsteuer eine Reform der Verzinsungsregelungen erfolgen oder zumindest der Anwendungsbereich für solche**

Seite 3/7 zum Schreiben vom 04.03.2022 an das BMF

**Fälle teleologisch reduziert werden, in denen den Steuerpflichtigen kein Verschulden trifft, keine Mehrwertsteuergefährdung und/oder kein Steuer-schaden eingetreten ist.**

Nach der Gesetzesbegründung (vgl. S. 7 f.) sei keine Ausnahme einzelner Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer, aus dem Anwendungsbereich des § 233a AO vorgesehen, da sich auch aus unionsrechtlichen Vorgaben eine Verzinsungspflicht für die Umsatzsteuer ergebe.

Es ist zutreffend, dass der EuGH in seinem Urteil vom 12.05.2021 in der Rechtssache *technorent International GmbH* (C-844/19) die Verzinsung von Umsatzsteuerguthaben judiziert und auch in der Vergangenheit eine pauschalierte Verzinsung grundsätzlich für zulässig erachtet hat.

Dennoch halten wir die Schlussfolgerung vor dem Hintergrund eines potenziellen Verstoßes gegen den primärrechtlichen Neutralitätsgrundsatz und weiterer EuGH-Rechtsprechung für kritisch, insoweit als weder ein mögliches Verschulden noch ein Schaden berücksichtigt wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH soll die Erhebung von Nachzahlungszinsen nicht gegen Art. 401 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) verstoßen. Zur Begründung führt der BFH aus, dass die Zinsen keinen umsatzsteuerähnlichen Charakter im Sinne von Art. 401 MwStSystRL haben, ihre Erhebung darüber hinaus auch nicht gegen den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer verstoße, da dieser auf die nicht in der MwStSystRL geregelten, steuerlichen Nebenleistungen keine Anwendung fände (vgl. BFH-Beschluss vom 01.03.2013 – V B 112/11, BFH/NV 2013, 901; BFH 12.5.2003 – V B 265/02, BFH/NV 2003, 1350; BFH-Urteil vom 28.11.2002 – V R 54/00, BStBl II 2003, 175).

Wegen der Harmonisierung der Umsatzsteuer in der EU sind nationale Verfahrensregelungen an unionsrechtlichen Prinzipien (v.a. an der Vereinbarkeit mit der MwStSystRL und insbesondere am mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsprinzip) zu messen. Darauf hat der BFH in seiner o.g. Entscheidung vom 28.11.2002 hingewiesen. Der EuGH hat der Auffassung des BFH jedoch explizit widersprochen, dass die Zinsen nicht an dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer zu messen seien.

In der Rechtssache *technorent International GmbH* heißt es in Rn. 48:

*„Nach ständiger Rechtsprechung fällt die Durchführung des in Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Anspruchs auf Erstattung des Vorsteuerüberschusses grundsätzlich in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten, die durch die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität begrenzt wird. Die Mitgliedstaaten verfügen bei der Festlegung der*

Seite 4/7 zum Schreiben vom 04.03.2022 an das BMF

*Einzelheiten der Erstattung des Vorsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum, diese Einzelheiten dürfen aber den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht beeinträchtigen (Urteil vom 28. Februar 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 22 und 24 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).“*

Für Nachzahlungszinsen („Sanktionen“ im Sinne der Urteilsgründe) gilt nichts anderes. Der EuGH hat die Anwendung des o.g. Grundsatzes auch auf sog. „Sanktionen“ (also den steuerlichen Nebenleistungen) beispielhaft in seinen Entscheidungen in den Rechtssachen Farkas und Fatorie bestätigt (vgl. EuGH-Urteil vom 06.02.2014 – C-424/12, SC Fatorie SRL, MwStR 2014, 125 mAnm Grube und vom 26.04.2017 – C-564/15, Farkas, MwStR 2017, 413 mAnm Grube). Schließlich hat sich der EuGH in seiner Senatex-Entscheidung konkret zu Zinsen im Sinne des § 233a AO geäußert (EuGH-Urteil vom 15.09.2016 – Rs. C-518/14, Senatex, MwStR 2016, 792). Er hat in seinen Urteilsgründen (Tz. 41) insbesondere ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten zwar befugt seien, Sanktionen oder Maßnahmen gemäß Art. 273 MwStSystRL zu erlassen, diese dürften jedoch nicht über das zur Erreichung der in Art. 273 MwStSystRL genannten Ziele Erforderliche hinausgehen. Auch dürften sie nicht die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (vgl. auch Urteil vom 09.07.2015 – C-183/14, Salomie und Oltean, MwStR 2015, 808 mAnm Masuch, Rn. 62).

Art. 273 MwStSystRL erlaubt es den Mitgliedstaaten, u.a. weitere Pflichten vorzusehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen. Der EuGH beschränkt demnach nationale Regelungen auf solche, die den Steuerpflichtigen (v.a. präventiv) zur sorgfältigen Einhaltung obligatorischer, formeller Anforderungen motivieren sollen, um das „ordnungsgemäße Funktionieren“ des Mehrwertsteuersystems und damit durch Vermeidung von Betrug oder Missbrauch auch die Erhebung der EU-Eigenmittel sicherzustellen (vgl. EuGH-Urteil vom 02.07.2020 – C-835/18, SC Terracult SRL, MwStR 2020, 802 mAnm Oelmaier, Rn. 36 f.). Nationale Regelungen sollen dabei die Grundsätze des Unionsrechts nicht (oder nur möglichst wenig) beeinträchtigen.

Fehlt es an einer (echten) Schädigung des Steueraufkommens (ggf. einer Bereicherung des Steuerpflichtigen) und an einem Verschulden können „Sanktionen“ nach den vorstehenden Grundsätzen nicht (oder im Einzelfall unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nur teilweise) gerechtfertigt sein. Insbesondere kann ein fiktiver Schaden keine Sanktionen rechtfertigen, es sei denn,

**Seite 5/7** zum Schreiben vom 04.03.2022 an das BMF

es lägen Missbrauch oder Betrug vor. Der EuGH hat (insoweit auch) folgerichtig bekräftigt, dass ohne Beachtung der Umstände erhobene umsatzsteuerliche Nebenleistungen, soweit sie über erforderlichen Maßnahmen zur Zielerreichung eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems hinausgehen, gegen den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer verstoßen und daher europarechtswidrig sein können (vgl. Tz. 41 f. der Senatex-Entscheidung).

In der Gesetzesbegründung wurde nicht ausreichend dargelegt, weshalb eine generelle Verzinsungsregelung dennoch geeignet sein sollte, die Vorgaben des EuGH u.a. in der Rechtssache Senatex zu erfüllen. Insoweit erscheint ein Europarechtsverstoß weiterhin für möglich, soweit eine gesetzliche, v.a. ausnahmslose Erhebung von Zinsen nach § 233a AO (v.a. ohne Rücksicht auf ein mögliches Verschulden und einen tatsächlichen Steuerschaden) erfolgt.

Das Unionsrecht und seine Maßstäbe genießen Anwendungsvorrang, so dass der nationale Gesetzgeber gehalten ist, eine unionsrechtswidrige Vollverzinsung nach § 233a AO im Bereich der Umsatzsteuer aufzuheben und alternative Sanktionen einzuführen, die das Verschulden und den Steuerschaden hinreichend berücksichtigen.

### 3. Anpassung weiterer Zinssätze

Die Unvereinbarkeitserklärung betrifft nur die Höhe der Verzinsung von Steuererstattungen und Steuernachzahlungen nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 AO. § 238 AO regelt jedoch die Verzinsung für alle Verzinsungstatbestände der AO, d.h. auch für Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO) sowie Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung (§ 237 AO). Das BVerfG hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass „eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung auf die anderen Verzinsungstatbestände nach der Abgabenordnung zulasten der Steuerpflichtigen, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO, [...] nicht in Betracht“ (Rn. 242) kommt.

Dennoch sollten auch weitere (bewertungs- und steuer-) gesetzlich festgeschriebene Abzinsungssätze, wie z.B. die des EStG (§§ 6a, 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchst. e EStG) für

- die Bewertung von Pensionsrückstellungen (Abzinsungssatz 6% p.a.)
- die Bewertung von Verbindlichkeiten
- und Rückstellungen (Abzinsungssatz 5,5% p.a.)

**Seite 6/7** zum Schreiben vom 04.03.2022 an das BMF

angepasst werden. Diese sind ebenfalls nicht unberührt von den Entwicklungen am Kapitalmarkt und sollten daher durch den Gesetzgeber realitätsgerecht ausgestaltet, d.h. an das Marktzinsniveau angeglichen werden.

Besonders betroffen sind Unternehmen, die ihren Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge direkt zusagen. Der geltende steuerliche Abzinsungssatz (6% p.a., sog. Rechnungszinsfuß) liegt weit über dem Marktzinsniveau und führt zu einer Unterbewertung der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz dieser Unternehmen. Das zu versteuernde Einkommen fällt entsprechend höher aus und führt zu z.T. erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen, was der Motivation zur Altersversorgung entgegenwirkt. Für Unternehmen ist es unter solchen Rahmenbedingungen deshalb besonders kostenintensiv, ihren Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge zu ermöglichen.

Das FG Köln hat dem Bundesverfassungsgericht bereits die Frage vorgelegt, ob der festgeschriebene Abzinsungssatz bei Pensionsrückstellungen i.H.v. 6% p.a. noch verfassungsgemäß ist. Vor dem Hintergrund der Bedeutung der betrieblichen Altersvorsorge sollte die gerichtliche Entscheidung nicht abgewartet werden. Der Abzinsungssatz gem. § 6a EStG sollte abgesenkt werden, nicht zuletzt, um gesellschaftspolitisch die Säule der betrieblichen Altersvorsorge zu stärken.

Der in der Gesetzesbegründung (vgl. S. 9) zitierte erhebliche Programmieraufwand für eine rückwirkende Senkung anderer Zinsen und Säumniszuschläge ist jedenfalls für die vorstehend genannten Zinssätze (wegen der Anwendung durch den Steuerpflichtigen auf seine Bilanzpositionen) nicht als Rechtfertigung dafür geeignet, die dringend erforderlichen Anpassungsmaßnahmen weiter hinauszuschieben oder einen möglichen Verfassungsverstoß dieser Nebenleistungen zu beseitigen.

Es wurde außerdem nicht hinreichend konkret dargelegt, aus welchen Gründen eine einheitliche Anpassung der Zinssätze der AO (und der Säumniszuschläge) einen solch erheblichen, zusätzlichen Programmieraufwand entstehen lassen könnte, der die vom BVerfG geforderten Rechtsänderungen zur Vollverzinsung (Überprüfung und ggf. Anpassung und Nachholung offener bzw. ausgesetzter Zinsfestsetzungen nach § 233a AO mit einem Verzinsungszeitraum nach dem 31.12.2018) unmöglich machen würde.

Aber selbst wenn dieser Begründung (für die anderen Zinssätze der AO und die Säumniszuschläge) gefolgt würde, sollte, um die Folgen für den Haushalt bei zu

**Seite 7/7** zum Schreiben vom 04.03.2022 an das BMF

erwartenden – der Entscheidung zur Vollverzinsungen entsprechenden – Beschlüssen des BVerfG zu diesen Nebenleistungen möglichst gering zu halten, mit der sofortigen Umsetzung begonnen werden.

Wir sind sehr dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen bei der Überarbeitung des Entwurfs berücksichtigen. Gerne erläutern wir unsere Hinweise auch im Rahmen eines persönlichen Gesprächs.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Granzow, RA (Syndikus-RA)  
Fachleiter Steuern