

# Referentenentwurf

## des Bundesministeriums der Finanzen

### Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

#### A. Problem und Ziel

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit seinem am 18. August 2021 veröffentlichten Beschluss vom 8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 (BGBl. I 2021 S. 4303) die Vollverzinsung nach § 233a der Abgabenordnung (AO) dem Grunde nach als verfassungsgemäß bestätigt. Beanstandet wurde aber, dass der Gesetzgeber den dabei angewendeten, festen Zinssatz nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO von 0,5 % je vollem Zinsmonat jedenfalls seit 2014 hätte anpassen müssen.

Dieser Zinssatz darf zwar für Verzinsungszeiträume bis 31. Dezember 2018 weiterhin angewandt werden (Fortgeltungsanordnung für Verzinsungszeiträume vor 1. Januar 2019). Die Unvereinbarkeitserklärung hat für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 aber zur Folge, dass Gerichte und Verwaltungsbehörden diese Normen insoweit nicht mehr anwenden dürfen, laufende Verfahren waren und sind auszusetzen (Anwendungsverbot für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019).

Der Gesetzgeber muss bis Ende Juli 2022 für alle offenen Fälle eine rückwirkende verfassungsgemäße Neuregelung des Zinssatzes für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 treffen. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber hierbei einen weiten Gestaltungsspielraum zugebilligt.

Zugleich sind einzelne Regelungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen zeitnah an unionsrechtliche Vorgaben anzupassen.

#### B. Lösung

Der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO wird für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 rückwirkend auf 0,15% pro Monat (das heißt 1,8% pro Jahr) gesenkt und damit an die verfassungsrechtlichen Vorgaben angepasst. Die Angemessenheit dieses Zinssatzes ist unter Berücksichtigung der Entwicklung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB alle drei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume zu evaluieren, erstmals zum 1. Januar 2026. Damit wird den Forderungen des BVerfG Rechnung getragen. Die Neuregelung gewährleistet Rechts- und Planungssicherheit für Bürgerinnen und Bürger, Unternehmen und Finanzbehörden und ist - wie bisher - einfach in der praktischen Anwendung. Bei der rückwirkenden Neuberechnung der Zinsen wird dem Vertrauensschutz durch Anwendung des § 176 Absatz 1 Nummer 1 AO Rechnung getragen.

§ 138e Absatz 3 und § 138h Absatz 2 AO werden an die Vorgaben der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139 vom 5.6.2018) geänderten Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie) angepasst.

### C. Alternativen

Denkbar wäre auch eine - zumindest vorübergehende - Abschaffung der Vollverzinsung oder die Anordnung eines am Basiszinssatz angelehnten, vollständig oder stufenweise flexiblen Zinssatzes für Zinsen nach § 233a AO; eine Evaluierungsklausel wäre dann entbehrlich.

### D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. Euro)

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1)</sup>	Kassenjahr				
		2022	2023	2024	2025	2026
Insgesamt	.	- 2.460	- 530	- 705	- 800	- 800
Bund	.	- 903	- 181	- 239	- 271	- 273
Länder	.	- 871	- 175	- 235	- 262	- 260
Gemeinden	.	- 686	- 174	- 231	- 267	- 267

<sup>1)</sup> Die volle Wirkung tritt erst nach dem Finanzplanungszeitraum ein und wird im Saldo mit rd. -0,8 Mrd. € p.a. beziffert.

### E. Erfüllungsaufwand

#### E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

[Der Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger wird noch ermittelt]

#### E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

[Der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft wird noch ermittelt]

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

[...]

#### E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Vorbehaltlich einer genaueren Analyse ist von einem nicht bezifferbaren Mehraufwand der Steuerverwaltung und der Kommunen auszugehen. Dieser beruht insbesondere darauf, dass übergangsweise Zinsen mit unterschiedlichen Zinssätzen zu berechnen sind. Auch bei weitestgehender IT-Unterstützung sind in diesen Fällen Nachfragen und ggf. Rechtsbehelfe zu erwarten. In personell zu bearbeitenden Einzelfällen erhöht sich der damit verbundene Aufwand.

Durch die Gesetzesänderungen entsteht in den Ländern und bei den Kommunen ein einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Der Umstellungsaufwand der Länder soll parallel zur Ressortabstimmung ermittelt werden.

Die Nachholung der ausgesetzten Zinsfestsetzungen ist in dem durch das BVerfG angeordneten (vorübergehenden) Anwendungsverbot begründet. Dadurch entstehender zusätzlicher Aufwand bleibt deshalb unberücksichtigt.

Allgemein wird vorübergehend mit einer stärkeren Belastung der Finanzverwaltung und der Kommunen infolge des erhöhten Informationsbedarfs der Steuerpflichtigen gerechnet, deren Größenordnung jedoch nicht konkret beziffert werden kann.

## **F. Weitere Kosten**

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

## Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

### Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

#### (Zweites AO-EGAO-Änderungsgesetz – 2. AOÄndG)<sup>1)</sup>

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

## Artikel 1

### Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 33 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nach § 138e Absatz 3 Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:  
„Eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 Prozent gilt als Halter von 100 Prozent der Stimmrechte.“
2. In § 138h Absatz 2 Satz 1 werden die Wörter „§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1, 2, 6, 9 und 10“ durch die Wörter „§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 6, 9 und 10“ ersetzt.
3. In § 233 wird das Wort „gesetzlich“ durch die Wörter „durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union“ ersetzt.
4. § 233a wird wie folgt geändert:
  - a) Nach Absatz 2 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:  
„Hierbei sind Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen.“
  - b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:  
„Besteht der Erstattungsbetrag hierbei aus mehreren Leistungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum jeweils nach dem Zeitpunkt der Leistungen; die Leistungen sind in chronologischer Reihenfolge zu berücksichtigen, beginnend mit der jüngsten Leistung.“
  - c) In Absatz 5 Satz 4 werden die Wörter „Absatz 3 Satz 3“ durch die Wörter „Absatz 3 Satz 3 und 4“ ersetzt.
  - d) Folgender Absatz 8 wird angefügt:

---

<sup>1)</sup> Artikel 1 Nummer 1 und 2 dieses Gesetzes dient der Umsetzung von Artikel 3 Nummer 23 und Artikel 8ab Absatz 2 durch die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139 vom 5.6.2018) geänderten Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie).

„(8) Nachzahlungszinsen sind nicht zu erheben, soweit der Steuerpflichtige Leistungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht und die Finanzbehörde diese noch nicht fälligen Leistungen angenommen und dann die Leistung auf die festgesetzte und zu entrichtende Steuer angerechnet hat. Absatz 3 Satz 4 ist hierbei entsprechend anzuwenden. Soweit Nachzahlungszinsen später nach Absatz 5 Satz 3 zweiter Halbsatz entfallen, mindert sich der Zinsverzicht nach Satz 1 entsprechend. § 227 bleibt unberührt.“

5. Nach § 238 Absatz 1 werden die folgenden Absätze 1a bis 1c eingefügt:

„(1a) In den Fällen des § 233a betragen die Zinsen abweichend von Absatz 1 Satz 1 ab dem 1. Januar 2019 0,15 Prozent für den Monat, das heißt 1,8 Prozent für das Jahr.

(1b) Sind für einen Zinslauf unterschiedliche Zinssätze maßgeblich, ist der Zinslauf in Teilverzinsungszeiträume aufzuteilen, für die die Zinsen jeweils tageweise zu berechnen sind. Hierbei wird jeder Kalendermonat unabhängig von der tatsächlichen Anzahl der Kalendertage mit 30 Zinstagen und jedes Kalenderjahr mit 360 Tagen gerechnet.

(1c) Die Angemessenheit des Zinssatzes nach Absatz 1a ist unter Berücksichtigung der Entwicklung des Basiszinssatzes nach § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs alle drei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume zu evaluieren, erstmals zum 1. Januar 2026. Eine Anpassung des Zinssatzes nach Absatz 1a erfolgt nur, wenn der zum 1. Januar des Jahres der Evaluation geltende Basiszinssatz um mehr als einen Prozentpunkt von dem bei der letzten Festlegung oder Anpassung des Zinssatzes nach Absatz 1a geltenden Basiszinssatz abweicht.“

6. § 239 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Wörter „ein Jahr“ durch die Wörter „zwei Jahre“ ersetzt.

bb) In Satz 2 Nummer 5 wird der Punkt am Ende durch das Wort „und“ ersetzt und folgende Nummer 6 wird angefügt:

„6. in allen anderen Fällen mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Zinslauf endet.“

- b) Folgender Absatz 5 wird angefügt:

„(5) Die Festsetzung von Zinsen nach § 233a hat Bindungswirkung für Zinsfestsetzungen nach den §§ 234, 235, 236 oder 237, soweit auf diese Zinsen nach § 233a festgesetzte Zinsen anzurechnen sind.“

## Artikel 2

### Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2056) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 15 werden die folgenden Absätze 13 bis 15 angefügt:

„(13) § 233 und § 233a Absatz 2 Satz 3, Absatz 3 Satz 4 und Absatz 5 Satz 4 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] gelten in allen Fällen, in denen Zinsen nach dem ... [einsetzen: *Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] festgesetzt werden.“

(14) § 233a Absatz 8, § 238 Absatz 1a bis 1c und § 239 Absatz 5 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind vorbehaltlich des § 176 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung in allen am ... [einsetzen: *Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] anhängigen Verfahren anzuwenden. Bei Anwendung des § 233a Absatz 5 Satz 3 zweiter Halbsatz der Abgabenordnung ist für die Minderung von Nachzahlungszinsen der Zinssatz maßgeblich, der bei der ursprünglichen Festsetzung der Nachzahlungszinsen zugrunde gelegt wurde. § 176 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung ist dabei mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich durch das Gesamtergebnis der nach Maßgabe von den Sätzen 1 und 2 neu zu berechnenden Zinsen im Vergleich zur letzten Zinsfestsetzung vor Anwendung der Sätze 1 und 2 keine Schlechterstellung des Zinsschuldners ergeben darf.

(15) § 239 Absatz 1 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] gilt in allen Fällen, in denen die Festsetzungsfrist am ... [einsetzen: *Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] noch nicht abgelaufen ist.“

2. Dem § 33 wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) § 138e Absatz 3 Satz 6 bis 8 und § 138h Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind in allen bei Inkrafttreten dieser Vorschriften anhängigen Verfahren anzuwenden.“

### **Artikel 3**

#### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung [spätestens am 31. Juli 2022] in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit seinem am 18. August 2021 veröffentlichten Beschluss vom 8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 (BGBl. I 2021, 4303) die Vollverzinsung nach § 233a der Abgabenordnung (AO) dem Grunde nach als verfassungsgemäß bestätigt. Beanstandet wurde aber, dass der Gesetzgeber den dabei angewendeten, festen Zinssatz nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO von 0,5 % je vollem Zinsmonat jedenfalls seit 2014 hätte anpassen müssen. Der Zinssatz von 0,5 % darf aber für Verzinsungszeiträume bis 31. Dezember 2018 weiterhin angewandt werden (Fortgeltungsanordnung für Verzinsungszeiträume vor 1. Januar 2019).

Die Unvereinbarkeitserklärung hat für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 aber zur Folge, dass Gerichte und Verwaltungsbehörden diese Normen insoweit nicht mehr anwenden dürfen, laufende Verwaltungs- und Gerichtsverfahren waren und sind auszusetzen (Anwendungsverbot für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019). Der Gesetzgeber muss bis Ende Juli 2022 für alle offenen Fälle eine rückwirkende verfassungsgemäße Neuregelung des Zinssatzes für Zinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 treffen.

Zu diesem Zweck soll der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 rückwirkend auf 0,15 % pro Monat (das heißt 1,8 % pro Jahr) gesenkt und damit an die verfassungsrechtlichen Vorgaben angepasst werden. Die Angemessenheit dieses Zinssatzes soll dann unter Berücksichtigung der Entwicklung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB alle drei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume evaluiert werden, erstmals zum 1. Januar 2026. Damit wird den Forderungen des BVerfG Rechnung getragen. Die Neuregelung gewährleistet Rechts- und Planungssicherheit für Bürger, Unternehmen und Finanzbehörden und ist einfach in der praktischen Anwendung. Die Verständlichkeit von Zinsbescheiden würde bei sehr häufigen Zinssatzänderungen erheblich vermindert. Bei der rückwirkenden Neuberechnung der Zinsen wird dem Vertrauensschutz durch Anwendung des § 176 Absatz 1 Nummer 1 AO Rechnung getragen.

Die Neuregelung des Zinssatzes für Zinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 gilt für alle Steuern, auf die die Vollverzinsung anzuwenden ist. Eine Ausnahme einzelner Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer, aus dem Anwendungsbereich des § 233a AO ist dabei nicht vorgesehen.

Für den Bereich der Umsatzsteuer ergibt sich aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) der unionsrechtliche Grundsatz, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten (zuletzt EuGH-Urteil vom 23. April 2020, *Sole-Mizo u.a.*, C-13/18 und C-126/18, Rn. 36). Zwar kommt es der innerstaatlichen Rechtsordnung der Mitgliedstaaten zu, die Bedingungen für die Zahlung solcher Zinsen, insbesondere den Zinssatz und die Methode für die Berechnung der Zinsen (einfache Zinsen oder Zinseszinsen) festzulegen. Diese Bedingungen müssen insbesondere den Grundsätzen der Effektivität sowie der steuerlichen Neutralität entsprechen. Der Effektivitätsgrundsatz verlangt, dass die nationalen Vorschriften über die Berechnung der Zinsen nicht dazu führen, dass dem Steuerpflichtigen eine angemessene Entschädigung für die Einbußen, die er durch die Nichtverfügbarkeit der betreffenden Beträge erlitten hat, vorenthalten wird (EuGH, aaO, Rn. 43). Nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität müssen die Modalitäten der Zahlung von Zinsen so festgelegt werden, dass die wirtschaftliche Belastung aufgrund der zu Unrecht einbehaltenen Steuerbeträge ausgeglichen werden kann (EuGH, aaO, Rn. 44).

Ferner hat der EuGH bereits entschieden, dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Artikel 90 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn sie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt (zuletzt EuGH-Urteil vom 12. Mai 2021, technorent International GmbH, C-844/19).

Schließlich verpflichtet Artikel 26 Absatz 1 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige die Mitgliedstaaten Zinsen auf den verspätet ausgezahlten Umsatzsteuerbetrag zu zahlen.

Aus diesen unionsrechtlichen Vorgaben folgt für die Umsatzsteuer eine Verzinsungspflicht. Diese würde auch bestehen, wenn die Umsatzsteuer aus dem Anwendungsbereich des § 233a AO ausgenommen würde. Dann müsste für die Umsatzsteuer eine eigenständige Verzinsungsregelung geschaffen werden, die aber auf Erstattungszinsen beschränkt bliebe. Dies wäre mit dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer und dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung aber nicht vereinbar.

Die Entscheidung des BVerfG erstreckt sich ausdrücklich nicht auf andere Verzinsungstatbestände nach der Abgabenordnung zulasten der Steuerpflichtigen, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO. Die Frage, ob auch für andere Zinsen nach der AO oder den Einzelsteuergesetzen als Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO sowie für Säumniszuschläge nach § 240 AO eine Neuregelung des Zinssatzes erfolgen soll, soll nicht in diesem Gesetz beantwortet werden.

Die Frage, ob und inwieweit diese Regelungen angesichts der Entscheidung des BVerfG ebenfalls anzupassen sind, bedarf noch eingehender Prüfung. Hierbei ist insbesondere zu bedenken, dass das BVerfG eine Erstreckung seiner zu §§ 233a und 238 AO ergangenen Entscheidung auf Stundungs-, Aussetzungs- und Hinterziehungszinsen bewusst unterlassen hat, weil *„die Verwirklichung des Zinstatbestands und damit die Entstehung von Zinsen grundsätzlich auf einen Antrag der Steuerpflichtigen zurückzuführen ist oder - wie insbesondere im Fall der Hinterziehungszinsen - jedenfalls von ihnen bewusst in Kauf genommen wird. Steuerpflichtige haben daher - anders als bei der Vollverzinsung - grundsätzlich die Wahl, ob sie den Zinstatbestand verwirklichen und den in § 238 Absatz 1 Satz 1 AO geregelten Zinssatz hinnehmen oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu zinsgünstigeren Konditionen beschaffen“* (vgl. BVerfG, Beschluss vom 8. Juli 2021, 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, Rn. 243). Zudem haben 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. Eine Differenzierung des für Hinterziehungszinsen und andere Zinsen nach der AO geltenden Zinssatzes wäre schwerlich zu rechtfertigen, da Hinterziehungszinsen keinen Strafcharakter haben. Eine Senkung des Zinssatzes für alle Zinsen könnte aber bei Hinterziehungszinsen in der Öffentlichkeit den - unzutreffenden - Eindruck erwecken, dass Steuerhinterziehung weniger als bisher verfolgt und geahndet werden soll.

Diese Grundsätze gelten gleichermaßen auch für Säumniszuschläge. Es trifft zwar zu, dass der Säumniszuschlag nach der Rechtsprechung auch einen Zinsanteil enthält (vgl. den - vor der Entscheidung des BVerfG ergangenen und damit möglicherweise überholten - Aussetzungsbeschluss des BFH vom 26. Mai 2021, VII B 13/21 (AdV), juris, m. w. N.). Säumniszuschläge sind allerdings in erster Linie ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung der festgesetzten und kraft Gesetzes sofort zu leistenden Steuerschuld anhalten soll, so dass sie insoweit eine Art Zwangsmittel darstellen (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 26. Januar 1988, VIII R 151/84, BFH/NV 1988, 695). Darüber hinaus



verfolgt § 240 AO „auch“ den Zweck, vom Steuerpflichtigen eine Gegenleistung für das Hin-ausschieben der Zahlung fälliger Steuern zu erhalten. Durch Säumniszuschläge werden schließlich auch die Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die bei den verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgemäß zahlen (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 30. März 2006, V R 2/04, BStBl II 2006, 612, und BFH-Beschluss vom 2. März 2017, II B 33/16, BStBl II 2017, 646). Steuerpflichtige haben aber auch hier - anders als bei der Vollverzinsung - grundsätzlich die Wahl, ob sie die Säumniszuschläge nach § 240 AO hinnehmen oder ob sie die Steuerschuld bis zu ihrer Fälligkeit tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu zinsgünstigeren Konditionen beschaffen.

Außerdem ist zu bedenken, dass der Gesetzgeber eine rückwirkende Senkung anderer Zinsen und Säumniszuschläge ohne entsprechende Verpflichtung durch das BVerfG - anders als bei den Zinsen nach § 233a AO - wohl nicht auf offene Fälle beschränken dürfte. Eine Unterscheidung zwischen rechtsförmlich abgeschlossenen und noch anhängigen Verfahren wäre nämlich schwerlich sachgerecht, da es vielfach nicht vom Verhalten des Steuerpflichtigen, sondern vom Verhalten der Behörden abhängt, ob der einzelne Steuerfall abschließend entschieden ist (vgl. BVerfG, Beschluss vom 25. September 1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BGBl I 1992, 1851). Eine belastende rückwirkende Neuregelung etwa bei Prozesszinsen nach § 236 AO wäre zudem unzulässig.

Letztlich ist aber auch zu berücksichtigen, dass über die in diesem Gesetzentwurf vorgesehene Anpassung der Vollverzinsung hinausgehende Rechtsänderungen bei Zinsen und Säumniszuschlägen einen erheblichen Programmieraufwand zur Folge hätten und dies die fristgerechte Umsetzung der 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. Dezember 2018) unmöglich machen würde.

Über die vorgenannten Änderungen im Zusammenhang mit der Vollverzinsung hinaus sind die Regelungen in den §§ 138e und 138h AO zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen zeitnah an unionsrechtliche Vorgaben anzupassen.

## **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

Mit der Neuregelung wird den Forderungen des BVerfG Rechnung getragen, den Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 rückwirkend verfassungskonform auszugestalten.

§ 138e Absatz 3 und § 138h Absatz 2 AO müssen zur Wahrung der Unionsrechtskonformität an die Vorgaben der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139 vom 5.6.2018) geänderten Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie) angepasst werden.

## **II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs**

§ 138e Absatz 3 und § 138h Absatz 2 AO werden an die unionsrechtlichen Vorgaben der Amtshilferichtlinie angepasst.

Durch den neuen Absatz 1a des § 238 AO wird der Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 rückwirkend verfassungskonform ausgestaltet. Außerdem wird die bisher nur im Verwaltungsweg getroffene Regelung über den Erlass von Nachzahlungszinsen bei vor Fälligkeit freiwillig geleisteten Zahlungen im Gesetz verankert und damit auch auf die von Kommunen verwaltete Gewerbesteuer erstreckt. Außerdem werden klarstellende und rechtsvereinfachende Änderungen der §§ 233, 233a und 239 AO vorgenommen.

### **III. Alternativen**

Denkbar wäre auch eine - zumindest vorübergehende - Abschaffung der Vollverzinsung oder die Anordnung eines am Basiszinssatz angelehnten, vollständig oder stufenweise flexiblen Zinssatzes für Zinsen nach § 233a AO; eine Evaluierungsklausel wäre dann entbehrlich.

Gegen eine Abschaffung der Vollverzinsung spricht insbesondere, dass hiermit das aus Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes (GG) abgeleitete Ziel der Verzinsung, einen beiderseitigen Ausgleich von Zins- und Liquiditätsvor- und -nachteilen zu ermöglichen, ersatzlos aufgegeben würde. Hiervon würden vor allem solche Steuerpflichtige profitieren, die unvollständige oder unrichtige Steuererklärungen abgeben oder den Abschluss von Betriebsprüfungen hinauszögern. Hinzu käme, dass für die Umsatzsteuer in diesem Fall nach den Vorgaben des Unionsrechts eine neue und eigenständige Verzinsungsregelung geschaffen werden müsste. Außerdem wäre die Wiedereinführung einer Vollverzinsung bei steigendem Zinsniveau mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden. Eine Wiedereinführung einer Vollverzinsung würde erheblichen automationstechnischen Aufwand mit sich bringen und entsprechend einen größeren zeitlichen Vorlauf erfordern.

Die Einführung eines vollständig oder stufenweise flexiblen Zinssatzes für Zinsen nach § 233a AO wäre jedenfalls in den Fällen, in denen Zinsen für längere Zinsberechnungszeiträume mit häufig wechselnden Zinssätzen personell zu berechnen und festzusetzen sind, deutlich schwieriger zu handhaben.

### **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 1) und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 2) aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes (GG).

### **V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und mit den völkerrechtlichen Verträgen der Bundesrepublik Deutschland vereinbar.

### **VI. Gesetzesfolgen**

#### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Durch die vorgeschlagenen Rechtsänderungen wird die Verzinsung nach § 233a AO mit Wirkung ab 1. Januar 2019 verfassungskonform reformiert. Dadurch wird gewährleistet, dass auch in Zukunft ein angemessener und verfassungskonformer Ausgleich von Zins- und Liquiditätsvor- und -nachteilen erfolgt. Dies dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, auch im weitgehend automatisierten Besteuerungsverfahren.

Außerdem wird die bisher nur im Verwaltungsweg getroffene Regelung über den Erlass von Nachzahlungszinsen bei vor Fälligkeit freiwillig geleisteten Zahlungen im Gesetz verankert.

Zugleich werden klarstellende und rechtsvereinfachende Änderungen der §§ 233, 233a und 239 AO sowie unionsrechtlich gebotene Änderungen der §§ 138e und 138h AO vorgenommen.

## 2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das Vorhaben steht im Einklang mit der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie, indem es das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert und den Indikatorenbereich 8.2 (Staatsverschuldung - Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen) unterstützt. Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

## 3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr				
				2022	2023	2024	2025	2026
1	<u>§ 233a i.V.m. § 238 AO (Nachzahlungszinsen)</u>	<b>Insg.</b>	.	<b>- 2.325</b>	<b>- 2.705</b>	<b>- 2.975</b>	<b>- 3.160</b>	<b>- 3.250</b>
	rückwirkende Minderung des Zinssatzes für	GewSt	.	- 600	- 720	- 810	- 880	- 920
	Nachzahlungszinsen nach § 233a AO für	EST	.	- 630	- 710	- 760	- 785	- 790
	Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019	KSt	.	- 600	- 720	- 810	- 880	- 920
	auf 0,15% pro Monat (Wirkung auf das	USt	.	- 495	- 555	- 595	- 615	- 620
	Aufkommen von Nachzahlungszinsen auf							
	Steuerfestsetzungen ab 2022)	<b>Bund</b>	.	<b>- 851</b>	<b>- 981</b>	<b>- 1.071</b>	<b>- 1.131</b>	<b>- 1.156</b>
		GewSt	.	- 22	- 26	- 29	- 32	- 33
		EST	.	- 268	- 302	- 323	- 334	- 336
		KSt	.	- 300	- 360	- 405	- 440	- 460
		USt	.	- 261	- 293	- 314	- 325	- 327
		<b>Länder</b>	.	<b>- 821</b>	<b>- 949</b>	<b>- 1.039</b>	<b>- 1.096</b>	<b>- 1.123</b>
		GewSt	.	- 30	- 37	- 42	- 45	- 47
		EST	.	- 267	- 301	- 323	- 333	- 335
		KSt	.	- 300	- 360	- 405	- 440	- 460
		USt	.	- 224	- 251	- 269	- 278	- 281
		<b>Gem.</b>	.	<b>- 653</b>	<b>- 775</b>	<b>- 865</b>	<b>- 933</b>	<b>- 971</b>
		GewSt	.	- 548	- 657	- 739	- 803	- 840
		EST	.	- 95	- 107	- 114	- 118	- 119
		USt	.	- 10	- 11	- 12	- 12	- 12
2	<u>§ 233a i.V.m. § 238 AO (Erstattungszinsen)</u>	<b>Insg.</b>	.	<b>+ 2.005</b>	<b>+ 2.305</b>	<b>+ 2.535</b>	<b>+ 2.710</b>	<b>+ 2.845</b>
	rückwirkende Minderung des Zinssatzes für	GewSt	.	+ 505	+ 600	+ 680	+ 745	+ 800
	Erstattungszinsen nach § 233a AO für	EST	.	+ 525	+ 585	+ 620	+ 645	+ 660
	Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019	KSt	.	+ 505	+ 600	+ 680	+ 745	+ 800
	auf 0,15% pro Monat (Wirkung auf das	USt	.	+ 470	+ 520	+ 555	+ 575	+ 585
	Aufkommen von Erstattungszinsen auf							
	Steuerfestsetzungen ab 2022)	<b>Bund</b>	.	<b>+ 742</b>	<b>+ 846</b>	<b>+ 922</b>	<b>+ 978</b>	<b>+ 1.019</b>
		GewSt	.	+ 18	+ 22	+ 25	+ 27	+ 29
		EST	.	+ 223	+ 249	+ 264	+ 274	+ 281
		KSt	.	+ 253	+ 300	+ 340	+ 373	+ 400
		USt	.	+ 248	+ 275	+ 293	+ 304	+ 309
		<b>Länder</b>	.	<b>+ 714</b>	<b>+ 813</b>	<b>+ 888</b>	<b>+ 943</b>	<b>+ 985</b>
		GewSt	.	+ 26	+ 30	+ 34	+ 38	+ 41
		EST	.	+ 223	+ 248	+ 263	+ 274	+ 280
		KSt	.	+ 252	+ 300	+ 340	+ 372	+ 400
		USt	.	+ 213	+ 235	+ 251	+ 259	+ 264
		<b>Gem.</b>	.	<b>+ 549</b>	<b>+ 646</b>	<b>+ 725</b>	<b>+ 789</b>	<b>+ 841</b>
		GewSt	.	+ 461	+ 548	+ 621	+ 680	+ 730
		EST	.	+ 79	+ 88	+ 93	+ 97	+ 99
		USt	.	+ 9	+ 10	+ 11	+ 12	+ 12

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr				
				2022	2023	2024	2025	2026
3	<u>§ 233a i.V.m. § 238 AO (ertragsteuerliche Wirkung)</u> ertragsteuerliche Wirkung durch Verminderung Betriebsausgaben (Umsatzsteuernachzahlungszinsen) und Versteuerung Erstattungszinsen	<b>Insg. GewSt</b>	-	-25	-180	-315	-350	-395
			-	-10	-60	-105	-120	-135
		<b>EST</b>	-	-5	-45	-80	-85	-90
		<b>KSt</b>	-	-10	-65	-120	-135	-155
		<b>SoLZ</b>	-	-	-10	-10	-10	-15
		<b>Bund GewSt</b>	-	-7	-64	-108	-118	-136
			-	-	-2	-4	-4	-5
		<b>EST</b>	-	-2	-19	-34	-36	-38
		<b>KSt</b>	-	-5	-33	-60	-68	-78
		<b>SoLZ</b>	-	-	-10	-10	-10	-15
		<b>Länder GewSt</b>	-	-8	-54	-99	-109	-122
			-	-1	-3	-5	-6	-7
		<b>EST</b>	-	-2	-19	-34	-36	-38
		<b>KSt</b>	-	-5	-32	-60	-67	-77
		<b>Gem. GewSt</b>	-	-10	-62	-108	-123	-137
			-	-9	-55	-96	-110	-123
	<b>EST</b>	-	-1	-7	-12	-13	-14	
4	<u>§ 233a i.V.m. § 238 AO (Altjahre)</u> rückwirkende Minderung des Zinssatzes für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 auf 0,15% pro Monat (Wirkung auf Steuerfestsetzungen bis einschließlich 2021)	<b>Insg. GewSt</b>	-	-2.115	+50	+50	-	-
			-	-515	+15	+15	-	-
		<b>EST</b>	-	-620	+20	+20	-	-
		<b>KSt</b>	-	-515	+15	+15	-	-
		<b>SoLZ</b>	-	-	-	-	-	-
		<b>UST</b>	-	-465	-	-	-	-
		<b>Bund GewSt</b>	-	-787	+18	+18	-	-
			-	-19	+1	+1	-	-
		<b>EST</b>	-	-264	+9	+9	-	-
		<b>KSt</b>	-	-258	+8	+8	-	-
		<b>SoLZ</b>	-	-	-	-	-	-
		<b>UST</b>	-	-246	-	-	-	-
		<b>Länder GewSt</b>	-	-756	+15	+15	-	-
			-	-26	-	-	-	-
		<b>EST</b>	-	-263	+8	+8	-	-
		<b>KSt</b>	-	-257	+7	+7	-	-
<b>UST</b>	-	-210	-	-	-	-		
<b>Gem. GewSt</b>	-	-572	+17	+17	-	-		
	-	-470	+14	+14	-	-		
	<b>EST</b>	-	-93	+3	+3	-	-	
	<b>UST</b>	-	-9	-	-	-	-	

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr				
				2022	2023	2024	2025	2026
5	<u>Finanzielle Auswirkungen insgesamt</u>	<b>Insg.</b>	.	<b>- 2.460</b>	<b>- 530</b>	<b>- 705</b>	<b>- 800</b>	<b>- 800</b>
		GewSt	.	- 620	- 165	- 220	- 255	- 255
		ESt	.	- 730	- 150	- 200	- 225	- 220
		KSt	.	- 620	- 170	- 235	- 270	- 275
		SolZ	.	.	- 10	- 10	- 10	- 15
		USt	.	- 490	- 35	- 40	- 40	- 35
		<b>Bund</b>	.	<b>- 903</b>	<b>- 181</b>	<b>- 239</b>	<b>- 271</b>	<b>- 273</b>
		GewSt	.	- 23	- 5	- 7	- 9	- 9
		ESt	.	- 311	- 63	- 84	- 96	- 93
		KSt	.	- 310	- 85	- 117	- 135	- 138
		SolZ	.	.	- 10	- 10	- 10	- 15
		USt	.	- 259	- 18	- 21	- 21	- 18
		<b>Länder</b>	.	<b>- 871</b>	<b>- 175</b>	<b>- 235</b>	<b>- 262</b>	<b>- 260</b>
		GewSt	.	- 31	- 10	- 13	- 13	- 13
		ESt	.	- 309	- 64	- 86	- 95	- 93
		KSt	.	- 310	- 85	- 118	- 135	- 137
		USt	.	- 221	- 16	- 18	- 19	- 17
		<b>Gem.</b>	.	<b>- 686</b>	<b>- 174</b>	<b>- 231</b>	<b>- 267</b>	<b>- 267</b>
		GewSt	.	- 566	- 150	- 200	- 233	- 233
		ESt	.	- 110	- 23	- 30	- 34	- 34
		USt	.	- 10	- 1	- 1	.	.

Anmerkungen:

<sup>1)</sup> Die volle Wirkung tritt erst nach dem Finanzplanungszeitraum ein und wird im Saldo mit rd. -0,8 Mrd. € p.a. beziffert.

#### 4. Erfüllungsaufwand

[Der Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger sowie die Wirtschaft wird noch ermittelt]

Vorbehaltlich einer genaueren Analyse ist von einem nicht bezifferbaren Mehraufwand der Steuerverwaltung und der Kommunen auszugehen. Dieser beruht insbesondere darauf, dass übergangsweise Zinsen mit unterschiedlichen Zinssätzen zu berechnen sind. Auch bei weitestgehender IT-Unterstützung sind in diesen Fällen Nachfragen und ggf. Rechtsbehelfe zu erwarten. In personell zu bearbeitenden Einzelfällen erhöht sich der damit verbundene Aufwand.

Durch die Gesetzesänderungen entsteht in den Ländern und bei den Kommunen ein einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Der Umstellungsaufwand der Länder soll parallel zur Ressortabstimmung ermittelt werden.

Die Nachholung der ausgesetzten Zinsfestsetzungen ist in dem durch das BVerfG angeordneten (vorübergehenden) Anwendungsverbot begründet. Dadurch entstehender zusätzlicher Aufwand bleibt deshalb unberücksichtigt.

Allgemein wird vorübergehend mit einer stärkeren Belastung der Finanzverwaltung und der Kommunen infolge des erhöhten Informationsbedarfs der Steuerpflichtigen gerechnet, deren Größenordnung jedoch nicht konkret beziffert werden kann.

#### 5. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

## **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Das Vorhaben hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Demografie, trägt ihr allerdings Rechnung.

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zuwiderlaufen.

## **VII. Befristung; Evaluierung**

§ 238 Absatz 1c AO enthält eine gesetzliche Evaluierungspflicht, erstmals zum 1. Januar 2026.

Die punktuellen Änderungen in §§ 138e und 138h AO unterliegen der unionsrechtlich vorgegebenen Evaluierung der Amtshilferichtlinie und der zu ihrer Umsetzung bereits mit dem Gesetz vom 21. Dezember 2019, BGBl. I 2019 S. 2875, eingeführten nationalen Bestimmungen.

## **B. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)**

#### **Zu Nummer 1**

##### **§ 138e**

Nach Artikel 3 Nummer 23 der durch die Richtlinie (EU) 2018/882 des Rates vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139 vom 5.6.2018) geänderten Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie) gilt bei mittelbaren Beteiligungen die Besonderheit, dass eine Person als Halterin von 100% der Stimmrechte gilt, wenn sie Stimmrechtsbeteiligungen von mehr als 50% hält. Diese Bestimmung fehlte bisher in § 138e Absatz 3 AO und wird nun mit dem neuen Satz 6 eingefügt.

#### **Zu Nummer 2**

##### **§ 138h**

Nach Artikel 8ab Absatz 2 der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139 vom 5.6.2018) geänderten Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie) haben Intermediäre bei marktfähigen Gestaltungen eine Aktualisierung zu den meldepflichtigen Informationen nach Artikel 8ab Absatz 14 Buchstaben a, d, g, und h der Amtshilferichtlinie zu übermitteln. Hierzu gehören auch Angaben nach § 138f Absatz 3 Nummer 3 AO zu verbundenen Unternehmen. Durch die Aufnahme der Angaben nach § 138f Absatz 3 Nummer 3 AO zu verbundenen Unternehmen in die nach § 138h Absatz 2 Satz 1 AO zu aktualisierenden Angaben wird eine entsprechende Ergänzung vorgenommen.

#### **Zu Nummer 3**

##### **§ 233**

Der EuGH hat in nunmehr ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die Mitgliedstaaten unionsrechtlich zur Verzinsung von Steuererstattungen verpflichtet sind, wenn einer Steuerfestsetzung ein unionsrechtswidriges nationales Steuergesetz zugrunde lag und die Steuer deshalb zu erstatten war oder wenn die überlange Bearbeitungsdauer eines Antrags auf Umsatzsteuererstattung gegen das Neutralitätsgebot verstieß.

Die Neuregelung stellt klar, dass auch in diesen Fällen vorbehaltlich vorgreiflicher Bestimmungen des Unionsrechts (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 AO) die Bestimmungen der AO über die Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gelten. Sie gilt in allen Fällen, in denen nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes Zinsen im Anwendungsbereich der §§ 233, 238 AO festgesetzt werden (vgl. Artikel 97 § 15 Absatz 13 EGAO). Die Formulierung orientiert sich an § 1 Absatz 1 Satz 1 und § 3 Absatz 4 Nummer 4 AO.

#### **Zu Nummer 4**

##### **Zu Buchstabe a**

##### **§ 233a Absatz 2 Satz 3 – neu –**

Mit dem neuen Satz 3 wird bestimmt, dass Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 EStG bei der Entscheidung über die maßgebliche Karenzzeit (reguläre Karenzzeit nach § 233a Absatz 2 Satz 1 AO oder verlängerte Karenzzeit nach § 233a Absatz 2 Satz 2 AO) nicht zu berücksichtigen sind. Dies dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und orientiert sich an der Regelung in § 2 Absatz 5b EStG. Die Neuregelung gilt in

allen Fällen, in denen nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes Zinsen festgesetzt werden (Artikel 97 § 15 Absatz 13 EGAO).

### **Zu Buchstabe b**

#### § 233a Absatz 3 Satz 4 – neu –

Nach dem Anwendungserlass zu § 233a AO gilt bei der Zuordnung zu verzinsender Steuerzahlungen seit jeher das last in - first out-Prinzip. Der BFH hat erstmals in seinem Beschluss vom 8. Oktober 2019, V R 15/18, BFHE 266, 28, die Auffassung vertreten, dass bei mehrfachen Änderungen von Steuerfestsetzungen für die Berechnung von Erstattungszinsen die letzte Zahlung auf den Steuerbescheid maßgeblich sei, in dem die Besteuerungsgrundlage enthalten war, die aufgrund des Änderungsbescheids entfällt. Da es sich bei dem vom BFH beurteilten Fall um einen besonders gelagerten und selten vorkommenden Einzelfall handelt und eine vom last in - first out-Prinzip abweichende individuelle Zuordnung von Zahlungen im automatisierten Besteuerungsverfahren nur mit unverhältnismäßigem personellen Aufwand umsetzbar und zudem sehr streitanfällig wäre, wird die langjährige Praxis in § 233a Absatz 3 Satz 4 AO ausdrücklich gesetzlich verankert. Die Neuregelung gilt in allen Fällen, in denen nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes Zinsen festgesetzt werden (Artikel 97 § 15 Absatz 13 EGAO).

### **Zu Buchstabe c**

#### § 233 Absatz 5 Satz 4

Es handelt sich um eine Parallelregelung zu § 233a Absatz 3 Satz 4 AO für die Berechnung von Erstattungszinsen in Änderungsfällen. Die Neuregelung gilt in allen Fällen, in denen nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes Zinsen festgesetzt werden (Artikel 97 § 15 Absatz 13 EGAO).

### **Zu Buchstabe d**

#### § 233a Absatz 8 – neu –

Die bislang in Nummer 70.1 des Anwendungserlasses zu § 233a AO verortete Billigkeitsregelung über den Erlass von Nachzahlungszinsen aufgrund „freiwilliger“ Zahlungen wird in Satz 1 nun ausdrücklich gesetzlich verankert.

Satz 2 enthält eine Parallelregelung zu § 233a Absatz 3 Satz 4 AO für die Berechnung der nicht zu erhebenden Nachzahlungszinsen.

Nach Satz 3 mindert sich der Zinsverzicht rückwirkend, wenn die zugrundeliegende Festsetzung von Nachzahlungszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen geändert wird. Diese Regelung dient der Vermeidung einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung und entspricht der bisherigen Praxis.

Satz 4 stellt klar, dass ein Erlass von Nachzahlungszinsen aus anderen Gründen nach Maßgabe des § 227 AO zulässig bleibt.

Die Neuregelung gilt anders als der Anwendungserlass zu § 233a AO auch bei der Verzinsung der von Gemeinden verwalteten Gewerbesteuer. Sie ist in allen am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes anhängigen Verfahren anzuwenden (Artikel 97 § 15 Absatz 14 Satz 1 EGAO).

### **Zu Nummer 5**

#### § 238 Absatz 1a bis 1c – neu –



### Zu Absatz 1a – neu –

Der neue Absatz 1a enthält die vom BVerfG in seinem Beschluss vom 8. Juli 2021, 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, geforderte Neuregelung zur Bestimmung des Zinssatzes bei der sogenannten Vollverzinsung für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019.

Abweichend von dem für alle anderen Zinsen im Sinne des § 233 AO (insbesondere Stundungszinsen, Hinterziehungszinsen, Prozesszinsen und Aussetzungszinsen) unverändert geltenden Zinssatz nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 0,15 Prozent je Monat, also 1,8% für ein volles Jahr.

Der neue Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO orientiert sich dabei am aktuellen Basiszinssatz nach § 247 BGB (- 0,88% p.a.) mit einem sachgerechten Zuschlag in Höhe von rund 2,7 Prozentpunkten. Er bleibt damit aber deutlich unterhalb des Zinssatzes für Verzugszinsen nach § 288 Absatz 1 Satz 2 BGB und bildet damit einen angemessenen Mittelwert zwischen Guthabenzinsen und Verzugszinsen.

### Zu Absatz 1b – neu –

Sind für einen Zinslauf nach Absatz 1a (neu) - das betrifft Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 - und nach Absatz 1 Satz 1 - das betrifft Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 - unterschiedliche Zinssätze maßgeblich, ist der Zinslauf in Teilverzinsungszeiträume aufzuteilen, für die die Zinsen jeweils tageweise zu berechnen sind.

Die Berechnung dieser Zinstage erfolgt nach der so genannten „deutschen Zinsberechnungsmethode“. Jeder volle Monat wird dabei unabhängig von der tatsächlichen Anzahl der Kalendertage mit 30 Zinstagen und jedes volle Jahr mit 360 Tagen gerechnet. Monate, die als Ganzes zwischen Anfangsdatum und Enddatum des Zinszahlungszeitraums liegen, werden hierbei unabhängig von ihrer tatsächlichen Tageanzahl mit jeweils 30 Tagen gezählt. Hat ein Monat 31 Tage, ist der 31. Kalendertag kein Zinstag. Sofern der Beginn oder das Ende des Zeitraums auf den 31. eines Monats fällt, wird dieser Tag wie der 30. Kalendertag behandelt. Für den Februar gilt dabei: Endet der Zinsberechnungszeitraum am 28. Februar, bzw. in einem Schaltjahr am 29. Februar, werden die Zinsen auch nur bis zu diesem Tag berechnet. Geht der Zinsberechnungszeitraum hingegen über den Februar hinaus, wird der Februar wie jeder Monat mit 30 Tagen veranschlagt. Um den Anteil am Jahreszinssatz (das ist das Zwölfwache des Monatszinssatzes nach Absatz 1a Satz 1) zu ermitteln, wird die Summe der ermittelten Zinstage dann durch 360 geteilt.

### Zu Absatz 1c – neu –

Da der Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 im neuen Absatz 1a als starrer Zinssatz geregelt ist, enthält der neue Absatz 1c die vom BVerfG für diesen Fall ausdrücklich geforderte Evaluierungsklausel.

Die Angemessenheit des Zinssatzes ist nach Satz 1 unter Berücksichtigung der Entwicklung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB alle drei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume zu evaluieren, erstmals zum 1. Januar 2026.

Um allzu häufige und zugleich geringfügige Anpassungen des Zinssatzes zu vermeiden, bestimmt Satz 2, dass eine Änderung des Zinssatzes nur erfolgt, wenn der zum 1. Januar des Jahres der Evaluation geltende Basiszinssatz um mehr als einen Prozentpunkt von dem bei der letzten Festlegung oder Anpassung des Zinssatzes geltenden Basiszinssatz abweicht.

Unabhängig von diesen Regelungen kann der Gesetzgeber bei signifikanten Änderungen des Basiszinssatzes auch schon zu einem früheren Zeitpunkt eine Anpassung des Zinssatzes nach dem neuen Absatz 1a anordnen.

### Zur Anwendung der Neuregelungen

Die vorgenannten Neuregelungen sind vorbehaltlich des § 176 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO in allen am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes anhängigen Verfahren anzuwenden (Artikel 97 § 15 Absatz 14 Satz 1 EGAO). Bei der Festsetzung von Erstattungszinsen in Änderungsfällen (§ 233a Absatz 5 Satz 3 Halbsatz 2 AO) ist für die Minderung von Nachzahlungszinsen der Zinssatz maßgeblich, der bei der ursprünglichen Festsetzung der Nachzahlungszinsen zugrunde gelegt wurde (Artikel 97 § 15 Absatz 14 Satz 2 EGAO).

### **Zu Nummer 6**

#### **Zu Buchstabe a**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

#### **§ 239 Absatz 1 Satz 1**

Die Praxis hat gezeigt, dass die bislang einjährige Festsetzungsfrist für Zinsen (§ 239 Absatz 1 Satz 1 AO) nicht immer ausreicht. In Anlehnung an die Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist für Steuern in § 171 Absatz 10 und 10a AO wird diese Frist deshalb auf zwei Jahre verlängert.

Die Neuregelung gilt in allen Fällen, in denen die Festsetzungsfrist am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes noch nicht abgelaufen ist (Artikel 97 § 15 Absatz 15 EGAO).

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

#### **§ 239 Absatz 1 Satz 2 Nummer 5 und 6 – neu –**

In Satz 2 wird in der neuen Nummer 6 eine Auffangregelung zur Bestimmung des Beginns der Festsetzungsfrist in allen in den Nummern 1 bis 5 nicht geregelten Fällen geschaffen. Sie betrifft alle außerhalb der AO geregelten Zinsen, auf die nach § 233 AO die Regelungen des § 239 AO anzuwenden sind.

Die Neuregelung gilt in allen Fällen, in denen die Festsetzungsfrist am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes noch nicht abgelaufen ist (Artikel 97 § 15 Absatz 15 EGAO).

#### **Zu Buchstabe b**

#### **§ 239 Absatz 5 – neu –**

Nach § 233a AO festgesetzte Zinsen sind unter bestimmten Voraussetzungen auf festzusetzende Stundungszinsen, Hinterziehungszinsen, Prozesszinsen und Aussetzungszinsen anzurechnen. Bislang war aber unklar, nach welcher Vorschrift die Festsetzung jener Steuern aufzuheben oder zu ändern ist, wenn sich die Festsetzung der Zinsen nach § 233a AO ändert und dies Auswirkungen auf deren Anrechnung hat.

Der neue Absatz 5 bestimmt klarstellend, dass die Zinsfestsetzung nach § 233a AO Grundlagenbescheid für die Zinsfestsetzungen ist, soweit die Zinsen nach § 233a AO anzurechnen sind. Die Änderungsbefugnis ergibt sich damit künftig eindeutig aus § 239 Absatz 1

Satz 1 in Verbindung mit § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO, verbunden mit der entsprechenden Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 239 Absatz 1 Satz 1 in Verbindung mit § 171 Absatz 10 AO.

Die Neuregelung ist in allen am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes anhängigen Verfahren anzuwenden (Artikel 97 § 15 Absatz 14 Satz 1 EGAO).

## **Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

### **Zu Nummer 1**

#### **§ 15 Absatz 13 bis 15 – neu –**

Die neuen Absätze 13 bis 15 des Artikel 97 § 15 EGAO enthalten die Anwendungsbestimmungen zu den Änderungen der §§ 233, 233a, 238 und 239 AO durch Artikel 1:

- Die Neuregelungen in § 233, § 233a Absatz 2 Satz 3, Absatz 3 Satz 4 und Absatz 5 Satz 4 AO n. F. gelten nach Absatz 13 in allen Fällen, in denen Zinsen nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes festgesetzt werden.
- Die neuen Regelungen in § 233a Absatz 8, § 238 Absatz 1a bis 1c und § 239 Absatz 5 AO n.F. sind nach Absatz 14 Satz 1 - vorbehaltlich der Vertrauensschutzregelung in § 176 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO - in allen am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes anhängigen Verfahren anzuwenden. Satz 2 und 3 enthalten ergänzende Bestimmungen.
- Bei Anwendung des § 233a Absatz 5 Satz 3 Halbsatz 2 AO ist für die Minderung von Nachzahlungszinsen nach Absatz 14 Satz 2 zugunsten der Steuerpflichtigen nicht der neue, niedrigere Zinssatz nach § 238 Absatz 1a AO n.F. maßgeblich, sondern der Zinssatz, der bei der ursprünglichen Festsetzung der Nachzahlungszinsen zugrunde gelegt wurde.
- Die neuen Regelungen zur Zinsfestsetzungsfrist in § 239 Absatz 1 Satz 1 und 2 AO n.F. gelten nach Absatz 15 in allen Fällen, in denen die Festsetzungsfrist am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes noch nicht abgelaufen ist.

### **Zu Nummer 2**

#### **§ 33 Absatz 6 – neu –**

Artikel 97 § 33 Absatz 6 EGAO enthält die Anwendungsregelung der Änderungen in §§ 138e und 138h AO.

## **Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)**

Das Gesetz soll am Tag nach seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt Teil I [*spätestens aber am 31. Juli 2022*] in Kraft treten, um dem Auftrag des Bundesverfassungsgerichts und den Vorgaben des Unionsrechts fristgerecht Rechnung zu tragen.