

**Zweites Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und
des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

Übersicht

Stand: Gesetzesbeschluss des Bundestags vom
23.06.2022



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Bedeutende Änderungen in den Verzinsungsnormen der AO.....	3
2.1	Neuer Zinssatz	3
2.2	Zinsläufe mit unterschiedlichen Zinssätzen	3
2.3	Evaluierungsklausel	4
2.4	Freiwillige Zahlungen	4
2.5	Weitere Änderungen in den Verzinsungsnormen der AO	5
3.	Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	5

1. Einleitung

Mit dem Beschluss vom 08.07.2021 (Az. 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Verfassungswidrigkeit der Zinshöhe nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO festgestellt und den Gesetzgeber zu einer verfassungskonformen Neuregelung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 verpflichtet. Für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 sprach das Bundesverfassungsgericht eine Fortgeltungsanordnung der bisherigen Rechtlage (Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat) aus. Bereits zuvor wurden Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach den Vorgaben des BMF-Schreibens vom 02.05.2019 im Hinblick auf die mögliche Verfassungswidrigkeit der Zinshöhe nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO nur noch vorläufig festgesetzt.

Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 17.09.2021) folgte aus den Vorgaben des BVerfG für erstmalige Zinsfestsetzungen, dass diese für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 bis zu einer rückwirkenden Gesetzesänderung zunächst nicht festzusetzen sind. Entsprechende Bescheide ergehen mit einem Hinweis auf die Aussetzung der Festsetzung (§ 165 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Satz 2 Nr. 2 AO). Für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 ergeht die Festsetzung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen hingegen endgültig.

Um der Umsetzungsverpflichtung nachzukommen, hat das Bundeskabinett am 30.03.2022 den Regierungsentwurf des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung beschlossen und damit das förmliche Gesetzgebungsverfahren eröffnet. Über die Anpassung der Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO hinaus, sind im Gesetzentwurf außerdem kleinere Anpassungen an den Regelungen zur Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen enthalten.

Mit nur geringfügigen Änderungen hat der Bundestag das Gesetz am 23.06.2022 beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrats ist für den 08.07.2022 angesetzt. Damit steht dem fristgemäßem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens bis Ende Juli entsprechend der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts nichts mehr im Wege.

2. Bedeutende Änderungen in den Verzinsungsnormen der AO

2.1 Neuer Zinssatz

Für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 gilt ein neuer Zinssatz i.H.v. 0,15 Prozent pro Monat und damit 1,8 Prozent p.a. (§ 238 Abs. 1a AO). Die Verzinsung nach § 233a AO gilt sowohl für Steuernachforderungen als auch für Steuererstattungen. Dabei sollen sich die 1,8 Prozent p.a. auf der einen Seite an den aktuellen Habenzinsen (rund 0 Prozent p.a.) und auf der anderen Seite an den Darlehenszinsen für Konsumentenkredite (zwischen rund 2,4 Prozent p.a. besichert und 5,3 Prozent p.a. unbesichert) orientieren.

2.2 Zinsläufe mit unterschiedlichen Zinssätzen

Durch einen neuen Absatz 1b in § 238 AO wird die neu auftretende Problematik unterschiedlicher Zinssätze in einem Zinslauf geregelt (§ 238 Abs. 1b AO). Dieser sieht vor, dass der Zinslauf in Teilverzinsungszeiträume aufzuteilen ist. Die Zinsen werden jeweils tageweise berechnet. Dabei wird für jeden Kalendermonat unabhängig von der tatsächlichen Anzahl der Kalendertage mit 30 Zinstagen und für jedes Kalenderjahr mit 360 Tagen gerechnet.

2.3 Evaluierungsklausel

Wie vom BVerfG gefordert, wird auch eine ausdrückliche Evaluierungsklausel in Form eines § 238 Abs. 1c AO aufgenommen. Danach wird die Angemessenheit des Zinssatzes unter Berücksichtigung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB wenigstens alle zwei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume evaluiert, spätestens zum 01.01.2024. Um allzu häufige und zugleich geringfügige Anpassungen des Zinssatzes zu vermeiden, wird eine Änderung laut der Gesetzesbegründung erst dann erfolgen, wenn der zum jeweils 1. Januar des Evaluationsjahres geltende Basiszinssatz um mehr als einen Prozentpunkt von dem bei der letzten Festlegung oder Anpassung geltenden Basiszinssatz abweicht, im Gesetzestext verankert wurde diese Grenze allerdings nicht.

2.4 Freiwillige Zahlungen

Ein neuer § 233a Abs. 8 AO sieht vor, dass Nachzahlungszinsen nicht zu erheben sind, 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. Dies gilt sowohl für freiwillige Zahlungen als auch für vergleichbare Leistungen vor Fälligkeit (z.B. Tilgung im Wege der Aufrechnung oder Verrechnung). Dies war zuvor in Nummer 70.1 des AEAO zu § 233a AO in Form einer Billigkeitsregelung geregelt. Es bleibt aber dabei, dass die Annahme freiwilliger Zahlungen und vergleichbarer Leistungen im pflichtgemäßem Ermessen der jeweiligen Finanzbehörde bzw. Gemeinde (Gewerbesteuer) steht.

Erstmalige Anwendung:

§ 238 Abs. 1a-1c AO sowie § 233a Abs. 8 AO sind vorbehaltlich des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (Vertrauenschutz) auf alle am Tag der Verkündung des Gesetzes anhängigen, d.h. noch nicht abgeschlossenen¹, Verfahren anwendbar (§ 15 Abs. 14 Satz 1 EGAO).

Bei Anwendung des § 233a Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz AO ist für die Minderung von Nachzahlungszinsen der Zinssatz maßgeblich, der bei der ursprünglichen Festsetzung der Nachzahlungszinsen zugrunde gelegt wurde. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist dabei mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich durch das Gesamtergebnis der nach Maßgabe von den Sätzen 1 und 2 des § 233a Abs. 5 AO neu zu berechnenden Zinsen im Vergleich zur letzten Zinsfestsetzung vor Anwendung der Sätze 1 und 2 des § 233a Abs. 5 AO keine Schlechterstellung des Zinsschuldners ergeben darf (§ 15 Abs. 14 Satz 2 EGAO).

Die Gesetzesbegründung führt im Hinblick auf die Anwendung der Vertrauenschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ergänzend aus, dass die sich aufgrund der Neuberechnung ergebenden Zinsen auf die vor Anwendung dieser Neuberechnung festgesetzten Zinsen gedeckelt sind.

Das bedeutet für den Fall der **Erstattungszinsen**, dass sich aufgrund der rückwirkenden Senkung des Zinssatzes keine Rückforderung ergeben kann. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zinsfestsetzungen bei Inkrafttreten der Neuregelungen endgültig und unanfechtbar festgesetzt waren oder nicht (denn auch bei der Änderung von Bescheiden, die vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO oder unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO ergingen, hat die Finanzverwaltung dem Vertrauenschutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO Rechnung zu tragen).

Im Fall der **Nachzahlungszinsen** müssen diese im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten auf Basis der Neuregelungen neu berechnet (d.h. herabgesetzt) werden.

In einem **Mischfall** (abwechselnd Nachzahlungs- und Erstattungszinsen oder umgekehrt) wird § 176 AO auf das Ergebnis der Neuberechnung angewendet. Darüber hinaus wird in der Begründung klar gestellt, dass bei der Nachholung einer nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ausgesetzten Zinsfestsetzung

¹ Zu den offenen Verfahren zählen laut Gesetzesbegründung neben neuen Verwaltungsverfahren auch solche Verfahren, in denen die Zinsfestsetzung nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder (ganz oder teilweise) nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorläufig ist, in denen die Zinsfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ausgesetzt ist oder in denen aufgrund eines außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfs noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten ist.

§ 176 AO nicht anwendbar ist, da in diesem Fall keine Änderung, sondern eine erstmalige Zinsfestsetzung erfolgt (die Finanzverwaltung hat die Zinsfestsetzungen aber in der Regel ohnehin erst nach der Verkündung der Entscheidung des BVerfG ausgesetzt, sodass in diesen Fällen ohnehin kein Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO mehr bestanden hätte).

Darüber hinaus wurde eine Übergangsregelung aufgenommen, die besagt, dass Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 ab dem Inkrafttreten der Neuregelungen weiterhin nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO vorläufig ausgesetzt werden, falls und solange die technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Anwendung des neuen Rechts noch nicht vorliegen (§ 15 Abs. 16 EGAO). Wenn die technischen bzw. organisatorischen Voraussetzungen gegeben sind, werden die ausgesetzten Zinsfestsetzungen nachgeholt werden. Offenbar geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Neuregelung in § 238 Abs. 1a AO in vielen Fällen nicht sofort ab ihrem Inkrafttreten technisch und organisatorisch umgesetzt werden kann.

2.5 Weitere Änderungen in den Verzinsungsnormen der AO

- § 233a Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz AO: Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG sind bei der Entscheidung über die maßgebliche Karenzzeit (reguläre Karenzzeit nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO oder verlängerte Karenzzeit nach § 233a Abs. 2 Satz 2 AO) nicht zu berücksichtigen.
- § 233a Abs. 3 AO: Verankerung der langjährigen last-in-first-out-Praxis bei mehrfachen Änderungen von Steuerbescheiden.
- § 239 Abs. 1 Satz 1 AO: Verlängerung der einjährigen Festsetzungsfrist für Zinsen auf zwei Jahre.
- § 239 Abs. 5 AO: Klarstellung, dass die Zinsfestsetzung nach § 233a AO Grundlagenbescheid für die Zinsfestsetzungen ist, soweit die Zinsen nach § 233a AO anzurechnen sind.

Erstmalige Anwendung:

§ 233a Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz und Abs. 3 AO wird in allen Fällen gelten, in denen die Zinsen nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes im Bundesgesetzblatt festgesetzt werden (§ 15 Abs. 13 EGAO).

§ 239 Abs. 1 Satz 1 AO wird in allen Fällen gelten, in denen die Festsetzungsfrist am Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes im Bundesgesetzblatt noch nicht abgelaufen ist (§ 15 Abs. 15 EGAO).

Für § 239 Abs. 5 AO sind die in Kapitel 2.4 aufgeführten Anwendungsvorschriften des § 15 Abs. 14 EGAO einschlägig.

3. Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Mit dem Gesetz werden auch zwei Details in den Regelungen zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ergänzt. Zum einen wird in der Definition der für die Zwecke der Mitteilungspflicht als verbunden geltenden Unternehmen durch einen neuen § 138e Abs. 3 Satz 6 AO ergänzt, dass eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 Prozent als Halter von 100 Prozent der Stimmrechte gilt. Daneben wird in die sog. Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Gestaltungen (§ 138h Abs. 2) aufgenommen, dass auch Angaben zu verbundenen Unternehmen nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO im Rahmen der quartalsweisen Aktualisierung anzugeben sind, § 138h Abs. 2 Satz 1 AO. Beide Ergänzungen ergeben sich aus der Richtlinie (EU) 2018/882 des Rates vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139 vom 05.06.2018) und wurden bislang nicht in deutsches Recht umgesetzt.

Erstmalige Anwendung:

§ 138e Abs. 3 Satz 6 bis 8 und § 138h Abs. 2 Satz 1 AO sind rückwirkend in allen bei Inkrafttreten dieser Vorschriften anhängigen Verfahren anzuwenden.

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2022 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0
Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.