

Zweites Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Übersicht

Stand: 30.03.2022



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Bedeutende Änderungen in den Verzinsungsnormen der AO	3
2.1	Neuer Zinssatz	3
2.2	Zinsläufe mit unterschiedlichen Zinssätzen	4
2.3	Evaluierungsklausel	4
2.4	Freiwillige Zahlungen	4
2.5	Weitere Änderungen in den Verzinsungsnormen der AO	5
3.	Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	6

1. Einleitung

Mit 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. 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.

In dem am 18.08.2021 veröffentlichten Beschluss vom 08.07.2021 (Az. 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) hat das BVerfG entschieden, dass die Höhe der Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen nach § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG), soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent zugrunde gelegt wird (6 Prozent p.a.).

Allerdings sprach das BVerfG eine Fortgeltungsanordnung bis zum 31.12.2018 aus, d.h. für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 gilt das bisherige Recht unverändert fort und ist damit für Verzinsungszeiträume, die in den Zeitraum von 2014-2018 fallen, weiterhin anwendbar. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, für diesen Zeitraum rückwirkend eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen. Seit dem 01.01.2019 ist § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO unanwendbar (Anwendungssperre). Das bedeutet u.a., dass Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nicht mehr festgesetzt werden dürfen.

Um der Umsetzungsverpflichtung nachzukommen, hat das Bundeskabinett am 30.03.2022 den Regierungsentwurf des Zweiten Gesetz 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 dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist entsprechend der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts fristgemäß bis Ende Juli zu rechnen. Konkret ist die abschließende Abstimmung im Bundestag für den 24.06.2022 und die Zustimmung des Bundesrats für den 08.07.2022 vorgesehen.

2. Bedeutende Änderungen in den Verzinsungsnormen der AO

2.1 Neuer Zinssatz

Mit dem Regierungsentwurf schlägt das Bundeskabinett für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 einen neuen Zinssatz i.H.v. 0,15 Prozent pro Monat, damit 1,8 Prozent p.a., vor (§ 238 Abs. 1a AO-E). Der Regierungsentwurf führt aus, dass die Verzinsung nach § 233a AO sowohl für Steuernachforderungen als auch für Steuererstattungen gilt und hierfür derselbe Zinssatz gelten soll. Daher 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 soll die neu auftretende Problematik unterschiedlicher Zinssätze in einem Zinslauf geregelt werden (§ 238 Abs. 1b AO-E). Dieser sieht vor, dass der Zinslauf in Teilverzinsungszeiträume aufzuteilen ist. Die Zinsen sollen jeweils tageweise zu berechnen sein. Dabei soll für jeden Kalendermonat unabhängig von der tatsächlichen Anzahl der Kalendertage mit 30 Zinstagen und für jedes Kalenderjahr mit 360 Tagen gerechnet werden.

2.3 Evaluierungsklausel

Wie vom BVerfG gefordert, soll auch eine ausdrückliche Evaluierungsklausel in Form eines § 238 Abs. 1c AO-E aufgenommen werden. Danach soll die Angemessenheit des Zinssatzes unter Berücksichtigung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB wenigstens alle drei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume evaluiert werden, spätestens zum 01.01.2026. Um allzu häufige und zugleich geringfügige Anpassungen des Zinssatzes zu vermeiden, soll eine Änderung laut der Gesetzesbegründung erst dann erfolgen, wenn der zum jeweils 1. Januar des Evaluation-Jahres geltende Basiszinssatz um mehr als einen Prozentpunkt von dem bei der letzten Festlegung oder Anpassung geltenden Basiszinssatz abweicht. Damit gestaltet der Regierungsentwurf die Evaluierungsklausel insofern etwas flexibler als der Referentenentwurf vom 22.02.2022, der unmittelbar im Gesetzestext und damit verbindlich eine Zinsanpassung erst bei einer Änderung des Basiszinssatzes um mehr als einen Prozentpunkt ermöglichte, für diesen Fall aber auch verbindlich anordnete.

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 pflichtgemäßen Ermessen der jeweiligen Finanzbehörde bzw. Gemeinde (Gewerbsteuer) steht.

Erstmalige Anwendung:

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

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-E).

Im Vergleich zum Referentenentwurf führt der Regierungsentwurf im Hinblick auf die Anwendung der Vertrauensschutzregelung 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 sein sollen.

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.

Das bedeutet für den Fall der **Erstattungszinsen**, dass sich aufgrund der rückwirkenden Senkung des Zinssatzes keine Rückforderung ergeben kann. Dies soll unabhängig davon gelten, 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 Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO Rechnung zu tragen).

Im Fall der **Nachzahlungszinsen** sollen 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) soll § 176 AO auf das Ergebnis der Neuberechnung anzuwenden sein. Darüber hinaus wird in der Begründung klargestellt, dass bei der Nachholung einer nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ausgesetzten Zinsfestsetzung § 176 AO nicht anwendbar sein soll, 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 im Regierungsentwurf eine Übergangsregelung aufgenommen, 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 sollen, falls und solange die technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Anwendung des neuen Rechts noch nicht vorliegen (§ 15 Abs. 16 EGAO-E). Wenn die technischen bzw. organisatorischen Voraussetzungen gegeben sind, sollen 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-E: Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG sollen 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 sein.
- § 233a Abs. 3 AO-E: Verankerung der langjährigen last in - first out-Praxis bei mehrfachen Änderungen von Steuerbescheiden.
- § 239 Abs. 1 Satz 1 AO-E: Verlängerung der einjährigen Festsetzungsfrist für Zinsen auf zwei Jahre.
- § 239 Abs. 5 AO-E: 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-E sollen in allen Fällen gelten, in denen die Zinsen nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes im Bundesgesetzblatt festgesetzt werden (§ 15 Abs. 13 EGAO-E).

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

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

3. Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Mit dem Gesetzentwurf sollen auch zwei Details an den Regelungen zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ergänzt werden. 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-E 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-E. 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-E sollen rückwirkend in allen bei Inkrafttreten dieser Vorschriften anhängigen Verfahren anzuwenden sein.

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](https://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.