



Rundschreiben

Nr. 390/2021 vom 10.09.2021



NIEDERSÄCHSISCHER
STÄDTE- UND GEMEINDEBUND

Az.: 22 10 02

Ansprechpartner/in: Marco Mensen, 0511 30285-79, mensen@nsgb.de
Oliver Marquard, 0511 30285-49, marquard@nsgb.de

BVerfG Beschluss zur Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Nachforderungs- und Erstattungsziinsen nach § 233a AO

Kommunale Finanzen; Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Nachforderungs- und Erstattungsziinsen (Vollverzinsung); Beschluss des BVerfG; Vorläufige Handlungsempfehlung

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir informierten zuletzt mit Rundschreiben 050/2019 vom 06.05.2019 und 366/2021 vom 18.08.21 über den Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes, indem das BVerfG die gesetzliche Regelung zur Höhe des Zinssatzes bei Nachforderungs- und Erstattungsziinsen teilweise als verfassungswidrig erklärt hat. Betroffen ist hier der Zeitraum ab dem 01. Januar 2014, wobei das BVerfG das bisherige Recht für bis einschließlich 31. Dezember 2018 anfallende Verzinsungszeiträume weiter für anwendbar erklärt hat.

Dieses und die Vielzahl uns erreichter Anfragen nach dieser Entscheidung haben wir unter Bildung von Beispielfällen zum Anlass genommen, eine eigene vorläufige Handlungsempfehlung anzufertigen und Ihnen bereitzustellen (**Anlage**). Dankenswerterweise konnten wir dabei u.a. die vorläufige Handlungsempfehlung der Kollegen des Gemeindetages und des Städtetages Baden-Württemberg zurückgreifen.

In der Sache ist weiter ein BMF-Schreiben zu erwarten, welches ebenfalls Handlungsempfehlungen zum Umgang mit der Rechtslage geben wird. Eine Veröffentlichung ist derzeit aber noch nicht absehbar. Sollte dies geschehen, werden wir Sie umgehend informieren.

Mit freundlichen Grüßen

Marco Mensen

Anlage

Alle Rundschreiben können Sie ab sofort **in unserem neuen „Netzwerk NSGB intern“** abrufen (Verzeichnis „Dokumente“ – Rundschreiben).

Sie haben noch keinen Zugriff auf das **„Netzwerk NSGB intern“**? Sie sind Hauptverwaltungsbeamtin oder -beamter oder allgemeine Stellvertreterin oder allgemeiner Stellvertreter?

➔ Dann können Sie den **Zugriff hier beantragen**: https://nsgb.tixxt.com/users/sign_up



Vorläufige Handlungsempfehlungen des Niedersächsischen Städte- und Gemeindebundes für die Mitgliedsgemeinden nach dem Beschluss des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Nachforderungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO – ohne Berücksichtigung des noch ausstehenden Anwendungserlasses des BMF

Vorbemerkung

Mit dem am 18.08.2021 veröffentlichten Beschluss vom 08.07.2021, Az. 1 BvR 2237/14 und BvR 2422/17 hat das Bundesverfassungsgerichtes entschieden, dass § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 ein Zinssatz von 0,5 Prozent für jeden Monat zugrunde gelegt wird. Aufgrund des einheitlichen Regelungskonzepts des Gesetzgebers beschränkt sich die Unvereinbarkeit der Verzinsung nach § 233a AO nicht auf Nachzahlungszinsen zulasten der Steuerpflichtigen, sondern umfasst ebenso die Erstattungszinsen zugunsten der Steuerpflichtigen. Für Verzinsungszeiträume vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2018 gilt die Vorschrift jedoch fort, ohne dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, für diesen Zeitraum rückwirkend eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen. Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume bleibt es hingegen bei der Unanwendbarkeit der Vorschrift. Insoweit ist der Gesetzgeber verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31. Juli 2022 zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst. Für bis in das Jahr 2013 fallende Verzinsungszeiträume ist der gesetzliche Zinssatz von 0,5 Prozent für jeden Monat verfassungsgemäß. Die Entscheidung des BVerfG hat Gesetzeskraft (§ 31 Abs. 2 Satz 2 BVerfG). Ihr ist zu folgen, auch wenn die Entscheidungsformel noch nicht im Bundesgesetzblatt veröffentlicht ist.

Die Entscheidung umfasst ausdrücklich nicht die Regelung zur Höhe der Stundungs- Aussetzung- und Hinterziehungszinsen. Nach Auffassung des BVerfG dürfte es sich um unterschiedliche Sachverhalte handeln (BVerfG Beschluss v. 08.07.2021 Az. 1 BvR 2237/14 und BvR 2422/17, Rn. 242, 243).

Auch wenn nicht auszuschließen ist, dass in den nächsten Jahren auch für diese Zinstatbestände eine verfassungsgerichtliche Überprüfung vorgenommen wird, empfehlen wir hier weiter eine Festsetzung nach der bestehenden gesetzlichen Zinshöhe von monatlich 0,5 Prozent.

Vorauszuschicken ist dabei weiter, dass auf die Zinsen die für die Steuern geltenden Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden sind (§ 239 Abs. 1 Satz 1 AO), jedoch mit der kurzen Festsetzungsfrist von einem Jahr. Dies ist auch der Grund, warum das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben hat, eine Neuregelung bis zum 31. Juli 2022 zu treffen, um die praktische Anwendung des neuen Zinssatzes innerhalb dieser kurzen Frist zu gewährleisten. Auch wenn der Zinsbescheid entsprechend § 233a Abs. 4 AO im Regelfall mit dem Steuerbescheid urkundlich verbunden wird (zusammengefasster Steuer- und Zinsbescheid), sind die Zinsfestsetzung und die Steuerfestsetzung selbstständige Verwaltungsakte. Da mit einer

Gewerbesteuerveranlagung sehr häufig für mehrere Erhebungszeiträume Gewerbesteuer und Zinsen in einem schriftlichen Bescheid festgesetzt werden, liegt auch hier ein zusammengefasster Steuer- und Zinsbescheid vor, der mehrere Verwaltungsakte (Gewerbesteuer- bzw. Zinsfestsetzung je Erhebungszeitraum und zusätzlich das Leistungsgebot) umfasst. Jede dieser Zinsfestsetzungen in einem zusammengefassten Bescheid wäre für sich anhand der vom BVerfG formulierten Kriterien zu prüfen.

Die Entscheidung stellt bewusst auf Verzinsungszeiträume (§§ 233a, 238 AO) ab und nicht auf gewerbesteuerliche Erhebungszeiträume (§ 14 GewStG: Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr bzw. ein abgekürzter Erhebungszeitraum). Die Vollverzinsung ist damit gesondert von dem eigentlichen Erhebungszeitraum der Steuer zu betrachten. Damit können im Fall Verzinsungszeiträume für zum Teil auch länger zurückliegende Steuerjahre umfasst sein. Die Verzinsung betrifft den Zeitraum zwischen der Entstehung der Steuer und ihrer Festsetzung, vorbehaltlich einer zinsfreien Karenzzeit von 15 Monaten (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO).

Insoweit ist es etwa beispielsweise möglich, dass Nachforderungszinsen für 2017 angefallene Gewerbesteuer, welcher mit Bescheid vom 16.08.21 festgesetzt und am 19.08.21 bekanntgegeben wurde bis zum 31.12.2018 rechtmäßig, ab dem 01.01.2019 (bis zum 16.08.21) aber rechtswidrig sind.

Weiteres Beispiel: Ein Gewerbesteuer- und Zinsbescheid vom 16.8.2021, bekanntgegeben am 19.8.2021, enthält eine Nachberechnung für die gewerbesteuerlichen Erhebungszeiträume 2015, 2016, 2017 und 2018 mit entsprechender Festsetzung der Steuer und der jeweiligen Nachzahlungszinsen.

- Nachdem die Zinsläufe für die Erhebungszeiträume 2017 und 2018 am 1. April 2019 bzw. am 1. April 2020 zu laufen beginnen, betreffen diese ausschließlich den Verzinsungszeitraum ab 2019, für den das BVerfG eine gesetzliche Neuregelung des Zinssatzes verlangt.
- Die Verzinsungszeiträume für die Gewerbesteuer 2015 und 2016, deren Zinsläufe am 1. April 2017 und am 1. April 2018 zu laufen beginnen, betreffen dagegen jeweils sowohl einen zu verzinsenden Zeitraum bis zum 31. Dezember 2018, für den der bisherige Zinssatz noch anzuwenden ist, als auch einen zu verzinsenden Zeitraum ab dem 1. Januar 2019, für den das BVerfG eine gesetzliche Neuregelung des Zinssatzes verlangt.

Zum Umgang mit erlassenen Zinsbescheiden,

- die teils mit Anfechtungsklage angefochten worden waren,
- teils mit einem Vorläufigkeitsvermerk ergangen sind,
- und für anstehende Gewerbesteuer- und Zinsfestsetzungen

werden nachfolgend Handlungsempfehlungen v.a. aus rechtlicher Sicht gegeben.

Diese beruhen auf der Erwartung, der Gesetzgeber werde den Zinssatz in § 238 Abs. 1 AO allenfalls rückwirkend bis zum 1. Januar 2019 und nicht weiter zurückgehend ändern.

Es handelt sich um eine vorläufige Handlungsempfehlung, Abweichungen vom noch ausstehenden BMF Anwendungserlasses sind möglich, zum Teil steht eine Empfehlung noch aus (vgl. etwa zur Anwendung von § 176 AO; Ziffer 2 Buchst. e) und Ziffer 3 Buchst. e).

1. Zinsbescheide, die vor Veröffentlichung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts ergangen sind ausschließlich Verzinsungszeiträume betreffen, die spätestens am 31.12.2018 geendet haben

Für Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2013 hat das BVerfG die Höhe des Zinssatzes in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO (0,5 Prozent für jeden vollen Monat) als verfassungsmäßig eingestuft. Für Verzinsungszeiträume vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2018 hat das BVerfG zwar eine Unvereinbarkeit der Zinssatzhöhe mit der Verfassung erkannt, aber sowohl für Nachzahlungs- als auch Erstattungszinsen ausdrücklich die Fortgeltung des Zinssatzes von 0,5 Prozent angeordnet.

a) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: unanfechtbar und bestandskräftig

Unanfechtbar und bestandskräftig gewordene Bescheide über Nachzahlungszinsen, auf die bisher keine Zahlung erfolgt ist, können, solange und soweit noch keine Zahlungsverjährung eingetreten ist, vollstreckt werden. § 79 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG entfaltet mit Blick auf Fortgeltungsanordnung des BVerfG kein diesbezügliches Verbot.

b) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: laufendes Klageverfahren

Wurde gegen einen Bescheid über Nachzahlungszinsen Anfechtungsklage erhoben, so ist damit die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 3a AO). Der Anfechtungsklage ist mit Blick auf die Fortgeltungsanordnung des BVerfG der Erfolg versagt.

Es wird empfohlen, die Steuerpflichtigen anzuschreiben und diesen anheimzugeben, ihre Klage zurückzunehmen, da sie anderenfalls mit der Klageabweisung zu rechnen hätten. Die Vollstreckung aus dem Zinsbescheid ist möglich. § 79 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG entfaltet mit Blick auf Fortgeltungsanordnung des BVerfG kein diesbezügliches Verbot.

Die Vollstreckung aus dem Zinsbescheid ist möglich. § 79 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG entfaltet mit Blick auf Fortgeltungsanordnung des BVerfG kein diesbezügliches Verbot.

In unserem Rundschreiben Nr. 068/2019 haben wir bereits auf das Rechtsschutzverfahren hingewiesen, insbesondere, dass ein Widerspruchsverfahren in Niedersachsen bei Grund- und Gewerbesteuer nicht stattfindet, § 80 NJG. Zudem hat das OVG Lüneburg 2013 entschieden, dass Nachzahlungszinsen auf die Gewerbesteuer gem. § 233a AO keine Abgabe im Sinne des § 80 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VwGO darstellen und daher mit zulässigem Rechtsbehelf gegen eine Zinsfestsetzung automatisch die aufschiebende Wirkung gegen die Zahlung der Zinsen hergestellt ist.

c) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: Mit Vorläufigkeitsvermerk

Wurde ein Bescheid über Nachzahlungszinsen mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 (Nr. 3) AO erteilt, so ist die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 8 AO). Die Ungewissheit als Vorläufigkeitsgrund ist nun mit der Veröffentlichung des Beschlusses des BVerfG vom 8. Juli 2021 beseitigt. Die (nach § 239 Abs. 1 AO einjährige, aber im Ablauf gehemmte) Festsetzungsfrist ist bis zum 17. August 2023 im Ablauf gehemmt, wenn hier auf die Veröffentlichung des Beschlusses des BVerfG – Beseitigung der Unsicherheit – abzustellen ist (§ 171 Abs. 8 Satz 2 AO: Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf von zwei Jahren, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat).

Der Bescheid ist mit Blick auf die Fortgeltungsanordnung des bisherigen Rechts nicht zu ändern. Die vorläufige Festsetzung ist nur auf Antrag für endgültig zu erklären (§ 165 Abs. 2 Satz 4 AO).

Die Vollstreckung aus dem Zinsbescheid ist möglich. § 79 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG entfaltet mit Blick auf die Fortgeltungsanordnung des BVerfG kein diesbezügliches Verbot.

d) Bescheid über Erstattungsinsen; Status: Mit Vorläufigkeitsvermerk

Wurde ein Bescheid über Erstattungsinsen mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 (Nr. 3) AO erteilt, so ist auch hier – wie vorstehend ausgeführt - die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 8 Satz 2 AO).

Der Bescheid ist mit Blick auf die Fortgeltungsanordnung des bisherigen Rechts nicht zu ändern. Die vorläufige Festsetzung ist nur auf Antrag für endgültig zu erklären (§ 165 Abs. 2 Satz 4 AO).

2. Zinsbescheide, die vor Veröffentlichung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts ergangen sind und ausschließlich Verzinsungszeiträume betreffen, die nach dem 31. Dezember 2018 begonnen haben

Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume bleibt es nach dem Beschluss des BVerfG bei der Unanwendbarkeit des Zinssatzes in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO (0,5 Prozent für jeden vollen Monat). Insoweit ist der Gesetzgeber verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31. Juli 2022 zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst.

a) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: unanfechtbar und bestandskräftig

Unanfechtbar und bestandskräftig gewordene Bescheide über Nachzahlungszinsen sind nicht nachträglich zu ändern, wenn der Gesetzgeber im Laufe des Jahres 2022 den Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO rückwirkend ändert. Eine rückwirkende gesetzliche Neuregelung ist nach bisheriger ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, sofern dies der Gesetzgeber nicht ausdrücklich regeln sollte.

Etwas anderes kann gelten, wenn der zugrundeliegende Steuerbescheid zu einem späteren Zeitpunkt geändert oder aufgehoben wird und auch die Zinsfestsetzung anzupassen ist (§ 233a Abs. 5 AO).

b) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: laufendes Klageverfahren

Wurde gegen einen Bescheid über Nachzahlungszinsen Anfechtungsklage erhoben, so ist damit die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 3a AO). Die Anfechtungsklage wird mit Blick auf den Beschluss des BVerfG teilweise erfolgreich sein.

Es wird empfohlen, das Verfahren weiter zu betreiben bis im Jahr 2022 die gesetzliche Neuregelung erfolgt ist. Dann dürfte eine Teilerledigungserklärung seitens des Klägers erfolgen (in der Annahme, dass der gesetzliche Zinssatz durch den Bundestag rückwirkend ab dem 1. Januar 2019 nur herabgesetzt wird).

c) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: Mit Vorläufigkeitsvermerk

Wurde ein Bescheid über Nachzahlungszinsen mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 (Nr. 3) AO erteilt, so ist die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 8 AO). Hier empfehlen wir:

Der Bescheid sollte nach der gesetzlichen Neuregelung in 2022 geändert werden, denn erst dann ist die Ungewissheit beseitigt (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Festsetzungsfrist würde hier – anknüpfend an den Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung – erst im Laufe des Kalenderjahres 2024 enden (§ 171 Abs. 8 Satz 2 AO).

Nicht empfohlen wird dagegen, den bisherigen Zinsbescheid aufzuheben und die Zinsforderung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 4 AO vorläufig festzusetzen. Denn es ist noch nicht absehbar, welche Zinshöhe die neue Regelung vorsieht. Ein Unterschied zwischen vorläufiger Festsetzung und Neuregelung würde nur weiteren Verwaltungsaufwand bedeuten.

d) Bescheide über Erstattungszinsen; Status: Unanfechtbar und Bestandskräftig

Wurde ein Bescheid über Erstattungszinsen erteilt und ist dieser unanfechtbar und bestandskräftig geworden, so ist dieser nicht nachträglich zu ändern (Herabsetzung der Erstattungszinsen), wenn der Gesetzgeber im Laufe des Jahres 2022 den Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO rückwirkend ändert. Eine rückwirkende gesetzliche Neuregelung ist nach bisheriger ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, sofern dies der Gesetzgeber nicht ausdrücklich regelt.

Etwas anderes kann gelten, wenn der zugrundeliegende Steuerbescheid zu einem späteren Zeitpunkt geändert oder aufgehoben wird und auch die Zinsfestsetzung anzupassen ist (§ 233a Abs. 5 AO).

e) Bescheide über Erstattungszinsen; Status: Mit Vorläufigkeitsvermerk

Wurde ein Bescheid über Erstattungszinsen mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 (Nr. 3) AO erteilt, so ist die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 8 AO). Die Festsetzungsfrist würde hier - anknüpfend an den Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung – erst im Laufe des Kalenderjahres 2024 enden (§ 171 Abs. 8 Satz 2 AO).

Eine vorläufige Bewertung kann an dieser Stelle ohne die Handlungsempfehlung des BMF auch nicht vorläufig getroffen werden.

Möglich wäre hier, dass die Erstattungszinsbescheide auch nach einer rückwirkenden gesetzlichen Zinssatzkorrektur im Jahr 2022 nicht mehr geändert werden können. Denn eine Änderung zu Lasten des Zinsschuldners (Herabsetzung der Erstattungszinsen) könnte die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO entgegenstehen. Ob dieser Vertrauensschutz bei vorläufig festgesetzten Erstattungszinsen und im Fall der Verfassungswidrigkeit greift, ist allerdings nicht höchstrichterlich geklärt.

Aufgrund der Ausführungen im BVerfG, vgl. hier Rn. 258, ist eher noch nicht feststellbar, dass § 176 AO tatsächlich greift. Es wäre insoweit auch nicht auszuschließen, dass das BMF die Sachlage hier anders als Stimmen in der Literatur bewertet und vorläufig festgesetzte Erstattungszinsen bis zur Höhe einer neuen gesetzlichen Regelung nachträglich aufgehoben werden könnten.

Hier bleibt die Handlungsempfehlung des BMF abzuwarten.

3. Zinsbescheide, die vor Veröffentlichung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts ergangen sind und sowohl Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 als auch ab dem 1. Januar 2019 betreffen

Ergänzend zu den Ausführungen unter Ziffer 2 gilt hier, dass das BVerfG für Verzinsungszeiträume vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2018 sowohl für Nachzahlungs- als auch Erstattungszinsen ausdrücklich die Fortgeltung des Zinssatzes von 0,5 Prozent angeordnet hat (s.o. Ziffer 1).

a) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: laufendes Klageverfahren

Wurde gegen einen Bescheid über Nachzahlungszinsen Anfechtungsklage erhoben, so ist damit die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 3a AO). Die Anfechtungsklage wird nur mit Blick auf den Verzinsungszeitraum ab 1. Januar 2019 erfolgreich sein.

Es wird empfohlen, das Verfahren weiter zu betreiben, bis im Jahr 2022 die gesetzliche Neuregelung erfolgt ist. Danach dürfte ggf. eine Teilerledigungserklärung des Klägers erfolgen (in der Annahme, dass der gesetzliche Zinssatz durch den Bundestag rückwirkend ab dem 1.°Januar 2019 nur teilweise herabgesetzt wird). Von einer Klaglosstellung durch Teilaufhebung raten wir zu diesem Zeitpunkt ab, da die Höhe des neuen gesetzlichen Zinssatzes noch nicht absehbar ist.

b) Bescheide über Nachzahlungszinsen; Status: Vorläufigkeitsvermerk

Wurde ein Bescheid über Nachzahlungszinsen mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 (Nr. 3) AO erteilt, so ist die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt (§ 171 Abs. 8°AO).

Der Bescheid sollte erst nach der gesetzlichen Neuregelung in 2022 geändert werden und als endgültig erklärt werden, da die Ungewissheit erst dann vollständig beseitigt (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO). Dies gilt auch für den Verzinsungszeitraum bis zum 31.12.2018, da nicht per se ausgeschlossen werden kann, dass eine neue Regelung rückwirkend auch Zeiträume vor dem 31.12.2018 umfasst.

c) Bescheide über Erstattungszinsen; Status: Unanfechtbar und Bestandskräftig

Wurde ein Bescheid über Erstattungszinsen erteilt und ist dieser unanfechtbar und bestandskräftig geworden, so ist dieser nicht nachträglich zu ändern (Herabsetzung der Erstattungszinsen), wenn der Gesetzgeber im Laufe des Jahres 2022 den Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO rückwirkend ändert. Die rückwirkende gesetzliche Neuregelung ist nach bisheriger ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, sofern dies der Gesetzgeber nicht ausdrücklich regelt. Etwas anderes kann gelten, wenn der zugrundeliegende Steuerbescheid zu einem späteren Zeitpunkt geändert oder aufgehoben wird und auch die Zinsfestsetzung anzupassen ist (§ 233a Abs. 5 AO).

e) Bescheide über Erstattungszinsen; Status: Mit Vorläufigkeitsvermerk

Wurde ein Bescheid über Erstattungszinsen mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 (Nr. 3) AO erteilt, so ist auch hier die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt und endet erst im Laufe des Jahres 2023 bzw. 2024, je nachdem, wann die Beseitigung der Ungewissheit angenommen wird (§ 171 Abs. 8 AO).

Der Bescheid ist, soweit der Verzinsungszeitraum bis zum 31. Dezember 2018 betroffen ist, mit Blick auf die Fortgeltungsanordnung des bisherigen Rechts nicht zu ändern.

Im Bezug auf den Verzinsungszeitraum ab dem 1. Januar 2019 gelten wiederum die Ausführungen zum Vertrauensschutz nach § 176 AO (Vgl. Ziffer 2e), sodass eine vorläufige Empfehlung nicht getroffen werden kann.

4 Ausstehende Veranlagungen nach Veröffentlichung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts

Es ist zwischen der Steuerfestsetzung und der Zinsfestsetzung zu unterscheiden. Es können nach der Entscheidung des BVerfG Gewerbesteuerfestsetzungen (z.B. für den Erhebungszeitraum 2017) ergehen, ohne dass diesbezüglich ein Zinsbescheid erlassen wird. Gerade wenn eine Gewerbesteueranlagung zu einer Steuererstattung führt, kann die Gemeinde den

Erlass des (zu einer Steuererstattung führenden) Gewerbesteuerbescheids – auch wenn die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 10 AO im Ablauf gehemmt ist – aktuell nur schwerlich mit der Begründung zurückstellen, zunächst müsse der Gesetzgeber die Neuregelung zur Höhe des Zinssatzes durchgeführt haben.

Folgende Handlungsoptionen sind in der Sache denkbar, wobei der unsererseits empfohlene Weg hier gelb markiert wurde:

Vorgehensweise seit Veröffentlichung des Beschlusses des BVerfG bis zur gesetzlichen Neuregelung des Zinssatzes in 2022		Vorgehensweise nach Gesetzesneuregelung in 2022
Gewerbesteuer wird festgesetzt	Zinsen werden festgesetzt	
Nein	Nein	Gewerbesteuerfestsetzung und Zinsfestsetzung werden nachgeholt
Ja	Nein	Zinsfestsetzung wird nachgeholt
	Ja, soweit Verzinsungszeitraum bis 31. Dezember 2018 betreffend	Korrektur der Zinsfestsetzung ist nicht ausgeschlossen
	Nein, soweit Verzinsungszeitraum ab 1. Januar 2019	Zinsfestsetzung wird nachgeholt

a) Konstellation Steuernachforderung und Nachforderungszinsen

So könnte sich eine Gemeinde jedenfalls theoretisch dafür entscheiden, den Erlass von Gewerbesteuerbescheiden, die zu **Steuernachforderungen** führen, zunächst zurückzustellen, bis der Gesetzgeber dem Auftrag des BVerfG gemäß den Zinssatz rückwirkend ab 2019 neu geregelt hat. Insoweit würde sich auch der Erlass von Zinsbescheiden zunächst erübrigen. Dem werden jedoch neben den haushaltsrechtlichen Zwängen auch verwaltungspraktische Gründe (Veranlagungsverfahren, Weiterverarbeitung der Messbescheid-Daten im Datenträgeraustausch etc.) entgegenstehen.

Entscheiden sich die Gemeinden daher dafür, Gewerbesteuerbescheide zu erlassen, die zu einer Nachforderung führen, wird empfohlen, den Erlass der Bescheide über Nachzahlungszinsen zurückzustellen, bis der Gesetzgeber dem Auftrag des BVerfG gemäß den Zinssatz rückwirkend ab 2019 neu geregelt hat. Die Gewerbesteuerbescheide sollten zu diesem Zweck mit einem Hinweis versehen werden, der ggf. programmgesteuert in die Bescheide aufgenommen werden kann. Formulierungsbeispiel:

„Die Zinsfestsetzung gemäß § 233a AO wird zurückgestellt, bis der Gesetzgeber der Verpflichtung des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 8. Juli 2021, 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 folgend eine gesetzliche Neuregelung zur Verzinsung getroffen hat.“

Die Festsetzungsfrist für den Zinsbescheid würde in diesem Fall Ende 2022 enden (§ 239 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 AO).

Ebenso wäre es denkbar, den Gewerbesteuerbescheid mit einer ausdrücklichen vorläufigen Aussetzung der Zinsfestsetzung zu verbinden (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Satz 4 AO). Die Festsetzungsfrist würde hier – anknüpfend an den Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung – erst im Laufe des Kalenderjahres 2024 enden (§ 171 Abs. 8 Satz 2 AO). Ein schlichter Hinweis wie vorstehend beschrieben dürfte für den Regelfall aber ausreichend sein. Dieser Weg wird aber nicht empfohlen.

Auch für die Festsetzung von Nachzahlungszinsen, die sowohl Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 als auch ab dem 1. Januar 2019 betreffen, wird empfohlen, den Erlass einer Zinsfestsetzung insgesamt zurückzustellen, bis für die Verzinsungszeiträume ab 2019 eine gesetzliche Neuregelung erfolgt ist (d.h. mit dem nun ergehenden Gewerbesteuerbescheid auch keine Teil-Zinsfestsetzung für die "unstrittigen" Verzinsungszeiträume bis 31. Dezember 2018 vorzunehmen). Denn damit stellt sich insbesondere die Frage zur Anwendung der Kleinbetragsregelung (§ 239 Abs. 2 AO) aufgrund einer dann vorzunehmenden Aufteilung nicht.

b) Konstellation Steuererstattung und Erstattungszinsen

Führt die Gewerbesteuerveranlagung zu einer Gewerbesteuererstattung, so wird empfohlen, den Erlass des Bescheids über Erstattungszinsen zurückzustellen, bis der Gesetzgeber dem Auftrag des BVerfG gemäß den Zinssatz rückwirkend ab 2019 neu geregelt hat. Der Gewerbesteuerbescheid sollte auch hier mit einem Hinweis versehen werden, dass die Zinsfestsetzung zurückgestellt wird (Formulierungsbeispiel s.o.). Die Vorgehensweise in der Zinsfestsetzung für Erstattungszinsen würde hier mit der empfohlenen Vorgehensweise für Nachzahlungszinsen korrespondieren (s.o.).

Auch für die Festsetzungen von Erstattungszinsen, die sowohl Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 als auch ab dem 1. Januar 2019 betreffen, wird empfohlen, den Erlass einer Zinsfestsetzung insgesamt zurückzustellen, bis für die Verzinsungszeiträume ab 2019 eine gesetzliche Neuregelung erfolgt ist. Dadurch korrespondiert die Vorgehensweise mit der vorgeschlagenen Vorgehensweise für Nachzahlungszinsen.

Hier würde es zwar im Interesse der Steuerpflichtigen liegen (hier: Erstattungsberechtigte), wenn die Gemeinde eine Teilfestsetzung der Erstattungszinsen für den Verzinsungszeitraum bis zum 31. Dezember 2018 vornehmen und nur bezüglich der Erstattungszinsen für den Verzinsungszeitraum ab dem 1. Januar 2019 eine vorläufige Aussetzung der Zinsfestsetzung aussprechen würde. Jedoch ergäbe sich bei der Aufteilung der Verzinsungszeiträume (bis und ab 31. Dezember 2018) eine Abgrenzungsproblematik, die durch das vollständige Zurückstellen der Zinsfestsetzung vermieden werden kann.

Beispiel: Für den Erhebungszeitraum 2015 wird ein Änderungsbescheid erlassen. Die Änderung führt zu einer Erstattung. Zahlungseingang (für den nun zu erstattenden Betrag) war am 7. November 2018. Der geänderte Gewerbesteuerbescheid mit Zinsfestsetzung für 2015 wird am 11. Januar 2022 bekannt gegeben. Der volle Zinsmonat 7. Dezember 2018 - 6. Januar 2019 müsste nun – je nach Auslegung des Beschlusses des BVerfG - dem Zeitraum der Verfassungswidrigkeit oder Fortgeltung des bisherigen Rechts zugeordnet werden.

Des Weiteren kann die Abgrenzung dazu führen, dass der Zinsbetrag des § 239 Abs. 2 Satz 2 AO von 10 Euro unterschritten wird.

Diese beruhen auf der Erwartung, der Gesetzgeber werde den Zinssatz in § 238 Abs. 1 AO allenfalls rückwirkend bis zum 1. Januar 2019 und nicht weiter zurückgehend ändern.

Es handelt sich um eine vorläufige Handlungsempfehlung, Abweichungen vom noch ausstehenden BMF Anwendungserlasses sind möglich, zum Teil steht eine Empfehlung noch aus (vgl. etwa zur Anwendung von § 176 AO; Ziffer 2 Buchst. e) und Ziffer 3 Buchst. e).