



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 3. November 2022

BETREFF **Neufassung des AEAO zu § 233a zur Umsetzung der Rechtsänderungen durch das
Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur
Abgabenordnung**

BEZUG TOP 6 der Sitzung AO V/2022

GZ **IV A 3 - S 0460-a/19/10012 :002**

DOK **2022/0981955**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte in den Verfahren 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 mit am 18. August 2021 veröffentlichtem Beschluss vom 8. Juli 2021 (BGBl. I S. 4303) entschieden, dass § 233a in Verbindung mit § 238 Absatz 1 Satz 1 AO mit Artikel 3 Absatz 1 GG unvereinbar ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 ein Zinssatz von 0,5 % pro Monat zugrunde gelegt wird. Die Unvereinbarkeitserklärung erstreckt sich ausdrücklich nicht auf die anderen Verzinsungstatbestände nach der AO zulasten der Steuerpflichtigen, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO. Die Entscheidung des BVerfG betrifft aber auch nicht die ausschließlich zugunsten der Steuerpflichtigen wirkenden Prozesszinsen nach § 236 AO und die Säumniszuschläge nach § 240 AO.

Für Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 ist das bisherige Recht weiter anwendbar (Fortgeltungsanordnung). Für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 wurde der Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31. Juli 2022 eine rückwirkende Neuregelung der Vollverzinsung zu treffen. Diese Neuregelung wurde mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12. Juli 2022 (BGBl. I S. 1142) getroffen. Sie gilt für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 und ist rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden.

Die Steuerverwaltungen der Länder können die Neuberechnung der Zinsen in anhängigen Verfahren und die Umstellung der Zinsberechnungsprogramme aufgrund der damit verbundenen erheblichen technischen und organisatorischen Auswirkungen allerdings nicht sofort nach Inkrafttreten der Neuregelungen umsetzen.

Für die Zwischenzeit enthält Artikel 97 § 15 Absatz 16 EGAO deshalb eine Übergangsregelung: Solange die Neuregelung in § 238 Absatz 1a und 1b AO technisch und organisatorisch noch nicht umgesetzt werden kann, können Zinsfestsetzungen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 ungeachtet der am 22. Juli 2022 in Kraft getretenen Neuregelungen weiterhin vorläufig ergehen oder ausgesetzt werden (Artikel 97 § 15 Absatz 16 EGAO in Verbindung mit § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 und Satz 4 sowie Absatz 2 AO). Die Umstellungstermine in den einzelnen Ländern können auseinanderfallen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der AEAO zu § 233a mit sofortiger Wirkung wie nachfolgend neu gefasst.

Auf die Regelungen in den BMF-Schreiben

- vom 22. Juli 2022 - IV A 3 - S 0338/19/10004 :007 (Übergangsregelung gemäß Artikel 97 § 15 Absatz 16 EGAO für die vorläufige Festsetzung nach § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 AO und die Aussetzung der Festsetzung nach § 165 Absatz 1 Satz 4 und Satz 2 Nummer 2 AO von Nachzahlungs- und Erstattungsziinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019; Aussetzung der Vollziehung und Ruhen von Rechtsbehelfsverfahren) - und
- vom 22. Juli 2022 - IV A 3 - S 1910/22/10040 :010 (Änderungen der §§ 233 bis 239 AO durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12. Juli 2022 [BGBl. I S. 1142]) - wird hingewiesen.

Inhaltsübersicht

1. Allgemeines
2. Sachlicher und zeitlicher Geltungsbereich
3. Zinsschuldner/-gläubiger
4. - 9. Zinslauf
10. Besonderer Zinslauf bei rückwirkenden Ereignissen und Verlustrückträgen
11. - 13. Grundsätze der Zinsberechnung
14. - 40. Zinsberechnung bei der erstmaligen Steuerfestsetzung
41. - 59. Zinsberechnung bei einer Korrektur der Steuerfestsetzung oder der Anrechnung von Steuerbeträgen
60. Zinsberechnung bei sog. NV-Fällen
61. Sonderregelungen für Zinsberechnungen bei der Umsatzsteuer
62. - 68. Verhältnis zu anderen steuerlichen Nebenleistungen
69. - 70. Billigkeitsmaßnahmen
71. - 73. Rechtsbehelfe
74. Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse in Grundlagenbescheiden

Allgemeines

1. Die Verzinsung nach § 233a AO (Vollverzinsung) soll im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern trotz gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkts, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und erhoben werden. Die Verzinsung ist gesetzlich vorgeschrieben; die Zinsfestsetzung steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde. Die Zinsen werden grundsätzlich im automatisierten Verfahren berechnet, festgesetzt und zum Soll gestellt. Die Zinsfestsetzung wird regelmäßig mit dem Steuerbescheid oder der Abrechnungsmitteilung verbunden.

Sachlicher und zeitlicher Geltungsbereich

2. Die Verzinsung nach § 233a AO ist beschränkt auf die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- und Gewerbesteuer (§ 233a Abs. 1 Satz 1 AO). Wegen der Verzinsung des Steuervergütungsanspruchs nach § 18 Abs. 9 UStG i. V. m. §§ 59 ff. UStDV und in Fällen des Mini-one-stop-shop-Verfahrens nach § 18 Abs. 4e UStG (MOSS-Verfahren) vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 61. Von der Verzinsung ausgenommen sind die übrigen Steuern und Abgaben sowie Steuervorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge (§ 233a Abs. 1 Satz 2 AO); vgl. auch BFH-Beschluss vom 18.9.2007, I R 15/05, BStBl 2008 II S. 332, und BVerfG-Beschluss vom 3.9.2009, 1 BvR 1098/08, BFH/NV S. 2115. Auch bei der Nachforderung von Abzugsteuern gegenüber dem Arbeitnehmer (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2010, I R 68/10, BFH/NV 2011 S. 737), der Festsetzung der vom Arbeitgeber übernommenen Lohnsteuer sowie der Festsetzung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren erfolgt keine Verzinsung

nach § 233a AO. Kirchensteuern werden nur verzinst, soweit die Landeskirchensteuergesetze dies vorsehen. Als Einfuhrabgabe unterliegt die Einfuhrumsatzsteuer den sinngemäß geltenden Vorschriften für Zölle, weshalb ein sich bei der Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer ergebender Unterschiedsbetrag nicht nach § 233a AO zu verzinsen ist (BFH-Urteil vom 23.9.2009, VII R 44/08, BStBl 2010 II S. 334). Der AO lässt sich im Übrigen kein allgemeiner Grundsatz des Inhalts entnehmen, dass Ansprüche des Steuerpflichtigen aus dem Steuerschuldverhältnis auch ohne einzelgesetzliche Grundlage stets zu verzinsen sind (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2009, I R 48/09, BFH/NV 2010, S. 827).

§ 233a AO ist bei Wegzug in einen Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR im Lichte der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV europarechtskonform auszulegen. Hiernach ist die Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 1 AStG bzw. die Steuer auf Entstrickungsgewinne bei Wegzug nach § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 2 UmwStG 2006, § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995 nicht der Vollverzinsung zu unterwerfen, soweit die Steuer nach § 6 Abs. 5 AStG zinslos zu stunden ist.

Zinsschuldner/-gläubiger

3. Bei der Verzinsung von Steuernachzahlungen ist der Steuerschuldner auch Zinsschuldner. Schulden mehrere Personen die Steuer als Gesamtschuldner, sind sie auch Gesamtschuldner der Zinsen. Bei der Verzinsung von Erstattungsansprüchen ist grundsätzlich der Gläubiger des Erstattungsanspruchs Zinsgläubiger. Die Aufteilung der Zinsen nach §§ 268 ff. AO hat für die Zinsberechnung keine Bedeutung. Zur Abtretung eines Anspruchs auf Erstattungszinsen vgl. AEAO zu § 46, Nr. 1.

Zinslauf

4. Der Zinslauf beginnt im Regelfall 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (Karenzzeit nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Eine über die Karenzzeit hinaus gewährte Frist zur Abgabe der Steuererklärung ist für die Verzinsung unbeachtlich.
 - 4.1 Sonderregelungen bestehen für die Besteuerungszeiträume 2019 bis 2024; hier gelten für den allgemeinen Zinslauf (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO) die folgenden verlängerten Karenzzeiten (vgl. Art. 97 § 36 Abs. 2 und 3 EGAO):

<u>Besteuerungszeitraum</u>	<u>verlängerte Karenzzeit</u>	<u>Zinslaufbeginn</u>
2019	21 Monate	01.10.2021
2020	21 Monate	01.10.2022
2021	21 Monate	01.10.2023
2022	20 Monate	01.09.2024
2023	18 Monate	01.07.2025
2024	17 Monate	01.06.2026

5. Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO).
- Bei Steuerfestsetzungen durch Steuerbescheid endet der Zinslauf am Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheids (§ 124 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 122 AO).
 - Bei Umsatzsteuererklärungen mit einem Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen endet der Zinslauf grundsätzlich am Tag des Eingangs der Steueranmeldung (§ 168 Satz 1 AO).
 - Bei zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuererklärungen mit einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen endet der Zinslauf grundsätzlich mit Ablauf des Tages, an dem dem Steuerpflichtigen die Zustimmung der Finanzbehörde bekannt wird (§ 168 Satz 2 AO; vgl. AEAO zu § 168, Nrn. 2 bis 4). Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Zustimmung allgemein erteilt wird (vgl. AEAO zu § 168, Nr. 9).
- Der Zeitpunkt der Zahlung oder der Fälligkeit der Steuernachforderung oder der Steuererstattung ist grundsätzlich unbeachtlich.
6. Ein voller Zinsmonat (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO) ist erreicht, wenn der Tag, an dem der Zinslauf endet, hinsichtlich seiner Zahl dem Tag entspricht, der dem Tag vorhergeht, an dem die Frist begann (BFH-Urteil vom 24.7.1996, X R 119/92, BStBl 1997 II S. 6). Begann der Zinslauf z. B. am 1.4. und wurde die Steuerfestsetzung am 30.4. bekannt gegeben, ist bereits ein voller Zinsmonat gegeben.
7. Behauptet der Steuerpflichtige, ihm sei der Steuerbescheid bzw. die erweiterte Abrechnungsmittelung später als nach der Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 AO zugegangen, bleibt der ursprüngliche Bekanntgabetag für die Zinsberechnung maßgebend, wenn das Guthaben bereits erstattet wurde. Gleiches gilt, wenn der Steuerbescheid bzw. die Abrechnungsmittelung nach einem erfolglosen Bekanntgaberversuch erneut abgesandt wird und das Guthaben bereits erstattet wurde. Wurde bei einer Änderung/Berichtigung einer Steuerfestsetzung vor ihrer Bekanntgabe ein Guthaben bereits erstattet, ist allerdings die Zinsfestsetzung im bekannt gegebenen Bescheid so durchzuführen, als ob das Guthaben noch nicht erstattet worden wäre.

8. Für die Einkommen- und Körperschaftsteuer beträgt die Karenzzeit 23 Monate, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung für das jeweilige Jahr überwiegen (§ 233a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz AO); vgl. dazu auch das BFH-Urteil vom 13.7.2006, IV R 5/05, BStBl II S. 881. Bei dieser Prüfung sind Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG nicht zu berücksichtigen (§ 233a Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz AO).
- 8.1 Sonderregelungen bestehen wiederum für die Besteuerungszeiträume 2019 bis 2024; hier gelten für den abweichenden Zinslauf nach § 233a Abs. 2 Satz 2 AO die folgenden verlängerten Karenzzeiten (vgl. Art. 97 § 36 Abs. 2 und 3 EGAO):

<u>Besteuerungszeitraum</u>	<u>verlängerte Karenzzeit</u>	<u>Zinslaufbeginn</u>
2019	28 Monate	01.05.2022
2020	29 Monate	01.06.2023
2021	29 Monate	01.06.2024
2022	28 Monate	01.05.2025
2023	26 Monate	01.03.2026
2024	25 Monate	01.02.2027

9. Stellt sich später heraus, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die anderen Einkünfte nicht überwiegen, bleibt es gleichwohl bei der Karenzzeit von 23 Monaten. Umgekehrt bleibt es bei der Karenzzeit von 15 Monaten, wenn sich später herausstellt, dass entgegen den Verhältnissen bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die übrigen Einkünfte überwiegen. Sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft negativ, überwiegen die anderen Einkünfte, wenn diese positiv oder in geringerem Maße negativ sind.
- 10. Besonderer Zinslauf bei rückwirkenden Ereignissen und Verlustrückträgen**
- 10.1 Soweit die Steuerfestsetzung auf der erstmaligen Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses oder eines Verlustrücktrags beruht, beginnt der Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist. Die steuerlichen Auswirkungen eines Verlustrücktrags bzw. eines rückwirkenden Ereignisses werden daher bei der Berechnung von Zinsen nach § 233a AO erst ab einem vom Regelfall abweichenden späteren Zinslaufbeginn berücksichtigt. Soweit § 10d Abs. 1 EStG entsprechend gilt bzw. Verluste nach Maßgabe des § 10d Abs. 1 EStG rücktragsfähig sind, ist § 233a Abs. 2a AO entsprechend anzuwenden (vgl. z. B. § 10b Abs. 1 Sätze 4 und 5 und § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG).

- 10.2 Ob ein Ereignis steuerliche Rückwirkung hat, beurteilt sich nach dem jeweils anzuwendenden Steuergesetz (BFH-Urteil vom 26.7.1984, IV R 10/83, BStBl II S. 786). Beispiele vgl. AEAO zu § 175, Nr. 2.4.

§ 233a Abs. 2a AO ist auch dann anzuwenden, wenn ein rückwirkendes Ereignis bereits bei der erstmaligen Steuerfestsetzung berücksichtigt wird.

10.3 Einzelfragen:

- 10.3.1 Bei einem zulässigen Wechsel der Veranlagungsart (Zusammenveranlagung nach bereits erfolgter Einzelveranlagung oder umgekehrt) beruhen sowohl die Aufhebung des/der ursprünglichen Bescheide(s) als auch der Erlass der/des neuen Bescheide(s) auf einem rückwirkenden Ereignis. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um den antragstellenden Ehegatten oder den anderen Ehegatten handelt. Dass die verfahrensrechtliche Umsetzung des Wechsels der Veranlagungsart beim antragstellenden Ehegatten nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgt, steht dem nicht entgegen. § 233a Abs. 2a AO findet sowohl bei der Aufhebung der ursprünglichen Veranlagung(en) als auch beim Erlass der/des neuen Steuerbescheide(s) für beide Ehegatten Anwendung.

Für Lebenspartner gelten diese Regelungen ab dem Veranlagungszeitraum 2013 entsprechend.

- 10.3.2 Durch den erstmaligen Beschluss über eine offene Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr wurde - im Rahmen des Anrechnungsverfahrens (§ 34 Abs. 12 Nr. 1 KStG) - kein abweichender Zinslauf gem. § 233a Abs. 2a AO ausgelöst. Dies gilt auch dann, wenn dieser Beschluss erst nach Ablauf des folgenden Wirtschaftsjahres gefasst wurde (BFH-Urteil vom 29.11.2000, I R 45/00, BStBl 2001 II S. 326). Um einen erstmaligen Gewinnverteilungsbeschluss in diesem Sinne handelt es sich jedoch nicht, wenn der Beschluss einen vorangegangenen Beschluss der Gesellschaft ersetzt, durch den der Gewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres thesauriert worden war (BFH-Urteil vom 22.10.2003, I R 15/03, BStBl 2004 II S. 398).
- 10.3.3 Die Korrektur eines für das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebenden Wertansatzes, der sich auf die Höhe des Gewinns der Folgejahre auswirkt, löst keinen abweichenden Zinslauf gem. § 233a Abs. 2a AO aus. Zur Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vgl. AEAO zu § 175, Nr. 2.4.
- 10.4 Der besondere Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO).

Grundsätze der Zinsberechnung

11. Die Zinsen betragen für Verzinsungszeiträume bis zum 31. Dezember 2018 für jeden vollen Monat des Zinslaufs 0,5 % (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO). Für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 betragen die Zinsen 0,15 % für jeden vollen Monat (§ 238 Abs. 1a AO).

Sind für einen Zinslauf unterschiedliche Zinssätze maßgeblich, weil der Zinslauf vor dem 1. Januar 2019 begonnen hat und nach dem 31. Dezember 2018 endet, ist der Zinslauf in Teilverzinsungszeiträume aufzuteilen.

Die Zinsen für diese Teilverzinsungszeiträume sind - ungeachtet des Umstands, dass Zinsen wie bisher nur für volle Monate berechnet werden - jeweils tageweise zu berechnen. Hierbei wird jeder Kalendermonat unabhängig von der tatsächlichen Anzahl der Kalendertage mit 30 Zinstagen und jedes Kalenderjahr mit 360 Tagen gerechnet (§ 238 Abs. 1b AO). Hat ein Monat 31 Tage, ist der 31. Kalendertag hierbei 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 jeweils maßgeblichen Monatszinssatzes) zu ermitteln, wird die Summe der ermittelten Zinstage dann durch 360 geteilt.

Für die Berechnung der Zinsen wird der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abgerundet (§ 238 Abs. 2 AO). Dabei sind die zu verzinsenden Ansprüche zu trennen, wenn Steuerart, Zeitraum oder der Tag des Beginns des Zinslaufs voneinander abweichen (vgl. AEAO zu § 238, Nr. 2). Zinsen sind auf volle Euro zum Vorteil des Steuerpflichtigen gerundet festzusetzen (§ 239 Abs. 2 Satz 1 AO); sie werden nur dann festgesetzt, wenn sie mindestens zehn Euro betragen (§ 239 Abs. 2 Satz 2 AO).

12. Für die Zinsberechnung gelten die Grundsätze der sog. Sollverzinsung. Berechnungsgrundlage ist der Unterschied zwischen dem festgesetzten Soll und dem vorher festgesetzten Soll (Vorsoll). Bei der Berechnung von Erstattungszinsen gelten allerdings Besonderheiten, da Erstattungsbeträge nur insoweit verzinst werden, wie sie zuvor festgesetzt und entrichtet waren (sog. Ist-Prinzip; § 233a Abs. 3 Satz 3 AO).

13. Es ist grundsätzlich unerheblich, ob das Vorsoll bei Fälligkeit getilgt worden ist. Ggf. treten insoweit besondere Zins- und Säumnisfolgen (z. B. Stundungszinsen, Säumniszuschläge) ein. Nachzahlungszinsen nach § 233a AO können andererseits auch dann festgesetzt werden, wenn das Finanzamt vor Festsetzung der Steuer freiwillige Leistungen auf die Steuerschuld angenommen hat und hierdurch die festgesetzte Steuerschuld insgesamt erfüllt wird. Voraussetzung für die Verzinsung ist lediglich, dass die Steuerfestsetzung zu einem Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 3 AO führt (§ 233a Abs. 1 Satz 1 AO). Wegen des insoweit gebotenen zeitanteiligen Erlasses von Nachzahlungszinsen nach § 233a Abs. 8 AO vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 70.1.

Zinsberechnung bei der erstmaligen Steuerfestsetzung

14. Bei der erstmaligen Steuerfestsetzung (endgültige Steuerfestsetzung, vorläufige Steuerfestsetzung, Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung) ist Berechnungsgrundlage der Unterschied zwischen dem dabei festgesetzten Soll (= festgesetzte Steuer abzüglich anzurechnender Steuerabzugsbeträge) und dem Vorauszahlungssoll. Maßgebend sind die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (§ 233a Abs. 3 Satz 1 AO). Einbehaltene und anzurechnende Steuerabzugsbeträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung durch den Abzugsverpflichteten zu berücksichtigen.
15. Vorauszahlungen können innerhalb der gesetzlichen Fristen (z. B. § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG) von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen angepasst werden (BFH-Urteil vom 10.7.2002, X R 65/96, BFH/NV S. 1567). Leistet der Steuerpflichtige vor Ablauf der Karenzzeit eine freiwillige Zahlung, ist dies als Antrag auf Anpassung der bisher festgesetzten Vorauszahlungen anzusehen. Zahlungen des Steuerpflichtigen, die ohne wirksame Festsetzung der Vorauszahlungen erfolgen, sind als freiwillige Zahlungen i. S. d. § 233a Abs. 8 AO zu behandeln (vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 70.1). Eine nachträgliche Erhöhung der Vorauszahlungen zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfolgt nur dann, wenn der Erhöhungsbetrag mindestens 5.000 € beträgt (§ 37 Abs. 5 Satz 2 EStG, § 31 Abs. 1 KStG; vgl. auch BFH-Urteil vom 5.6.1996, X R 234/93, BStBl II S. 503).
16. Bei der Umsatzsteuer kann der Steuerpflichtige eine Anpassung der Vorauszahlungen durch die Abgabe einer berichtigten Voranmeldung (§ 153 Abs. 1 AO) herbeiführen. Die berichtigte Voranmeldung steht einer geänderten Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich und bedarf keiner Zustimmung der Finanzbehörde, wenn sie zu einer Erhöhung der bisher zu entrichtenden Steuer oder einem geringeren Erstattungsbetrag führt (vgl. AEAO zu § 168, Nr. 12). Eine nach Ablauf der Karenzzeit abgegebene (erstmalige oder berichtigte) Voranmeldung ist bei der Berechnung des Unterschiedsbetrages nach § 233a Abs. 3 Satz 1 AO nicht zu berücksichtigen.

sichtigen. In diesem Fall soll aber unverzüglich eine Festsetzung der Jahressteuer unter Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen.

17. Leistet der Steuerpflichtige nach Ablauf der Karenzzeit eine freiwillige Zahlung, soll bei Vorliegen der Steuererklärung unverzüglich eine Steuerfestsetzung erfolgen. Diese Steuerfestsetzung kann zur Beschleunigung auch durch eine personelle Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen. In diesem Fall kann sich die Steuerfestsetzung auf die bisher festgesetzten Vorauszahlungen zuzüglich der freiwillig geleisteten Zahlung beschränken. Auf die Angabe der Besteuerungsgrundlagen kann dabei verzichtet werden.
18. Bei der freiwilligen Zahlung kann grundsätzlich unterstellt werden, dass die Zahlung ausschließlich auf die Hauptsteuer (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer) entfällt. Die Folgesteuern sind ggf. daneben festzusetzen und zu erheben.
19. Ergibt sich bei der ersten Steuerfestsetzung ein Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen (**Mehrsoll**), werden Nachzahlungszinsen für die Zeit ab Beginn des Zinslaufs bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung berechnet (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO).

20. **Beispiel 1:**

Einkommensteuer 2018

Steuerfestsetzung vom 8.12.2020,

bekannt gegeben am 11.12.2020:

21.000 €

abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:

./. 1.000 €

Soll:

20.000 €

abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:

./.13.000 €

Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):

7.000 €

Zu verzinsen sind 7.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 11.12.2020

(8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).

festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):

84 €

21. Ergibt sich ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen (**Mindersoll**), ist dieser ebenfalls Grundlage der Zinsberechnung. Um Erstattungszinsen auf festgesetzte, aber nicht entrichtete Vorauszahlungen zu verhindern, ist nur der tatsächlich zu erstattende Betrag - und zwar für den Zeitraum zwischen der Zahlung der zu erstattenden Beträge und der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung - zu verzinsen (§ 233a Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3 AO).

22. **Beispiel 2:**

Einkommensteuer 2018

Steuerfestsetzung vom 8.12.2020,

bekannt gegeben am 11.12.2020:

1.000 €

abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:

./ 1.000 €

Soll:

0 €

abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:

./ 13.000 €

Unterschiedsbetrag (Mindersoll):

./ 13.000 €

Da der Steuerpflichtige am 8.6.2020 5.000 € gezahlt hat und darüber hinaus keine weiteren Zahlungen erfolgt sind, sind lediglich 5.000 € zu erstatten.

Zu verzinsen sind 5.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 8.6.2020 bis 11.12.2020

(6 volle Monate x 0,15 % = 0,9 %).

festzusetzende Zinsen (Erstattungsinsen):

./ 45 €

23. Besteht der Erstattungsbetrag aus mehreren Teil-Leistungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum jeweils nach dem Zeitpunkt der einzelnen Leistung; die Leistungen sind in chronologischer Reihenfolge zu berücksichtigen, beginnend mit der jüngsten Leistung („last in - first out“; § 233a Abs. 3 Satz 4 AO).
24. Der Erstattungsbetrag ist für die Zinsberechnung auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abzurunden (z. B. ist ein Erstattungsbetrag von 375 € auf 350 € abzurunden). Ist mehr als ein Betrag (mehrere Einzahlungen) zu verzinsen, so ist der durch die Rundung auf volle fünfzig Euro sich ergebende Spitzenbetrag vom Teilbetrag mit dem ältesten Wertstellungstag abzuziehen.
25. Die Verzinsung des zu erstattenden Betrages erfolgt nur bis zur Höhe des Mindersolls. Freiwillig geleistete Zahlungen sollen zum Anlass genommen werden, die bisher festgesetzten Vorauszahlungen anzupassen (vgl. AEAO zu § 233a, Nrn. 15 und 16) oder die Jahressteuer unverzüglich festzusetzen (vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 17). Bis zur Festsetzung der Vorauszahlung oder der Jahressteuer sind sie aber zur Vermeidung von Missbräuchen von der Verzinsung ausgeschlossen.

26. **Beispiel 3:**

Einkommensteuer 2018	
Steuerfestsetzung vom 21.7.2020,	
bekannt gegeben am 24.7.2020:	14.000 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:	./ 2.000 €
Soll:	<u>12.000 €</u>
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:	./ 23.000 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):	<u>./ 11.000 €</u>
Der Steuerpflichtige hat die Vorauszahlungen jeweils bei Fälligkeit entrichtet; am 18.6.2020 zahlte er zusätzlich freiwillig 7.000 € Zu erstatten sind daher insgesamt 18.000 € Zu verzinsen sind indes lediglich 11.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 24.7.2020 (3 volle Monate x 0,15 % = 0,45 %).	
festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):	<u>./ 50 €</u>
(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO)	

27. Bei der Ermittlung freiwilliger (Über-)Zahlungen des Steuerpflichtigen, die bei der Berechnung der Erstattungszinsen außer Ansatz bleiben, sind die zuletzt eingegangenen, das Vorauszahlungssoll übersteigenden Zahlungen als freiwillig anzusehen.
28. Wenn bei der erstmaligen Steuerfestsetzung ein rückwirkendes Ereignis oder ein Verlustrücktrag berücksichtigt wurde, beginnt der Zinslauf insoweit erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem dieses rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist (§ 233a Abs. 2a AO). Der Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 3 Satz 1 AO ist deshalb in Teil-Unterschiedsbeträge aufzuteilen, soweit diese einen unterschiedlichen Zinslaufbeginn nach § 233a Abs. 2 und Abs. 2a AO haben (§ 233a Abs. 7 Satz 1 1. Halbsatz AO). Innerhalb dieser Teil-Unterschiedsbeträge sind Sollminderungen und Sollerhöhungen mit gleichem Zinslaufbeginn zu saldieren.
29. Die Teil-Unterschiedsbeträge sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit dem ältesten Zinslaufbeginn, zu ermitteln (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz AO). Dabei ist unerheblich, ob sich der einzelne Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Zunächst ist die fiktive Steuer zu ermitteln, die sich ohne Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse und Verlustrückträge ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser fiktiven Steuer, vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzu-

rechnende Körperschaftsteuer, und den festgesetzten Vorauszahlungen ist der erste für die Zinsberechnung maßgebliche Teil-Unterschiedsbetrag.

Im nächsten Schritt ist auf der Grundlage dieser fiktiven Steuerermittlung die fiktive Steuer zu berechnen, die sich unter Berücksichtigung der rückwirkenden Ereignisse oder Verlustrückträge mit dem ältesten Zinslaufbeginn ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser und der zuvor ermittelten fiktiven Steuer, jeweils vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ist der für die Zinsberechnung maßgebliche zweite Teil-Unterschiedsbetrag. Dies gilt entsprechend für weitere Teil-Unterschiedsbeträge mit späterem Zinslaufbeginn.

30. **Beispiel 4:**

Einkommensteuer 2018

	z. v. E. ¹	Steuer
erstmalige Steuerfestsetzung:	50.000 €	14.801 €
dabei wurden berücksichtigt:		
- Verlustrücktrag aus 2019:	./. 7.500 €	
- rückwirkendes Ereignis aus 2020:	2.500 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./. 0 €
Soll:		14.801 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./. 10.550 €
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):		<u>+ 4.251 €</u>
<u>Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:</u>		
	z. v. E.	Steuer
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		<u>10.550 €</u>
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des Verlustrücktrags und des rückwirkenden Ereignisses):	55.000 €	17.200 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./. 0 €
fiktives Soll:		<u>17.200 €</u>
Erster Teil-Unterschiedsbetrag =		+ 6.650 €

¹ z. v. E. = zu versteuerndes Einkommen

• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + Verlust- rücktrag aus 2019)	47.500 €	13.634 €	
abzüglich anzurechnende Steuerab- zugsbeträge:			./. 0 €
fiktives Soll:		<u>13.634 €</u>	
Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =			./. 3.566 €
• 3. Schattenveranlagung (2. Schattenveranlagung + rückwir- kendes Ereignis aus 2020):	50.000 €	14.801 €	
abzüglich anzurechnende Steuerab- zugsbeträge:			./. 0 €
fiktives Soll:		<u>14.801 €</u>	
Dritter Teil-Unterschiedsbetrag =			+ 1.167 €
Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:			+ 4.251 €

31. Alle Teil-Unterschiedsbeträge sind jeweils gesondert auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abzurunden, da der Zinslauf für die zu verzinsenden Beträge zu jeweils abweichenden Zeitpunkten beginnt (§ 238 Abs. 2 AO).

32. Die auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge entfallenden Zinsen sind eigenständig und in ihrer zeitlichen Reihenfolge zu berechnen, beginnend mit den Zinsen auf den Teil-Unterschiedsbetrag mit dem ältesten Zinslaufbeginn (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz AO). Dabei ist für jeden Zinslauf bzw. Zinsberechnungszeitraum eigenständig zu prüfen, inwieweit jeweils volle Zinsmonate vorliegen.

33. **Beispiel 5:**

Einkommensteuer 2018

	z. v. E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 11.12.2020, bekannt gegeben am 14.12.2020:	60.723 €	19.306 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugs- beträge:		./. 1.000 €
Soll:		<u>18.306 €</u>
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./. 12.000 €
Unterschiedsbetrag (Mehrsohl):		<u>+ 6.306 €</u>

Bei dieser Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2019 (Erhöhung des z. v. E. um 2.492 €) berücksichtigt.

Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:

	z. v. E.	Steuer
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen):		12.000 €
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses):	58.231 €	18.135 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 1.000 €
fiktives Soll:		17.135 €
Erster Teil-Unterschiedsbetrag =		+ 5.135 €
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2019)	60.723 €	19.306 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 1.000 €
fiktives Soll:		18.306 €
Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =		+ 1.171 €
Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:		+ 6.306 €
Zinsberechnung:		
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:		5.135 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:		1.171 €
Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:		
Zu verzinsen sind 5.100 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 14.12.2020 (8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).		
Nachzahlungszinsen =		61,20 €
(Rundung gem. § 238 Abs. 2 AO: 35 €)		
Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:		
Hinsichtlich des Teil-Unterschiedsbetrags von 1.171 € sind keine Nachzahlungszinsen zu berechnen, da die für ihn maßgebliche Karenzzeit im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung noch nicht abgelaufen ist.		
Insgesamt festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):		61 €
(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO)		

Beispiel 6:

Einkommensteuer 2018

	z. v. E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 10.12.2021, bekannt gegeben am 13.12.2021:	57.781 €	17.924 €
abzüglich anzurechnende Steuerbeträge:		<u>./ 1.000 €</u>
Soll:		16.924 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		<u>./ 12.000 €</u>
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):		<u>+ 4.924 €</u>

Bei dieser Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2019 (Erhöhung des z. v. E. um 2.571 €) berücksichtigt.

Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:

	z. v. E.	Steuer
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen)		<u>12.000 €</u>
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses):	55.210 €	16.715 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		<u>./ 1.000 €</u>
fiktives Soll:		<u>15.715 €</u>
Erster Teil-Unterschiedsbetrag =		+ 3.715 €
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2019)	57.781 €	17.924 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		<u>./ 1.000 €</u>
fiktives Soll:		<u>16.924 €</u>
Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =		+ 1.209 €
Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:		<u>+ 4.924 €</u>

Zinsberechnung:

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:	+ 3.715 €
--	-----------

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:	+ 1.209 €
--	-----------

Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:

Zu verzinsen sind 3.700 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 13.12.2021 (20 volle Monate x 0,15 % = 3 %).

Nachzahlungszinsen:	111 €
---------------------	-------

(Rundung gem. § 238 Abs. 2 AO: 15 €)

Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:

Zu verzinsen sind 1.200 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2021 bis 13.12.2021 (8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).

Nachzahlungszinsen:	14,40 €
---------------------	---------

(Rundung gem. § 238 Abs. 2 AO: 9 €)

Insgesamt festzusetzende Zinsen:

	125 €
--	-------

(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO)

35. Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen ist die Berechnung von Erstattungszinsen auf den fiktiv zu erstattenden Betrag begrenzt. Dazu sind alle maßgeblichen Zahlungen und der jeweilige Tag der Zahlung zu ermitteln. Durch Gegenüberstellung dieser Zahlungen und der nach Nr. 29 des AEAO zu § 233a ermittelten fiktiven Steuer, vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ergibt sich der fiktive Erstattungsbetrag.

Die Verzinsung der einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung. Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Einzahlungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum nach der Einzahlung des jeweiligen Teilbetrags, wobei unterstellt wird, dass die Erstattung zuerst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt. Bei weiteren Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben die bereits bei einer vorangegangenen Zinsberechnung berücksichtigten Zahlungen außer Betracht.

Ist bei einem Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen mehr als ein Betrag (mehrere Einzahlungen) zu verzinsen, so ist der durch die Rundung auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren sich ergebende Spitzenbetrag jeweils vom Teilbetrag mit dem ältesten Wertstellungstag abzuziehen.

Beispiel 7:

Einkommensteuer 2018

	z. v. E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 11.12.2020, bekannt gegeben am 14.12.2020:	10.113 €	509 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugs- beträge:		./.. 250 €
Soll:		<u>259 €</u>
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./.. 12.750 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		<u><u>./.. 12.491 €</u></u>

Alle Vorauszahlungen wurden bereits in 2018 entrichtet,
so dass 12.491 € zu erstatten sind.

Bei der Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes
Ereignis aus 2019 (Minderung des z. v. E. um 7.587 €)
berücksichtigt.

Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:

	z. v. E.	Steuer	
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlun- gen):		<u>12.750 €</u>	
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Be- rücksichtigung des rückwir- kenden Ereignisses):	17.700 €	2.419 €	
abzüglich anzurechnende Steu- erabzugsbeträge:		./.. 250 €	
fiktives Soll:		<u><u>2.169 €</u></u>	
Erster Teil-Unterschiedsbetrag =			./..10.581 €
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2019):	10.113 €	509 €	
abzüglich anzurechnende Steu- erabzugsbeträge:		./.. 250 €	
fiktives Soll:		<u><u>259 €</u></u>	
Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =			./.. 1.910 €
Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:			<u><u>./..12.491 €</u></u>

Zinsberechnung:

Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:	./..10.581 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:	./.. 1.910 €

Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	fiktives Soll	Fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
3.250 €	10.12.2018		3.250 €	0 €
3.250 €	10.09.2018		3.250 €	0 €
3.250 €	10.06.2018		3.250 €	0 €
3.000 €	10.03.2018		831 €	2.169 €
12.750 €		2.169 €	10.581 €	2.169 €

Zu verzinsen sind 10.550 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 14.12.2020 (8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).

Zinsen 126,60 €

(Rundung gem. § 238 Abs. 2 AO: 31 €)

Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:

Hinsichtlich des Teil-Unterschiedsbetrags von 1.910 € sind keine Erstattungszinsen zu berechnen, da die für ihn maßgebliche Karenzzeit im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung noch nicht abgelaufen ist.

0 €

Insgesamt festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):

./ 127 €

(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO)

37. Beispiel 8:

Einkommensteuer 2018

	z. v. E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 10.12.2021, bekannt gegeben am 13.12.2021:	10.660 €	626 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		350 €
Soll:		276 €
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./ 12.650 €
Unterschiedsbetrag (Mindereinnahme):		<u>./ 12.374 €</u>

Der Steuerpflichtige hat bis zum 30.3.2020 insgesamt 7.500 € sowie am 3.9.2021 zusätzlich 5.000 € entrichtet. Zu erstatten sind deshalb nur 12.224 €

Bei der Steuerfestsetzung wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2019 (Minderung des z. v. E. um 8.088 €) berücksichtigt.

Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:

	z. v. E.	Steuer
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen):		12.650 €
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses):	18.748 €	2.713 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ .350 €
fiktives Soll:		2.363 €
Erster Teil-Unterschiedsbetrag =		./ .10.287 €
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2019):	10.660 €	626 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ .350 €
fiktives Soll:		276 €
Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =		./ .2.087 €
Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:		./ .12.374 €
Zinsberechnung:		
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:		./ .10.287 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:		./ .2.087 €

Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	Fiktives Soll	fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
5.000 €	03.09.2021		5.000 €	0 €
2.500 €	10.12.2018		2.500 €	0 €
2.500 €	10.09.2018		2.500 €	0 €
1.250 €	10.06.2018		137 €	1.113 €
1.250 €	10.03.2018		0 €	1.250 €
12.500 €		2.363 €	10.137 €	2.363 €

Zu verzinsen sind 5.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 3.9.2021 bis 13.12.2021

(3 volle Monate x 0,15 % = 0,45 %).

Zinsen (Erstattungszinsen):

./. 22,50 €

Zu verzinsen sind 5.100 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 13.12.2021

(20 volle Monate x 0,15 % = 3 %).

Zinsen (Erstattungszinsen):

./. 153 €

(Rundung nach § 238 Abs. 2 AO: 37 €)

Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	fiktives Soll	fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
0 €	03.09.2021		0 €	0 €
0 €	10.12.2018		0 €	0 €
0 €	10.09.2018		0 €	0 €
1.113 €	10.06.2018		1.113 €	0 €
1.250 €	10.03.2018		974 €	276 €
2.363 €		276 €	2.087 €	276 €

Zu verzinsen sind 2.050 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2021 bis 13.12.2021

(8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).

Zinsen (Erstattungszinsen):

./. 24,60 €

(Rundung nach § 238 Abs. 2 AO: 37 €)

Insgesamt festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):

./. 201 €

(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO)

38. Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen sind neben der Berechnung von Erstattungszinsen die zuvor auf den Herabsetzungsbetrag ggf. berechneten Nachzahlungszinsen zu mindern. Nachzahlungszinsen entfallen dabei allerdings frühestens ab dem Zeitpunkt, in dem der Zinslauf des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen beginnt; Nachzahlungszinsen für den Zeitraum bis zum Beginn des Zinslaufs des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben endgültig bestehen (§ 233a Abs. 7 Satz 2 AO). Nachzahlungszinsen mit unterschiedlichem Zinslaufbeginn sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit den Nachzahlungszinsen mit dem ältesten Zinslaufbeginn, zu mindern.

39. **Beispiel 9:**

Einkommensteuer 2018

	z. v. E.	Steuer
Steuerfestsetzung vom 9.12.2022, bekannt gegeben am 12.12.2022:	35.867 €	8.376 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugs- beträge:		./1.000 €
Soll:		<u>7.376 €</u>
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:		./9.550 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		<u><u>./2.174 €</u></u>

Der Steuerpflichtige hat bis zum 31.3.2020 insgesamt 7.000 € sowie am 2.6.2021 weitere 2.550 € gezahlt.

Bei dieser Steuerfestsetzung wurden ein rückwirkendes Ereignis aus 2019 (Erhöhung des z. v. E. um 2.500 €) sowie ein rückwirkendes Ereignis aus 2020 (Minderung des z. v. E. um 17.500 €) berücksichtigt.

Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:

	z. v. E.	Steuer
• Vorsoll (festgesetzte Vorauszahlungen):		<u>9.550 €</u>
• 1. Schattenveranlagung (Steuerfestsetzung ohne Berücksichtigung der rückwirkenden Ereignisse aus 2019 und 2020):	50.867 €	14.679 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugs- beträge:		./1.000 €
fiktives Soll:		<u><u>13.679 €</u></u>

Erster Teil-Unterschiedsbetrag =			+ 4.129 €
• 2. Schattenveranlagung			
(1. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2019):	53.367 €	15.850 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./1.000 €	
fiktives Soll:		<u>14.850 €</u>	
Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =			+ 1.171 €
• 3. Schattenveranlagung			
(2. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2020):	35.867 €	8.376 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./1.000 €	
fiktives Soll:		<u>7.376 €</u>	
Dritter Teil-Unterschiedsbetrag =			./7.474 €
Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:			<u><u>./2.174 €</u></u>
Zinsberechnung:			
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:			+ 4.129 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:			+ 1.171 €
Teil-Unterschiedsbetrag mit Zinslaufbeginn 1.4.2022:			./7.474 €
Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2020:			
Zu verzinsen sind 4.100 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 12.12.2022 (32 volle Monate x 0,15 % = 4,8 %)			
Zinsen (Nachzahlungszinsen):			196,80 €
(Rundung nach § 238 Abs. 2 AO: 29 €)			
Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:			
Zu verzinsen sind 1.150 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2021 bis 12.12.2022 (20 volle Monate x 0,15 % = 3 %)			
Zinsen (Nachzahlungszinsen):			34,50 €
(Rundung nach § 238 Abs. 2 AO: 21 €)			

Verzinsung des Teil-Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2022:

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des fiktiven Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	fiktives Soll	fiktive Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
2.550 €	02.06.2021		2.174 €	376 €
2.000 €	10.12.2018		0 €	2.000 €
2.000 €	10.09.2018		0 €	2.000 €
2.000 €	10.06.2018		0 €	2.000 €
1.000 €	10.03.2018		0 €	1.000 €
9.550 €		7.376 €	2.174 €	7.376 €

Zu verzinsen ist höchstens der fiktiv zu erstattende Betrag von 2.150 € für die Zeit vom 1.4.2022 bis zum 12.12.2022 (8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).

Zinsen (Erstattungszinsen): ./25,80 €

(Rundung nach § 238 Abs. 2 AO: 24 €)

Minderung zuvor berechneter Nachzahlungszinsen²:

4.129 €	abgerundet:	4.100 €
./7.474 €		
./3.345 €	maximal:	./ 0 €
		4.100 €

4.100 € vom 1.4.2022 bis zum 12.12.2022
(8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %): ./ 49,20 €

1.171 €	abgerundet:	1.150 €
./ 3.345 €		
./2.174 €	maximal:	./ 0 €
		1.150 €

1.150 € vom 1.4.2022 bis zum 12.12.2022
(8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %): ./ 13,80 €

./ 63 €

./ 63 €

Insgesamt festzusetzende Zinsen:

142 €

(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO)

² Anmerkung:

Ergibt sich ein Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen, entfallen auf diesen Betrag zuvor berechnete Zinsen nach § 233a Abs. 7 Satz 2 1. Halbsatz AO frühestens ab Beginn des für diesen Teil-Unterschiedsbetrag maßgebenden Zinslaufs. Zinsen für den Zeitraum bis zum Beginn des Zinslaufs dieses Teil-Unterschiedsbetrags bleiben nach § 233a Abs. 7 Satz 2 2. Halbsatz AO endgültig bestehen. Deshalb können die für den Zeitraum bis zum 31.3.2022 verbliebenen Nachzahlungszinsen auch in späteren Zinsfestsetzungen gemindert werden.

40. Wenn bei der Zinsberechnung mehrere Teil-Unterschiedsbeträge zu berücksichtigen sind, sind Zinsen nur dann festzusetzen, wenn die Summe der auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge berechneten Zinsen mindestens zehn Euro beträgt (§ 239 Abs. 2 Satz 2 AO). Nach § 239 Abs. 2 Satz 1 AO sind Zinsen auf volle Euro zum Vorteil des Steuerpflichtigen abzurunden. Maßgebend sind die festzusetzenden Zinsen, d. h. die Summe der auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge berechneten Zinsen. Sofern die Summe aller fiktiven Erstattungen größer ist als die tatsächliche Erstattung, ist der Differenzbetrag für spätere Zinsberechnungen als fiktive Zahlung zu berücksichtigen. Als Zahlungstag dieser fiktiven Zahlung ist der Tag zu berücksichtigen, an dem die Steuerfestsetzung bzw. die Steueranmeldung wirksam geworden ist.

Zinsberechnung bei einer Korrektur der Steuerfestsetzung oder der Anrechnung von Steuerbeträgen

41. Falls anlässlich einer Steuerfestsetzung Zinsen festgesetzt wurden, löst die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung dieser Steuerfestsetzung eine Änderung der bisherigen Zinsfestsetzung aus (§ 233a Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz AO). Dabei ist es gleichgültig, worauf die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung beruht (z. B. auch Änderung durch Einspruchsentscheidung oder durch oder aufgrund der Entscheidung eines Finanzgerichts).
42. Soweit die Korrektur der Steuerfestsetzung auf der erstmaligen Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses oder eines Verlustrücktrags beruht, beginnt der Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist. Gleiches gilt, wenn ein bereits bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung berücksichtigter Verlustrücktrag bzw. ein bereits bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung berücksichtigtes rückwirkendes Ereignis unmittelbar Änderungen erfährt und der Steuerbescheid deshalb geändert wird.

Aufgrund der Anknüpfung der Verzinsung an die Soll-Differenz (vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 46) ist keine besondere Zinsberechnung i. S. d. § 233a Abs. 2a i. V. m. Abs. 7 AO vorzunehmen, wenn ein Steuerbescheid, in dem erstmals ein Verlustrücktrag bzw. ein rückwirkendes Ereignis berücksichtigt worden ist, später aus anderen Gründen (z. B. zur Berücksichtigung neuer Tatsachen i. S. d. § 173 AO) geändert wird. Dabei ist es für die Verzinsung auch unerheblich, wenn sich die steuerlichen Auswirkungen des bereits in der vorherigen Steuerfestsetzung berücksichtigten Verlustrücktrags bzw. rückwirkenden Ereignisses aufgrund der erstmaligen oder abweichenden Berücksichtigung regulär zu verzinsender Besteuerungsgrundlagen rechnerisch verändern sollte. Auch derartige materiell-rechtliche Folgeänderungen sind bei

der Verzinsung dem maßgeblichen Änderungsgrund (z. B. den neuen Tatsachen i. S. d. § 173 AO) zuzuordnen.

43. Materielle Fehler i. S. d. § 177 AO werden bei dem Änderungstatbestand berichtigt, dessen Anwendung die saldierende Berücksichtigung des materiellen Fehlers ermöglicht. Deshalb ist der Saldierungsbetrag bei der Ermittlung des Teil-Unterschiedsbetrags zu berücksichtigen, der diesem Änderungstatbestand zugrunde liegt. Beruht die Saldierung nach § 177 AO auf mehreren Änderungstatbeständen, die einen unterschiedlichen Zinslaufbeginn aufweisen, ist der Saldierungsbetrag den Änderungstatbeständen in chronologischer Reihenfolge zuzuordnen, beginnend mit dem Änderungstatbestand mit dem ältesten Zinslaufbeginn.
44. Ist bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung eine Zinsfestsetzung unterblieben, weil z. B. bei Wirksamkeit der Steuerfestsetzung die Karenzzeit noch nicht abgelaufen war oder die Zinsen weniger als zehn Euro betragen haben, ist bei der erstmaligen Zinsfestsetzung aus Anlass der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung für die Berechnung der Zinsen ebenfalls der Unterschied zwischen dem neuen und dem früheren Soll maßgebend.
45. Den Fällen der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung sind die Fälle der Korrektur der Anrechnung von Steuerbeträgen (Steuerabzugsbeträge, anzurechnende Körperschaftsteuer) gleichgestellt (§ 233a Abs. 5 Satz 1 2. Halbsatz AO). Die Zinsfestsetzung ist auch dann anzupassen, wenn die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen oder von Körperschaftsteuer in einem Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO von der vorangegangenen Anrechnung abweicht. Ist dem bisherigen Zinsbescheid ein unrichtiges Vorauszahlungssoll oder ein unrichtiger Wertstellungstag zugrunde gelegt worden, kann demgegenüber eine Korrektur des Zinsbescheids nicht nach § 233a Abs. 5 AO, sondern nur nach den allgemeinen Vorschriften erfolgen (z. B. §§ 129, 172 ff. AO).
46. Grundlage für die Zinsberechnung ist der Unterschied zwischen dem neuen und dem früheren Soll (Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 5 Satz 2 AO). Dieser Unterschiedsbetrag ist in Teil-Unterschiedsbeträge aufzuteilen, soweit diese einen unterschiedlichen Zinslaufbeginn nach § 233a Abs. 2 und Abs. 2a AO haben (§ 233a Abs. 7 Satz 1 1. Halbsatz AO). Innerhalb dieser Teil-Unterschiedsbeträge sind Sollminderungen und Sollerhöhungen mit gleichem Zinslaufbeginn zu saldieren.

Die Teil-Unterschiedsbeträge sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit dem ältesten Zinslaufbeginn, zu ermitteln (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz AO). Dabei ist unerheblich, ob sich der einzelne Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Zunächst ist die fiktive Steuer zu ermitteln, die sich ohne Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse und Verlustrückträge ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser fiktiven Steuer und der bisher festgesetzten Steuer, jeweils vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ist der erste für die Zinsberechnung maßgebliche Teil-Unterschiedsbetrag.

Im nächsten Schritt ist auf der Grundlage dieser fiktiven Steuerermittlung die fiktive Steuer zu berechnen, die sich unter Berücksichtigung der rückwirkenden Ereignisse oder Verlustrückträge mit dem ältesten Zinslaufbeginn ergeben würde. Die Differenz zwischen dieser und der zuvor ermittelten fiktiven Steuer, jeweils vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ist der für die Zinsberechnung maßgebliche zweite Teil-Unterschiedsbetrag. Dies gilt entsprechend für weitere Teil-Unterschiedsbeträge mit späterem Zinslaufbeginn.

48. **Beispiel 10:**

Einkommensteuer 2018

	z. v. E.	Steuer
bisherige Steuerfestsetzung,	50.000 €	14.801 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 500 €
Soll:		<u>14.301 €</u>
Änderung der Steuerfestsetzung:		
(1) neue Tatsache:	./ 1.500 €	
(2) Verlustrücktrag aus 2019:	./ 10.000 €	
(3) rückwirkendes Ereignis aus 2020:	+ 2.500 €	
Neue Steuerfestsetzung:	<u>41.000 €</u>	10.771 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 500 €
neues Soll:		<u>10.271 €</u>
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		<u>./ 4.030 €</u>

Ermittlung der Teil-Unterschiedsbeträge:

	z. v. E.	Steuer	
• bisherige Festsetzung	50.000 €	14.801 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 500 €	
Soll:		<u>14.301 €</u>	
• 1. Schattenveranlagung (bisherige Festsetzung + neue Tatsache):	48.500 €	14.097 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 500 €	
Soll:		<u>13.597 €</u>	
Erster Teil-Unterschiedsbetrag =			./ 704 €
• 2. Schattenveranlagung (1. Schattenveranlagung + Verlustrücktrag aus 2019):	38.500 €	9.736 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 500 €	
Soll:		<u>9.236 €</u>	
Zweiter Teil-Unterschiedsbetrag =			./ 4.361 €
• 3. Schattenveranlagung (2. Schattenveranlagung + rückwirkendes Ereignis aus 2020):	41.000 €	10.771 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./ 500 €	
Soll:		<u>10.271 €</u>	
Dritter Teil-Unterschiedsbetrag =			+ 1.035 €
Summe der Teil-Unterschiedsbeträge:			<u><u>./ 4.030 €</u></u>

49. Alle Teil-Unterschiedsbeträge sind jeweils gesondert auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abzurunden, da der Zinslauf für die zu verzinsenden Beträge zu jeweils abweichenden Zeitpunkten beginnt (§ 238 Abs. 2 AO).
50. Die auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge entfallenden Zinsen sind eigenständig und in ihrer zeitlichen Reihenfolge zu berechnen, beginnend mit den Zinsen auf den Teil-Unterschiedsbetrag mit dem ältesten Zinslaufbeginn (§ 233a Abs. 7 Satz 1 2. Halbsatz AO). Dabei ist für jeden Zinslauf bzw. Zinsberechnungszeitraum eigenständig zu prüfen, inwieweit jeweils volle Zinsmonate vorliegen.

51. Ergibt sich bei der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung oder der Rücknahme, dem Widerruf oder Berichtigung der Anrechnung von Steuerbeträgen ein Mehrsoll, fallen hierauf Zinsen an, die zu den bisher berechneten Zinsen hinzutreten.

52. **Beispiel 11:**

Einkommensteuer 2018

a) Erstmalige Steuerfestsetzung vom 11.12.2020, bekannt gegeben am 14.12.2020:	22.500 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:	./ 2.500 €	
Soll:	<u>20.000 €</u>	
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:	./ 13.000 €	
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):	<u><u>7.000 €</u></u>	
Zu verzinsen sind 7.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 14.12.2020 (8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).		
festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):		84 €
b) Änderung der Steuerfestsetzung nach § 173 AO (Bescheid vom 1.10.2021, bekannt gegeben am 4.10.2021):	23.500 €	
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:	./ 2.500 €	
Soll:	<u>21.000 €</u>	
abzüglich bisher festgesetzte Steuer (Soll):	./ 20.000 €	
Unterschiedsbetrag (Mehrsoll):	<u><u>1.000 €</u></u>	
Zu verzinsen sind 1.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 4.10.2021 (18 volle Monate x 0,15 % = 2,7 %).		
Nachzahlungszinsen:		27 €
dazu bisher festgesetzte Zinsen:		<u>84 €</u>
Insgesamt festzusetzende Zinsen:		<u><u>111 €</u></u>

53. Ergibt sich zugunsten des Steuerpflichtigen ein Mindersoll, wird bis zur Höhe dieses Mindersolls nur der tatsächlich zu erstattende Betrag verzinst, und zwar ab dem Zeitpunkt der Zahlung bis zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung (§ 233a Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3 AO). Zur Berücksichtigung bei vorangegangenen Zinsfestsetzungen ermittelter fiktiver Zahlungen vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 40. Steht die Zahlung noch aus, werden keine Erstattungszinsen festgesetzt. Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Teil-Leistungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum nach dem Zeitpunkt der einzelnen Leistung, wobei unterstellt wird, dass die Erstattung zu-

erst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt („last in - first out“; § 233a Abs. 3 Satz 4 i. V. m. Abs. 5 Satz 4 AO).

54. Neben der Berechnung der Erstattungszinsen sind die bisher auf den Herabsetzungsbetrag ggf. berechneten Nachzahlungszinsen für die Zeit ab Beginn des Zinslaufs zu mindern. Dabei darf jedoch höchstens auf den Unterschiedsbetrag der bei Beginn des Zinslaufs festgesetzten Steuer zurückgegangen werden, um zu vermeiden, dass eine Korrektur für einen Zeitraum erfolgt, für den keine Nachzahlungszinsen berechnet worden sind.

55. **Beispiel 12:**

Einkommensteuer 2018

a) Steuerfestsetzung vom 11.12.2020, bekannt gegeben am 14.12.2020:	22.500 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:	./ 2.500 €
Soll:	<u>20.000 €</u>
abzüglich festgesetzte Vorauszahlungen:	./ 13.000 €
Unterschiedsbetrag (Mehrsohl):	<u><u>7.000 €</u></u>

Der Steuerpflichtige hat innerhalb der Karenzzeit die Vorauszahlungen i.H.v. 13.000 € sowie am 15.6.2021 die Abschlusszahlung i.H.v. 7.000 € gezahlt.

Zu verzinsen sind 7.000 € zuungunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1.4.2020 bis 14.12.2020 (8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %).

festzusetzende Zinsen (Nachzahlungszinsen):

84 €

b) Änderung der Steuerfestsetzung nach § 173 AO (Bescheid vom 12.10.2021, bekannt gegeben am 15.10.2021):	17.500 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:	./ 2.500 €
Soll:	<u>15.000 €</u>
abzüglich bisher festgesetzte Steuer (Soll):	./ 20.000 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):	<u><u>5.000 €</u></u>

Zu erstatten sind 5.000 €

Zu verzinsen sind 5.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen für die Zeit vom 15.6.2021 bis 15.10.2021 (4 volle Monate x 0,15 % = 0,6 %)

festzusetzende Zinsen (Erstattungszinsen):

./ 30 €

c) Bisher festgesetzte Zinsen		+ 84€
Minderung zuvor berechneter Nachzahlungszinsen:		
7.000 €	abgerundet:	7.000 €
./ 5.000 €		
2.000 €	maximal:	./ 2.000 €
		5.000 €
5.000 € vom 1.4.2020 bis zum 14.12.2020 (8 volle Monate x 0,15 % = 1,2 %):		
		./ 60 €
		+ 24 €
		+ 24 €
		./ 6 €
Insgesamt festzusetzende Zinsen:		
(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 2 AO)		
		0 €

56. Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen ist die Berechnung von Erstattungszinsen auf den fiktiv zu erstattenden Betrag begrenzt. Dazu sind alle maßgeblichen Zahlungen (einschließlich fiktiver Zahlungen i. S. d. Nr. 40 des AEAO zu § 233a) und der jeweilige Tag der Zahlung zu ermitteln. Durch Gegenüberstellung dieser Zahlungen und der nach Nr. 47 des AEAO zu § 233a fiktiv ermittelten Steuer, vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und anzurechnende Körperschaftsteuer, ergibt sich der fiktive Erstattungsbetrag.

Die Verzinsung der einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung. Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Einzahlungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum nach der Einzahlung des jeweiligen Teilbetrags, wobei unterstellt wird, dass die Erstattung zuerst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt. Bei weiteren Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben die bereits bei einer vorangegangenen Zinsberechnung berücksichtigten Zahlungen außer Betracht.

Ist bei einem Teil-Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen mehr als ein Betrag (mehrere Einzahlungen) zu verzinsen, so ist der durch die Rundung auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren sich ergebende Spitzenbetrag jeweils vom Teilbetrag mit dem ältesten Wertstellungstag abzuziehen.

57. Bei Teil-Unterschiedsbeträgen zugunsten des Steuerpflichtigen sind neben der Berechnung von Erstattungszinsen die zuvor auf den Herabsetzungsbetrag ggf. berechneten Nachzahlungszinsen zu mindern. Nachzahlungszinsen entfallen dabei allerdings frühestens ab dem Zeitpunkt, in dem der Zinslauf des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen beginnt; Nachzahlungszinsen für den Zeitraum bis

zum Beginn des Zinslaufs des Teil-Unterschiedsbetrags zugunsten des Steuerpflichtigen bleiben endgültig bestehen (§ 233a Abs. 7 Satz 2 AO). Nachzahlungszinsen mit unterschiedlichem Zinslaufbeginn sind in ihrer zeitlichen Reihenfolge, beginnend mit den Nachzahlungszinsen mit dem ältesten Zinslaufbeginn, innerhalb dieser Gruppen beginnend mit den Nachzahlungszinsen mit dem jüngsten Zinslaufende, zu mindern.

58. **Beispiel 13 (Fortsetzung von Beispiel 9):**

Einkommensteuer 2018

	z. v. E.	Steuer
nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderte Steuerfestsetzung vom 26.3.2024, bekanntgegeben am 29.3.2024:	27.175 €	5.297 €
abzüglich anzurechnende Steuerabzugsbeträge:		./. 1.000 €
Soll:		<u>4.297 €</u>
abzüglich bisher festgesetzte Steuer (Soll):		./. 7.376 €
Unterschiedsbetrag (Mindersoll):		<u><u>./. 3.079 €</u></u>

Der Steuerpflichtige hat bis zum 31.3.2020 insgesamt 7.000 € sowie am 2.6.2021 weitere 2.550 € gezahlt. Aufgrund der Steuerfestsetzung vom 9.12.2022 sind ihm bereits 2.174 € erstattet worden.

Bei der geänderten Steuerfestsetzung vom 26.3.2024 wurde ein rückwirkendes Ereignis aus 2019 (Minderung des z. v. E. um 8.692 €) erstmals berücksichtigt.

Zinsberechnung:

Verzinsung des Unterschiedsbetrags mit Zinslaufbeginn 1.4.2021:

Gegenüberstellung der maßgeblichen Zahlungen und des Solls				
Zahlung	Tag der Zahlung	Soll	Erstattung	unverzinsten Zahlungsrest
376 €	02.06.2021		376 €	0 €
2.000 €	10.12.2018		2.000 €	0 €
2.000 €	10.09.2018		703 €	1.297 €
2.000 €	10.06.2018		0 €	2.000 €
1.000 €	10.03.2018		0 €	1.000 €
7.376 €		4.297 €	3.079 €	4.297 €

Zu verzinsen ist höchstens der abgerundete zu erstattende Betrag von 3.050 €		
376 € für die Zeit vom 2.6.2021 bis zum 29. 3.2024 (33 volle Monate x 0,15 % = 4,95 %):	18,61 €	
2.674 € für die Zeit vom 1.4.2021 bis zum 29.3.2024 (35 volle Monate x 0,15 % = 5,25 %)	140,38 €	
	<u>158,99 €</u>	
Zinsen (Erstattungszinsen):		./. 158,99 €
(Rundung nach § 238 Abs. 2 AO: 29 €)		
Bisher festgesetzte Zinsen:	142,00 €	
Minderung zuvor berechneter Nachzahlungszinsen³:	0,00 €	
	<u>142,00 €</u>	142,00 €
		<u>./. 16,99 €</u>
Insgesamt festzusetzende Zinsen⁴:		./. 17,00 €

59. Zinsen werden nur festgesetzt, wenn sie mindestens zehn Euro betragen (§ 239 Abs. 2 Satz 2 AO). Dabei ist jeweils auf die sich insgesamt ergebenden Zinsen abzustellen, nicht nur auf den Betrag, der sich durch die Verzinsung des letzten Unterschiedsbetrags bzw. Teil-Unterschiedsbetrags oder des letzten Erstattungsbetrags ergibt. Wären insgesamt weniger als zehn Euro festzusetzen, ist der bisherige Zinsbescheid zu ändern.

Nach § 239 Abs. 2 Satz 1 AO sind Zinsen auf volle Euro zum Vorteil des Steuerpflichtigen zu runden. Maßgebend sind die festzusetzenden Zinsen, d. h. die Summe der auf die einzelnen Teil-Unterschiedsbeträge berechneten Zinsen.

Sofern die Summe aller fiktiven Erstattungen größer ist als die tatsächliche Erstattung, ist der Differenzbetrag für spätere Zinsberechnungen als fiktive Zahlung zu berücksichtigen. Als Zahlungstag dieser fiktiven Zahlung ist der Tag zu berücksichtigen, an dem die Steuerfestsetzung bzw. die Steueranmeldung wirksam geworden ist.

³ **Anmerkung:**

Die in der vorangegangenen Zinsfestsetzung (Beispiel 9) für den Zeitraum bis zum Beginn des Zinslaufs des 3. Teil-Unterschiedsbetrags (d.h. für den Zeitraum bis zum 31.3.2022) berechneten Nachzahlungszinsen bleiben nach § 233a Abs. 7 Satz 2 2. Halbsatz AO endgültig bestehen und können deshalb in dieser Zinsfestsetzung nicht mehr gemindert werden.

⁴ **Anmerkung:**

Die Zinsen wurden zugunsten des Steuerpflichtigen gerundet (§ 239 Abs. 2 Satz 1 AO).

Zinsberechnung bei sog. NV-Fällen

60. Ist eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht durchzuführen, weil die Voraussetzungen des § 46 EStG nicht erfüllt sind, sind festgesetzte und geleistete Vorauszahlungen zu erstatten. Die Erstattungsinsen sind so zu berechnen, als sei eine Steuerfestsetzung über Null Euro erfolgt. Wird eine Einkommensteuerfestsetzung, die zu einer Erstattung geführt hat, aufgehoben und die Abrechnung geändert, so dass die bisher angerechneten Steuerabzugsbeträge zurückgefordert werden, ist diese Steuernachforderung zu verzinsen. Eine bisher durchgeführte Zinsfestsetzung (Erstattungsinsen) ist nach § 233a Abs. 5 Satz 1 AO zu ändern.

61. Sonderregelungen für Zinsberechnungen bei der Umsatzsteuer

61.1 Zinsberechnung bei Vorsteuer-Vergütungsansprüchen

61.1.1 Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

Die Verzinsung der Vorsteuervergütung an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer (§ 18 Abs. 9 UStG) ist in § 61 Abs. 5 und 6 UStDV geregelt. § 233a AO ist in diesen Fällen nicht anwendbar, wenn der Vergütungsantrag nach dem 31.12.2009 gestellt worden ist.

61.1.2 Im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer

Der nach § 18 Abs. 9 UStG zu vergütende Betrag für im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer ist nach § 233a AO zu verzinsen (vgl. Abschnitt 18.14 Abs. 10 UStAE). Beträgt der Vergütungszeitraum weniger als ein Kalenderjahr (§ 60 UStDV), sind zur Berechnung des Unterschiedsbetrags alle für ein Kalenderjahr festgesetzten Vergütungen zusammenzufassen. Der Zinslauf beginnt grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, für das die Vergütung(en) festgesetzt worden ist/sind (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Festsetzung der Vergütung wirksam geworden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO). Zur Festsetzungsverjährung des Zinsanspruchs vgl. § 239 Abs. 1 AO.

Diese Grundsätze gelten bei der Verzinsung von Vorsteuervergütungen an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer (§ 18 Abs. 9 UStG) entsprechend, wenn der Vergütungsantrag vor dem 1.1.2010 gestellt worden ist.

61.2 Zinsberechnung bei der Umsatzsteuer in Fällen des Mini-one-stop-shop-Verfahrens (MOSS-Verfahren)

§ 233a AO gilt auch für Umsatzsteuer, die im MOSS-Verfahren (§ 18 Abs. 4e UStG) festgesetzt wird. Der Besteuerungszeitraum ist hier gemäß § 16 Abs. 1b Satz 1 UStG das Kalendervierteljahr. Bei der Verzinsung sind zur Berechnung des Unterschiedsbetrags (§ 233a Abs. 3 und 5 AO) alle für ein Kalenderjahr festgesetzten Steuern zusammenzufassen. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres,

für das die Umsatzsteuer festgesetzt worden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Festsetzung der Umsatzsteuer wirksam geworden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO). Zur Festsetzungsverjährung des Zinsanspruchs vgl. § 239 Abs. 1 AO.

Verhältnis zu anderen steuerlichen Nebenleistungen

62. Zur Berücksichtigung der Verzinsung nach § 233a AO bei der Bemessung eines Verspätungszuschlags nach § 152 AO in der bis zum 31.12.2016 geltenden Fassung vgl. AEAO zu § 152, Nr. 13.3.

Aufgrund der gesetzlichen Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlags (§ 152 Abs. 5 AO in der ab 1.1.2017 geltenden Fassung) sind Zinsen nach § 233a AO bei der Bemessung des Verspätungszuschlags nicht von Bedeutung.

63. Die Erhebung von Säumniszuschlägen (§ 240 AO) bleibt durch § 233a AO unberührt, da die Vollverzinsung nur den Zeitraum bis zur Festsetzung der Steuer betrifft. Sollten sich in Fällen, in denen die Steuerfestsetzung zunächst zugunsten und sodann wieder zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert wird, Überschneidungen ergeben, sind insoweit die Säumniszuschläge zur Hälfte zu erlassen.
64. Überschneidungen von Stundungszinsen und Nachzahlungszinsen nach § 233a AO können sich ergeben, wenn die Steuerfestsetzung nach Ablauf der Stundung zunächst zugunsten und später wieder zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert wird (siehe § 234 Abs. 1 Satz 2 AO). Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung werden Nachzahlungszinsen, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf Stundungszinsen angerechnet (§ 234 Abs. 3 AO).
65. Überschneidungen mit Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) sind möglich, etwa weil der Zinslauf mit Eintritt der Verkürzung und damit vor Festsetzung der Steuer beginnt. Zinsen nach § 233a AO, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, sind im Rahmen der Zinsfestsetzung auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen (§ 235 Abs. 4 AO). Dies gilt ungeachtet der unterschiedlichen ertragsteuerlichen Behandlung beider Zinsarten. Zur Berechnung vgl. AEAO zu § 235, Nr. 5.
66. Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO) werden ab Rechtshängigkeit bzw. ab dem Zahlungstag berechnet. Überschneidungen mit Erstattungszinsen nach § 233a AO sind daher möglich. Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung werden Zinsen nach § 233a AO, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf die Prozesszinsen angerechnet (§ 236 Abs. 4 AO).

67. Überschneidungen mit Aussetzungszinsen (§ 237 AO) sind im Regelfall nicht möglich, da Zinsen nach § 233a Abs. 1 bis 3 AO nur für den Zeitraum bis zur Festsetzung der Steuer, Aussetzungszinsen jedoch frühestens ab der Fälligkeit der Steuernachforderung entstehen können (vgl. AEAO zu § 237, Nr. 6). Überschneidungen können sich aber ergeben, wenn Aussetzungszinsen erhoben wurden, weil die Anfechtung einer Steuerfestsetzung erfolglos blieb, und die Steuerfestsetzung nach Abschluss des Rechtsbehelfsverfahrens (siehe § 237 Abs. 5 AO) zunächst zugunsten und sodann zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert wird. Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung werden Nachzahlungszinsen, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf Aussetzungszinsen angerechnet (§ 237 Abs. 4 i. V. m. § 234 Abs. 3 AO).
68. Die Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO hat Bindungswirkung für Zinsfestsetzungen nach den §§ 234, 235, 236 oder 237 AO, soweit hierauf nach § 233a AO festgesetzte Zinsen anzurechnen sind (§ 239 Abs. 5 AO). Wird eine Zinsfestsetzung nach § 233a AO erlassen, aufgehoben oder geändert, ist die von einer Anrechnung dieser Zinsen betroffene Zinsfestsetzung nach §§ 234, 235, 236 oder 237 AO gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen.

Billigkeitsmaßnahmen

69. Allgemeines

- 69.1 Billigkeitsmaßnahmen hinsichtlich der Zinsen kommen in Betracht, wenn solche auch hinsichtlich der zugrunde liegenden Steuer zu treffen sind.
- 69.2 Daneben sind auch zinsspezifische Billigkeitsmaßnahmen möglich (BFH-Urteil vom 24.7.1996, X R 23/94, BFH/NV 1997 S. 92). Beim Erlass von Zinsen nach § 233a AO aus sachlichen Billigkeitsgründen i. S. d. §§ 163, 227 AO ist zu berücksichtigen, dass die Entstehung des Zinsanspruchs dem Grunde und der Höhe nach gemäß Wortsinne, Zusammenhang und Zweck des Gesetzes, den Liquiditätsvorteil des Schuldners und den Liquiditätsnachteil des Steuergläubigers auszugleichen, eindeutig unabhängig von der konkreten Einzelfallsituation geregelt ist und, rein objektiv, ergebnisbezogen allein vom Eintritt bestimmter Ereignisse (Fristablauf i. S. d. § 233a Abs. 2 oder 2a AO, Unterschiedsbetrag i. S. d. § 233a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 233a Abs. 3 oder 5 AO) abhängt.

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Verzinsung nach § 233a AO einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen „aus welchen Gründen auch immer“ zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (BFH-Urteile vom 20.9.1995, X R 86/94, BStBl 1996 II S. 53, vom 5.6.1996, X R 234/93, BStBl II S. 503, und vom 12.4.2000, XI R 21/97, BFH/NV S. 1178).

Für die Anwendung der Vorschrift sind daher die Ursachen und Begleitumstände im Einzelfall unbeachtlich. Die reine Möglichkeit der Kapitalnutzung (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1997, IX R 28/96, BStBl 1998 II S. 550) bzw. die bloße Verfügbarkeit eines bestimmten Kapitalbetrages (BFH-Urteil vom 12.4.2000, XI R 21/97, BFH/NV S. 1178) reicht aus. Rechtfertigung für die Entstehung der Zinsen nach § 233a AO ist nicht nur ein abstrakter Zinsvorteil des Steuerschuldners, sondern auch ein ebensolcher Nachteil des Steuergläubigers (BFH-Urteil vom 19.3.1997, I R 7/96, BStBl II S. 446). Ein Verschulden ist prinzipiell irrelevant, und zwar auf beiden Seiten des Steuerschuldverhältnisses (vgl. BFH-Entscheidungen vom 4.11.1996, I B 67/96, BFH/NV 1997 S. 458, vom 15.4.1999, V R 63/97, BFH/NV S. 1392, vom 3.5.2000, II B 124/99, BFH/NV S. 1441, und vom 30.11.2000, V B 169/00, BFH/NV 2001 S. 656).

Zinsen nach § 233a AO sind weder Sanktions- noch Druckmittel oder Strafe, sondern laufzeitabhängige Gegenleistung für eine mögliche Kapitalnutzung. Vor diesem gesetzlichen Hintergrund ist es unerheblich, ob der - typisierend vom Gesetz unterstellte - Zinsvorteil des Steuerpflichtigen auf einer verzögerten Einreichung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen oder einer verzögerten Bearbeitung durch das Finanzamt beruht (vgl. z. B. BFH-Beschlüsse vom 3.5.2000, II B 124/99, BFH/NV S. 1441, und vom 2.2.2001, XI B 91/00, BFH/NV S. 1003). Bei der Verzinsung nach § 233a AO kommt es auch nicht auf eine konkrete Berechnung der tatsächlich eingetretenen Zinsvor- und -nachteile an (BFH-Urteil vom 19.3.1997, I R 7/96, BStBl II S. 446).

Die Erhebung von Zinsen auf einen Nachforderungsbetrag, der sich nach der Korrektur einer Steuerfestsetzung ergibt, entspricht (vom Anwendungsbereich des § 233a Abs. 2a und Abs. 7 AO abgesehen) den Wertungen des § 233a AO und ist nicht sachlich unbillig (siehe dazu § 233a Abs. 5 AO; vgl. BFH-Entscheidungen vom 12.4.2000, XI R 21/97, BFH/NV S. 1178, und vom 30.11.2000, V B 169/00, BFH/NV 2001 S. 656).

Andererseits ist für einen Ausgleich in Form einer Verzinsung der Steuernachforderung dann kein Raum, wenn zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil erlangt hatte (vgl. BFH-Urteile vom 11.7.1996, V R 18/95, BStBl 1997 II S. 259, und vom 12.4.2000, XI R 21/97, BFH/NV S. 1178). Festgesetzte Nachzahlungszinsen sind in diesem Fall wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen (vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 70).

- 69.3 Eine gegenüber der Regelung in § 233a AO höhere Festsetzung von Erstattungszinsen aus Billigkeitsgründen ist nicht zulässig.

70. Einzelfragen

70.1 Leistungen vor Festsetzung der zu verzinsenden Steuer

- 70.1.1 Zinsen nach § 233a AO können auch dann festgesetzt werden, wenn vor Festsetzung der Steuer freiwillige Leistungen erbracht wurden. Zinsen auf einen Unterschiedsbetrag zuungunsten des Steuerpflichtigen (Nachzahlungszinsen) sind aber nach § 233a Abs. 8 Satz 1 AO zu erlassen, soweit Zahlungen oder andere Leistungen auf eine später wirksam gewordene Steuerfestsetzung erbracht wurden und die Finanzbehörde diese Leistungen angenommen und auf die festgesetzte und zu entrichtende Steuer angerechnet hat.
- 70.1.2 Nachzahlungszinsen sind daher nur für den Zeitraum bis zum Eingang der freiwilligen Leistung zu erheben. Wurde die freiwillige Leistung erst nach Beginn des Zinslaufs erbracht oder war sie geringer als der zu verzinsende Unterschiedsbetrag, sind Nachzahlungszinsen insoweit zu erlassen, wie die auf volle fünfzig Euro abgerundete freiwillige Leistung für jeweils volle Monate vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung erbracht worden ist (fiktive Erstattungszinsen; vgl. BFH-Urteil vom 31.5.2017, I R 92/15, BStBl 2019 II S. 14).

Besteht die freiwillige Leistung aus mehreren Teil-Leistungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum jeweils nach dem Zeitpunkt der einzelnen Leistung; die Leistungen sind in chronologischer Reihenfolge zu berücksichtigen, beginnend mit der jüngsten Leistung (§ 233a Abs. 8 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 Satz 4 AO).

Ein Zinserlass scheidet dabei aus, wenn der zu erlassende Betrag weniger als zehn Euro beträgt (§ 239 Abs. 2 Satz 2 AO).

Beispiel 14 (Fortsetzung von Beispiel 1):

Der Steuerpflichtige hat am 27.4.2020 eine freiwillige Leistung i.H.v. 4.025 € erbracht. Die zu erlassenden Nachzahlungszinsen berechnen sich wie folgt:

abgerundete freiwillige Leistung:	4.000 €
Beginn des fiktiven Zinslaufs:	27.4.2020
Ende des fiktiven Zinslaufs (= Wirksamkeit der Steuerfestsetzung):	11.12.2020
Zu erlassende Nachzahlungszinsen:	
4.000 € x 7 volle Monate x 0,15 % =	<u>42 €</u>

Sofern sich bei der Abrechnung der Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung der freiwilligen Leistungen eine Rückzahlung ergibt, sind hierfür keine Erstattungszinsen festzusetzen. Leistungen, die den Unterschiedsbetrag übersteigen, sind bei dem Erlass von Nachzahlungszinsen nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 15 (Fortsetzung von Beispiel 1):

Der zu verzinsende Unterschiedsbetrag beträgt 7.000 €. Der Steuerpflichtige hat am 27.4.2020 eine Zahlung i.H.v. 8.025 € geleistet. Die zu erlassenden Nachzahlungszinsen berechnen sich wie folgt:

- auf die sich aus der Steuerfestsetzung ergebende Steuerzahlungsforderung erbrachte - (abgerundete) freiwillige Leistung:	7.000 €
Beginn des fiktiven Zinslaufs:	27.4.2020
Ende des fiktiven Zinslaufs (= Wirksamkeit der Steuerfestsetzung):	11.12.2020
Zu erlassende Nachzahlungszinsen:	
7.000 € x 7 volle Monate x 0,15 % =	74 €
(Rundung gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO)	<hr/>

- 70.1.3 Wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen fälschlicherweise Vorauszahlungen zurückgezahlt hat, sind Nachzahlungszinsen nur zu erlassen, soweit der Steuerpflichtige nicht nur das Finanzamt auf diesen Fehler aufmerksam gemacht, sondern auch die materiell ungerechtfertigte Steuererstattung unverzüglich an das Finanzamt zurück überwiesen hat. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 25.11.1997, IX R 28/96, BStBl 1998 II S. 550 sind nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.
- 70.1.4 Soweit Nachzahlungszinsen aufgrund einer Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung nach § 233a Abs. 5 Satz 3 2. Halbsatz AO entfallen, mindert sich der Zinserlass entsprechend (§ 233a Abs. 8 Satz 3 AO).
- 70.2 Billigkeitsmaßnahmen bei der Verzinsung von Umsatzsteuer**
- 70.2.1 Die Verzinsung nachträglich festgesetzter Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer ist nicht sachlich unbillig, wenn sich per Saldo ein Ausgleich der Steuerforderung mit den vom Leistungsempfänger abgezogenen Vorsteuerbeträgen ergibt (vgl. BFH-Urteile vom 20.1.1997, V R 28/95, BStBl II S. 716, und vom 15.4.1999, V R 63/97, BFH/NV S. 1392).

70.2.2 Eine Billigkeitsmaßnahme kommt daher auch dann nicht in Betracht, wenn Leistender und Leistungsempfänger einen umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalt nicht bereits in den entsprechenden Voranmeldungen, sondern jeweils erst in den Jahresanmeldungen angeben, etwa wenn bei der steuerpflichtigen Übertragung eines Sozietätsanteils das Veräußerungsgeschäft sowohl vom Veräußerer als auch vom Erwerber erst in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung und nicht bereits in der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldung erfasst wird. Der Erwerber tritt bei einer solchen Fallgestaltung oftmals seinen Vorsteuererstattungsanspruch in voller Höhe an den Veräußerer ab. Der Veräußerer hat seine Verpflichtung, den Umsatz aus der Teilbetriebsveräußerung im zutreffenden Voranmeldungszeitraum zu berücksichtigen, verletzt, weshalb die nachträgliche Erfassung in der Jahressteuerfestsetzung eine entsprechende Nachforderung und dementsprechend Nachforderungszinsen auslöst. Die Verzinsung nachträglich festgesetzter Umsatzsteuer beim Leistenden ist auch deshalb nicht unbillig, weil die zu verzinsende Umsatzsteuer für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen unabhängig davon entsteht, ob der leistende Unternehmer sie in einer Rechnung gesondert ausweist oder beim Finanzamt voranmeldet (vgl. BFH-Urteil vom 20.1.1997, V R 28/95, BStBl II S. 716). Unbeachtlich bleibt, dass auch der Erwerber bereits im Rahmen des Voranmeldungsverfahrens eine entsprechende Vorsteuervergütung hätte erlangen können. Unabhängig von der Abtretung des Erstattungsanspruchs an den Veräußerer kann der Erwerber gleichwohl in den Genuss von Erstattungszinsen nach § 233a AO gelangen.

70.2.3 Werden in einer Endrechnung oder der zugehörigen Zusammenstellung die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Umsatzsteuerbeträge nicht abgesetzt oder angegeben, so hat der Unternehmer den gesamten in der Endrechnung ausgewiesenen Steuerbetrag an das Finanzamt abzuführen. In diesen Fällen schuldet der Unternehmer den Teil der in der Endrechnung ausgewiesenen Steuer, der auf die vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte entfällt, nach § 14c Abs. 1 UStG (vgl. Abschn. 14.8 Abs. 10 Satz 1 bis 3 UStAE). Erteilt der Unternehmer dem Leistungsempfänger nachträglich eine berichtigte Endrechnung, die den Anforderungen des § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG genügt, so kann er die von ihm geschuldete Steuer in dem Besteuerungszeitraum berichtigen, in dem sowohl die berichtigte Endrechnung erteilt als auch bei Bestehen eines Rückzahlungsanspruchs der zu hoch ausgewiesene Rechnungsbetrag an den Leistungsempfänger zurückgezahlt wurde (vgl. Abschn. 14.8 Abs. 10 Satz 5 und Abschn. 17.1 Abs. 10 UStAE). Hat der Unternehmer die aufgrund der fehlerhaften Endrechnung nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Steuer nicht in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung berücksichtigt, kann die Nachforderung dieser Steuer im Rahmen der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr zur Festsetzung von Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO führen, wenn der Unternehmer die Endrechnung erst in einem auf das Kalenderjahr der ursprünglichen

Rechnungserteilung folgenden Kalenderjahr berichtigt und den daraus ggf. resultierenden Rückzahlungsanspruch des Leistungsempfängers erfüllt hat. Die Erhebung von Nachzahlungszinsen ist in derartigen Fällen nicht sachlich unbillig (BFH-Urteil vom 19.3.2009, V R 48/07, BStBl 2010 II S. 92).

- 70.2.4 Bei einer von den ursprünglichen Steuerfestsetzungen abweichenden zeitlichen Zuordnung eines Umsatzes durch das Finanzamt, die gleichzeitig zu einer Steuernachforderung und zu einer Steuererstattung führt, kann es sachlich unbillig sein, (in Wirklichkeit nicht vorhandene) Zinsvorteile abzuschöpfen (BFH-Urteil vom 11.7.1996, V R 18/95, BStBl 1997 II S. 259). Soweit zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil oder Nachteil hatte, kann durch die Verzinsung nach § 233a AO der sich aus der verspäteten Steuerfestsetzung ergebenden Steuernachforderung oder Steuererstattung kein Vorteil oder Nachteil ausgeglichen werden.
- 70.2.5 Im Fall einer vom Steuerpflichtigen fälschlicherweise angenommenen umsatzsteuerlichen Organschaft, bei der er als vermeintlicher Organträger Voranmeldungen abgegeben hat und die gesamte Umsatzsteuer von „Organträger“ und „Organgesellschaft“ an das Finanzamt gezahlt hat, kommen Billigkeitsmaßnahmen nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen in Betracht. Stellt das Finanzamt im Veranlagungsverfahren fest, dass keine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt und daher für die „Organgesellschaft“ eine eigenständige Steuerfestsetzung durchzuführen ist, führt dies bei der „Organgesellschaft“ - wegen unterbliebener Voranmeldungen und Vorauszahlungen - zur Nachzahlung der kompletten Umsatzsteuer für das entsprechende Jahr; bei dem „Organträger“ i. d. R. aber zu einer Umsatzsteuererstattung. Die „Organgesellschaft“ muss daher Nachzahlungszinsen entrichten, während der „Organträger“ Erstattungszinsen erhält. Da die Verzinsung nach § 233a AO den Liquiditätsvorteil des Steuerschuldners und den Nachteil des Steuergläubigers der individuellen Steuerforderung ausgleichen soll, kann eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommen, wenn und soweit dieser Schuldner keine Zinsvorteile hatte oder haben konnte.
- 70.2.6 Wird umgekehrt festgestellt, dass entgegen der ursprünglichen Annahme eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, so sind die zunächst bei der Organgesellschaft versteuerten Umsätze nunmehr in vollem Umfang dem Organträger zuzurechnen. Die USt-Festsetzung gegenüber der GmbH (Organgesellschaft) ist aufzuheben, so dass i. d. R. Erstattungszinsen festgesetzt werden. Sämtliche Umsätze sind dem Organträger zuzurechnen, so dass diesem gegenüber i. d. R. Nachzahlungszinsen festgesetzt werden. Entstehen auf Grund der Entscheidung, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, insgesamt höhere Nachzahlungszinsen als Erstattungszinsen, können die übersteigenden Nachzahlungszinsen insoweit aus sachlichen Billigkeits-

gründen erlassen werden, wenn und soweit der Schuldner keine Zinsvorteile hatte oder haben konnte.

70.3 Gewinnverlagerungen

Die allgemeinen Regelungen des § 233a AO sind auch bei der Verzinsung solcher Steuernachforderungen und Steuererstattungen zu beachten, die in engem sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (z. B. bei Gewinnverlagerungen im Rahmen einer Außenprüfung). Führt eine Außenprüfung sowohl zu einer Steuernachforderung als auch zu einer Steuererstattung, so ist deshalb hinsichtlich der Verzinsung nach § 233a AO grundsätzlich auf die Steueransprüche der einzelnen Jahre abzustellen, ohne auf Wechselwirkungen mit den jeweiligen anderen Besteuerungszeiträumen einzugehen. Ein Erlass von Nachzahlungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen kommt bei nachträglicher Zuordnung von Einkünften zu einem anderen Veranlagungszeitraum nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 16.11.2005, X R 3/04, BStBl 2006 II S. 155). Gewinnverlagerungen und Umsatzverlagerungen (vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 70.2.4) sind bei der Verzinsung nach § 233a AO nicht vergleichbar (vgl. BFH-Urteil vom 11.7.1996, V R 18/95, BStBl 1997 II S. 259). Das BFH-Urteil vom 15.10.1998, IV R 69/97, HFR 1999 S. 81, betrifft nur den Sonderfall der Verschiebung von Besteuerungsgrundlagen von einem zu verzinsenden Besteuerungszeitraum in einen noch nicht der Verzinsung nach § 233a AO unterliegenden Besteuerungszeitraum.

Rechtsbehelfe

71. Gegen die Zinsfestsetzung ist der Einspruch gegeben. Einwendungen gegen die zugrunde liegende Steuerfestsetzung oder Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer können jedoch nicht mit dem Einspruch gegen den Zinsbescheid geltend gemacht werden. Wird die Steuerfestsetzung oder die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer geändert, sind etwaige Folgerungen für die Zinsfestsetzung nach 233a Abs. 5 AO zu ziehen.

72. Gegen die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme ist ein gesonderter Einspruch gegeben, und zwar auch dann, wenn die Finanzbehörde die Billigkeitsentscheidung im Rahmen der Zinsfestsetzung getroffen hat (vgl. AEAO zu § 347, Nr. 4).

73. Wird der Zinsbescheid als solcher angefochten, kommt unter den Voraussetzungen des § 361 AO bzw. des § 69 FGO die Aussetzung der Vollziehung in Betracht. Wird mit dem Rechtsbehelf eine erstmalige oder eine höhere Festsetzung von Erstattungszinsen begehrt, ist mangels eines vollziehbaren Verwaltungsakts eine Aussetzung der Vollziehung nicht möglich. Soweit die Vollziehung des zugrunde liegenden Steuerbescheids ausgesetzt wird, ist auch die Vollziehung des Zinsbescheids auszusetzen.

Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse in Grundlagenbescheiden

74. § 233a Abs. 2a AO ist auch dann anzuwenden, wenn das rückwirkende Ereignis in einem für den Steuerbescheid verbindlichen Grundlagenbescheid berücksichtigt wurde. Im Grundlagenbescheid sind deshalb auch entsprechende Feststellungen über die Auswirkungen eines erstmals berücksichtigten rückwirkenden Ereignisses auf die festgestellten Besteuerungsgrundlagen und den Zeitpunkt des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses zu treffen (vgl. § 239 Abs. 3 Nr. 1 AO). Gleiches gilt, wenn ein bereits bei der vorangegangenen Feststellung berücksichtigtes rückwirkendes Ereignis unmittelbar Änderungen erfährt und der Feststellungsbescheid deshalb geändert wird. Wird ein Feststellungsbescheid dagegen aus anderen Gründen (z. B. zur Berücksichtigung neuer Tatsachen i. S. d. § 173 AO) geändert, sind auch dann keine Feststellungen zum früher bereits berücksichtigten rückwirkenden Ereignis zu treffen, wenn sich die steuerliche Auswirkung dieses rückwirkenden Ereignisses aufgrund der erstmaligen oder abweichenden Berücksichtigung normal zu verzinsender Besteuerungsgrundlagen rechnerisch verändert.

Dies gilt im Verhältnis zwischen Gewerbesteuermessbescheid und Gewerbesteuerbescheid sowie in den Fällen des § 35b GewStG entsprechend.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter > Service > Publikationen > BMF-Schreiben zum Download bereit.

Im Auftrag