

Urteil vom 11. Dezember 2025, V R 7/24

Vollverzinsung nach § 233a AO und Unionsrecht

ECLI:DE:BFH:2025:U.111225.VR7.24.0

BFH V. Senat

AO § 233a, AO § 238, EGRL 112/2006 Art 273 Abs 1, EUGrdRCh Art 51 Abs 1 S 1, EUGrdRCh Art 52 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 18. April 2024, Az: 3 K 1936/22

Leitsätze

1. Die Vollverzinsung der Umsatzsteuer gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) verstößt nicht gegen das Unionsrecht.
2. Die Vorschrift dient weder der Durchführung des Rechts der Union im Sinne des Art. 51 Abs. 1 Satz 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union noch fällt sie anderweitig in den Anwendungsbereich des Unionsrechts.
3. Im Rahmen der den Mitgliedstaaten zustehenden Verfahrensautonomie genügt § 233a AO den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität sowie --bei einer unterstellten Durchführung von Unionsrecht im Hinblick auf die dann maßgeblichen Regelungsziele des Unionsrechts-- auch dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 18.04.2024 - 3 K 1936/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) übt eigene wirtschaftliche Tätigkeiten aus und ist Organträgerin verschiedener Organgesellschaften.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ im August 2019 nach einer im Jahr 2012 begonnenen Außenprüfung einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2007, der zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) in Höhe von 3.742.395 € zulasten der Klägerin führte. Der Unterschiedsbetrag beruhte in Höhe von 1.953.269 € darauf, dass die Klägerin in ihrer Buchführung Mehrwertsteuerbeträge anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) als inländische Vorsteuerbeträge erfasst und in ihrer, zu einer Vorbehaltsfestsetzung führenden Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht hatte, was durch den genannten Bescheid korrigiert wurde. Mit der Steuerfestsetzung verband das FA die Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 2007, die hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes als vorläufig erging.
- 3 Die Klägerin legte gegen den Zinsbescheid Einspruch ein. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) und der Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörden der Länder vom 29.11.2021 (BStBl I 2021, 2159) erhob die Klägerin gegen den Zinsbescheid Klage, wobei das FA im Dezember 2022 die Zinsfestsetzung änderte und die festgesetzten Zinsen auf 2.224.333 € verringerte. Aus Billigkeitsgründen erließ das FA im Ergebnis festgesetzte Nachzahlungszinsen in Höhe von 379.179,84 € wegen einer bereits im Februar 2017 erfolgten freiwilligen Zahlung der Klägerin auf die erwarteten Steuernachforderungen sowie in Höhe von 26.925 € aus anderen Gründen.

- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die gegen die Zinsfestsetzung gerichtete Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1329 veröffentlichten Urteil ab. Es nahm an, die Zinsfestsetzung sei dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig, da es Zweck der Vorschrift sei, verschuldensunabhängig einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Sie schöpfe potenzielle Liquiditätsvorteile ab. Bei der Klägerin sei es zu Liquiditätsvorteilen gekommen, da sie Vorsteuerbeträge abgezogen habe, ohne einen korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Anders als die Klägerin meine, verstoße die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO nicht gegen Unionsrecht. Nachzahlungszinsen wiesen nicht die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer auf. Zudem seien die Grundsätze der Äquivalenz, Effektivität, Verhältnismäßigkeit und Neutralität der Mehrwertsteuer nicht verletzt. Selbst wenn die Regelung zur Zinsfestsetzung nicht als Bestimmung mit Ausgleichsfunktion, sondern als Sanktion verstanden werde, sei sie verhältnismäßig. Aus den von der Klägerin erwähnten Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ergebe sich nichts anderes. Diese beträfen die Verzinsung von Erstattungsbeträgen oder Verzugszinsen, seien aber für die Zinsen im Sinne des § 233a AO nicht einschlägig. Insbesondere könne das EuGH-Urteil Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14 (EU:C:2016:691) in der Weise verstanden werden, dass eine Sanktion neben einer Festsetzung und Erhebung von Nachzahlungszinsen möglich und daher die Zinsfestsetzung nicht zwingend als Sanktion zu verstehen sei und dass die Zinsfestsetzung auch typisierend erfolgen könne. Weiter lägen keine Verstöße gegen Rechte vor, die in der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrdRCh, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2007, Nr. C 303, 1) anerkannt seien. Soweit die Klägerin vorbringe, der Union sei kein Steuerausfall entstanden, komme dem im Hinblick auf die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit der Zinsfestsetzung keine Bedeutung zu. Bezogen auf die Mehrwertsteuerbeträge anderer Mitgliedstaaten der EU, die die Klägerin im Inland zu Unrecht als Vorsteuerbeträge geltend gemacht habe, würden die finanziellen Mittel der Union durch die dortigen Verfahrensregelungen beeinflusst, nicht aber durch die inländische Zinsfestsetzung. Eine auf das gesamte Gemeinschaftsgebiet bezogene Betrachtung sei --wie der EuGH im Übrigen für den sogenannten Direktanspruch bereits entschieden habe-- nicht vorzunehmen. Zudem entstünde der Union vorliegend ein Steuerausfall, falls der Klägerin der Vorsteuerabzug gewährt werde, da die Lieferanten der Klägerin die Steuer, die sie nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten ausgewiesen hätten, bereits wegen dieses Steuerausweises in der Rechnung schuldeten --selbst soweit die Klägerin vorbringt, ein Teil der Lieferungen sei steuerfrei gewesen-- und die Klägerin nicht nachgewiesen habe, dass die Rechnungen berichtigt worden seien. Darüber hinaus bestehe die Gefahr von Steuerausfällen auch deshalb, weil es dem FA nicht möglich sei, die in anderen Mitgliedstaaten erfolgte Anmeldung und Entrichtung der Mehrwertsteuer zu überwachen.
- 5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie Verfahrensfehler sowie die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 6 Das FG gehe verfahrensfehlerhaft entgegen dem klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- und unter Verstoß gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) davon aus, sie, die Klägerin, habe tatsächlich einen Liquiditätsvorteil dadurch erlangt, dass sie Lieferungsgegenstände durch innergemeinschaftlichen Erwerb erworben, diesen nicht versteuert und gleichwohl Vorsteuerbeträge abgezogen habe. Dies lasse sich dem Akteninhalt nicht entnehmen. Es liege lediglich die irrtümliche Geltendmachung der Mehrwertsteuer anderer Mitgliedstaaten zum Steuersatz von 19 % aus Rechnungen über Eingangsleistungen diverser Lieferanten als Vorsteuerbeträge im Rahmen der inländischen Umsatzsteuerfestsetzung vor, wobei die Klägerin nach Erkennen des Fehlers die Vorsteuerbeträge unverzüglich an die inländische Finanzverwaltung gezahlt habe. Es sei davon auszugehen, dass die Lieferanten die Steuer in den jeweiligen Mitgliedstaaten erklärt und abgeführt hätten. Bei diesen Lieferungen habe im Übrigen ein Lieferant Steuer mit dem Mehrwertsteuersatz des anderen Mitgliedstaates in Höhe von insgesamt 430.101 € für steuerfreie Lieferungen ausgewiesen, so dass die Steuer aus diesen Lieferungen schon nicht geschuldet sei. Wegen der Rückzahlung der Vorsteuerbeträge an die inländische Finanzverwaltung und der Versagung der Erstattung durch die ausländische Finanzverwaltung habe sie durch die Nachzahlungszinsen einen unionsrechtlich unverhältnismäßigen Nachteil erlitten, was das FG bei verfahrensfehlerfreier Vorgehensweise hätte erkennen können. Bei einer Gesamtbetrachtung sei das Steueraufkommen nicht geschädigt worden, so dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass das FG den EuGH ersucht hätte, um zu klären, ob unter diesen Umständen eine Zinsfestsetzung unverhältnismäßig sei. Die fehlerhafte Annahme des entscheidungserheblichen Sachverhalts habe sich erst aus den Entscheidungsgründen ergeben. Weiter habe das FG gegen das Gebot des gesetzlichen Richters verstoßen, da es die Frage, ob die Zinsfestsetzung eine Maßnahme nach Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL-- darstelle, trotz seiner Zweifel selbst entschieden und --entgegen einer hierzu im Streitfall bestehenden Pflicht-- nicht dem EuGH vorgelegt habe.

- 7 Materiell-rechtlich seien die Erwägungen des BVerfG-Beschlusses vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282), wonach bei der Regelung des § 233a AO von einer Abschöpfung für eine fiktive Kapitalnutzung potenzieller Liquiditätsvorteile auszugehen und ein Sanktionscharakter der Vorschrift zu verneinen sei, durch die gesetzliche Neuregelung überholt, da die Neuregelung der Verzinsungspflicht in Bezug auf die Umsatzsteuer den Vorgaben des Unionsrechts entsprechen sollte. Die Verzinsung stelle ab 2014 einen enteignenden Vermögenseingriff ohne Abschöpfungscharakter dar und könne daher --auch aufgrund der Gesetzessystematik-- nur als Sanktion zu verstehen sein, zumal sie faktisch wie ein Strafzuschlag wirke. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass der Vorsteuerabzug lediglich die Entreicherung des Steuerpflichtigen beende, die durch die Zahlung des Umsatzsteuerbetrages an den leistenden Unternehmer eingetreten sei, so dass der Vorsteuerabzug zu keiner Bereicherung führe, deren potenzielle Nutzungsvorteile abzuschöpfen wären. Im Übrigen könne ein Liquiditätsvorteil bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen nur bei formalistischer Betrachtung des Verhältnisses zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde bestehen. Nunmehr sei zum einen im Festsetzungsverfahren zu prüfen, ob eine tatsächliche Kapitalnutzung erfolgt oder ob abzuschöpfende Liquidität vor Ablauf der Karenzzeit abgefließen sei. Das FG habe jedoch --wie sich aus der Verfahrensrüge ergebe-- zu Unrecht einen tatsächlichen Liquiditätsvorteil der Klägerin bejaht. Zum anderen sei festzustellen, in welcher Höhe dem Steuergläubiger ein Zinsschaden entstanden sei, da es auf dessen Liquiditätsschaden ankomme, was das FG nicht beachtet habe. Zudem habe es auch nicht berücksichtigt, dass das BVerfG die Höhe des Zinssatzes ab 01.01.2014 wegen evidenter Realitätsferne als unverhältnismäßig angesehen habe.
- 8 Weiter habe das FG das Unionsrecht unzutreffend ausgelegt und dadurch § 233a AO rechtswidrig angewandt. Das Unionsrecht regle umfassend das umsatzsteuerrechtliche Verfahrensrecht, weshalb die Mitgliedstaaten ihr Erhebungsverfahren nur im Rahmen des hierfür einschlägigen Art. 273 MwStSystRL und im Einklang mit den für die Umsatzsteuer geltenden unionsrechtlichen Grundsätzen ausüben dürften. Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO sei eine Maßnahme im Sinne des Art. 273 MwStSystRL, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen. Aus der systematischen Stellung des Art. 273 MwStSystRL ergebe sich, dass nicht nur Zahlungspflichten, sondern auch Erklärungspflichten (Art. 250, 251 und 261 Abs. 1 MwStSystRL) die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherstellten und dass Art. 273 MwStSystRL die Zinsfestsetzung erfasse, da diese die fristgemäße und zutreffende Erklärung der Mehrwertsteuer und infolgedessen ihre fristgerechte Zahlung bewirke. Anderenfalls fehlte eine Maßnahme mit Verzinsungscharakter im nationalen Recht und hätte die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 325 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL verstoßen. Es komme nicht darauf an, ob Zinsen vor Fälligkeit der Steuer entstünden oder danach. Die Zinsfestsetzung schöpfe einen Liquiditätsvorteil ab, der durch die nicht zeitgerechte Anmeldung der Mehrwertsteuer entstehe, wobei das Steuerausfallrisiko sogar höher als bei fristgemäßer Anmeldung sei, da der Steuergläubiger von diesen Beträgen zunächst keine Kenntnis erlange. Weiter trage die Verzinsung durch den von ihr veranlassten tatsächlichen wirtschaftlichen Druck, die Umsatzsteuererklärungen vor Ablauf der Karenzzeit zutreffend abzugeben, zur zutreffenden Ermittlung der nach Unionsrecht harmonisierten Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei, so dass mit der Zinsfestsetzung Unionsrecht im Sinne von Art. 51 Abs. 1 EUGrdRCh durchgeführt werde. Die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer-Eigenmittel werde auf der Basis von Kalenderjahren und auf der Grundlage der nach Art. 2 MwStSystRL steuerbaren Umsätze mitgliedstaatsgenau berechnet. Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen sei auch deshalb eine Sanktionsmaßnahme im Sinne des Unionsrechts, da dem Steuerpflichtigen eine Geldleistungspflicht wegen einer verspäteten Steuerzahlung auferlegt werde. Mit der Festsetzung von Nachzahlungszinsen werde auf ein vorhergehendes nicht rechtskonformes Verhalten des Steuerpflichtigen reagiert, so dass unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität die Festsetzung von Nachzahlungszinsen und von "Verzugszinsen" im Sinne der Rechtsprechung des EuGH im Wesentlichen gleichwertig seien. Mit "Verzugszinsen" als Sanktion nach der Rechtsprechung des EuGH könnten nur die Zinsen im Sinne der §§ 233 ff. AO gemeint sein, da Säumniszuschläge nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) keinen Zinscharakter hätten, der EuGH Säumniszuschläge als Sanktion erwähne und Gesichtspunkte des Säumniszuschlags auf die Erhebung von Verzugszinsen übertrage sowie aus Sicht des Steuerpflichtigen kein Unterschied darin bestehe, ob die von ihm geforderten Zinsen bis zur Festsetzung der Steuer oder nach der Festsetzung der Steuer entstünden. Die verschiedenen Sprachfassungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zeigten ebenfalls, dass nach der erforderlichen unionsrechtlich autonomen Auslegung des Zinsbegriffs nicht zwischen "Verzugszinsen im Sinne eines Säumniszuschlags" und "Nachzahlungszinsen" unterschieden werde.
- 9 Die nationale Zinsregelung unterliege danach den Grenzen, die ihr der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz setze, der durch die Rechtsprechung des EuGH ausgeprägt und im hier anwendbaren Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EUGrdRCh normiert sei. Unionsrechtlich seien dabei unter anderem die Art und die Schwere des

Verstoßes zu beachten, der zur Steuernachzahlung geführt habe, da die Zinsen nicht über das zur Zielerreichung Erforderliche hinausgehen dürften, und seien die konkreten Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu berücksichtigen. Das FG habe die Auswirkungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei der starren Zinsregelung des § 233a AO verkannt, was sich schon daran zeige, dass die zur Verzinsung führenden Fehler sich durch den gesamten Prüfungszeitraum gezogen hätten, was dazu führe, dass sich für einen gleich zu wertenden Beurteilungsfehler für spätere Besteuerungszeiträume eine um jeweils 6 Prozentpunkte niedrigere Verzinsung als Sanktion ergebe. Fielen Nachzahlungszinsen unter die Regelung des Art. 273 MwStSystRL, verstieße die Festsetzung im Streitfall gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, da die Klägerin durch einen leichten Bearbeitungsfehler mit der von ihr nicht mehr abziehbaren Vorsteuer nicht neutral besteuert werde. Dann sei im vorliegenden Verfahren auch die Zinshöhe zu klären, deren bisherige Höhe nach Auffassung des BVerfG evident realitätsfern sei, wobei im Übrigen die Fortgeltungsanordnung des BVerfG wegen des Grundsatzes des Vorrangs des Unionsrechts unangewendet zu bleiben habe. Zudem gehe die Festsetzung der Zinsen über das für eine Sicherstellung der Steuer Erforderliche hinaus. Sie, die Klägerin, sei wegen einer Verletzung des Grundsatzes der Neutralität zu ihren Lasten bereits mit Steuer belastet und demgemäß eine Zinsfestsetzung nicht mehr erforderlich, die den Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz vertiefe. Sie könne den ihr zustehenden Abzug der Mehrwertsteuer wegen der Dauer der Außenprüfung und wegen der unterschiedlichen Verjährungsfristen in den einzelnen Mitgliedstaaten nicht mehr geltend machen, obwohl sie ihren Mitwirkungspflichten genügt habe. Die Finanzbehörden der anderen Mitgliedstaaten hätten jedoch die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer vereinnahmt, wobei diese in Höhe von 430.101 € sogar ungerechtfertigt bereichert seien, da die ausländische Finanzbehörde insoweit einen von ihr, der Klägerin, im Januar 2024 gestellten Antrag auf Erstattung der zu Unrecht ausgewiesenen Mehrwertsteuer und des hieraus resultierenden --§ 233a AO entsprechenden-- Zinsschadens im Juni 2024 abgelehnt hätte. Die deutsche Finanzverwaltung hätte von der ausländischen Finanzverwaltung verlangen können, die von dieser vereinnahmten Mehrwertsteuerbeträge auszukehren. Da die Verzinsung den Eingriff in den Neutralitätsgrundsatz zu ihren, der Klägerin, Lasten verschärfe, verstoße die Verzinsung auch gegen den Effektivitätsgrundsatz, da sie es ihr, der Klägerin, damit zusätzlich praktisch unmöglich mache, ihre Rechte aus dem Neutralitätsgrundsatz durchzusetzen. Weiter sei das Äquivalenzprinzip verletzt. So würden zwar nach nationalem Recht Unterschiedsbeträge bei der Umsatzsteuer verzinst, nicht aber bei anderen indirekten Verbrauch- oder Verkehrsteuern, wie etwa bei der Kaffeesteuer oder der Versicherungssteuer. Ein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip liege auch deshalb vor, weil der nationale Gesetzgeber die Verzinsung von Einfuhrumsatzsteuer, die eine besondere Art der Umsatzsteuer sei, im Vergleich zu der Verzinsung von Umsatzsteuer bevorzuge, da in dem hier vorliegenden Zinszeitraum die Einfuhrumsatzsteuer bis zum 30.04.2016 keiner Verzinsung und danach nur einer Verzinsung in Höhe von 2 % per annum (p.a.) gemäß § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. Art. 114 Abs. 2, Art. 288 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union --UZK-- (Neufassung; ABLEU 2013, Nr. L 269, 1) unterlegen habe. Vor allem aber dürfe bei der Anwendung der für Rechtsbehelfe geltenden Vorschriften nicht danach unterschieden werden, ob ein Verstoß gegen Unionsrecht oder gegen nationales Recht vorliege, was dazu führe, dass die Unverhältnismäßigkeit des Zinssatzes ab 01.01.2014, nicht aber die Fortgeltungsanordnung des BVerfG zu beachten sei, was sich auch aus dem Vorrang des Unionsrechts ergebe. Darüber hinaus verstoße das FG gegen den unionalen Gleichheitssatz des Art. 20 EUGrdRCh, falls § 233a AO als eine Ausgleichsregel zur Herstellung von Belastungsgleichheit zu verstehen sein sollte, da Art. 20 EUGrdRCh auf das gesamte Gemeinschaftsgebiet bezogen sei und sie, die Klägerin, deshalb durch den Vorsteuerabzug im "falschen" Mitgliedstaat keinen Belastungsvorteil in der Zeit erlangt habe, der Zinsen rechtfertige. Im Übrigen fehle es an einem sachlichen Rechtfertigungsgrund für eine Belastung mit Zinsen, da sie den ihr zustehenden Vorsteuerabzug wegen des Ablaufs der Verjährungsfristen nicht mehr wahrnehmen könne und deshalb überbesteuert werde. Weiter sei Art. 16 EUGrdRCh verletzt, da die Höhe des versagten Vorsteuerabzugs nebst der Belastung durch die Zinsen geeignet sei, die Klägerin vom Agieren auf dem Binnenmarkt abzuhalten, und die Bundesrepublik Deutschland es durch unterscheidbare Steuersätze in der Hand habe, solche Risiken zu vermeiden. Darüber hinaus verkenne das FG den Schutzbereich des Art. 41 EUGrdRCh, da das FA die Außenprüfung für den Besteuerungszeitraum 2007 früher als für die anderen Besteuerungszeiträume hätte beginnen können. Auch Art. 47 Abs. 1 EUGrdRCh sei --wie der Effektivitätsgrundsatz-- dadurch verletzt, dass sie, die Klägerin, auf ein gesondertes Erlassverfahren zur Geltendmachung der Unionsrechtswidrigkeit der Verzinsung mit entsprechend mehrfachem Kostenrisiko verwiesen werde und das FG die beiden von der Klägerin geführten Verfahren gegen die Zinsfestsetzung und auf Erlass aus Billigkeitsgründen nicht zur gemeinsamen Entscheidung verbunden habe. Die Rechtsfragen, ob Nachzahlungszinsen Sanktionen im Sinne von Art. 273 MwStSystRL sind und ob Unionsrecht einer Aufspaltung des Rechtsschutzverfahrens in ein Festsetzungsverfahren und ein Billigkeitsverfahren entgegensteht, seien jedenfalls wie auch weitere Fragen zu Rechtsgrundsätzen des Unionsrechts im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens durch den EuGH zu klären.

- 10** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und den Bescheid über Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 vom 01.12.2022 ersatzlos aufzuheben.
- 11** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 12** Die Ausführungen der Klägerin zu einem Verfahrensfehler des FG genügten --unabhängig davon, dass das FG den Sachverhalt zutreffend erfasst habe-- nicht den Darlegungsanforderungen. Sie stelle lediglich dar, dass eine Vorlage des FG an den EuGH nicht ausgeschlossen gewesen sei, ohne konkret darzulegen, dass das FG anders entschieden hätte. Das FG habe aber in seinem Urteil hinreichend verdeutlicht, dass die Regelung des § 233a AO mit Unionsrecht vereinbar sei. Im Übrigen lägen keine Rechtsfehler des FG vor. So stehe die Verzinsungsregelung des § 233a AO auch nach der Rechtsprechung des BFH im Einklang mit dem Unionsrecht.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG, das die Klage zutreffend im Hinblick auf § 46 FGO als zulässig erachtet hat, hat die Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen. Dass im Streitfall § 233a AO nach nationalem Recht zutreffend angewandt wurde, steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit. Die Vollverzinsung der Umsatzsteuer gemäß § 233a AO verstößt zudem entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin nicht gegen das Unionsrecht. Denn die Vorschrift dient weder der Durchführung des Rechts der Union im Sinne des Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh noch fällt sie anderweitig in den Anwendungsbereich des Unionsrechts. Im Rahmen der den Mitgliedstaaten zustehenden Verfahrensautonomie genügt § 233a AO im Übrigen den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität sowie --bei einer unterstellten Durchführung von Unionsrecht im Hinblick auf die dann maßgeblichen Regelungsziele des Unionsrechts-- auch dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.
- 14** 1. Die von der Klägerin begehrte Anwendung der Grundrechte-Charta setzt nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 die "Durchführung des Rechts der Union" voraus.
- 15** Maßgeblich ist hierfür, ob eine nationale Regelung die Durchführung einer Bestimmung des Unionsrechts bezweckt, welchen Charakter diese Regelung hat und ob mit ihr andere als die unter das Unionsrecht fallenden Ziele verfolgt werden, selbst wenn sie das Unionsrecht mittelbar beeinflussen kann, sowie ferner, ob es eine Regelung des Unionsrechts gibt, die für diesen Bereich spezifisch ist oder ihn beeinflussen kann (EuGH-Urteil *protectus* vom 29.07.2024 - C-185/23, EU:C:2024:657, Rz 42 und 43).
- 16** Dabei muss ein Zusammenhang zwischen einem Unionsrechtsakt und der betreffenden nationalen Maßnahme bestehen, der darüber hinausgeht, dass die fraglichen Sachbereiche benachbart sind oder der eine von ihnen mittelbare Auswirkungen auf den anderen haben kann. So sind die Grundrechte der Union im Verhältnis zu einer nationalen Regelung unanwendbar, wenn die unionsrechtlichen Vorschriften in dem betreffenden Sachbereich keine spezifischen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Hinblick auf den in Rede stehenden Sachverhalt schaffen (EuGH-Urteile *Adusbef* u.a. vom 16.07.2020 - C-686/18, EU:C:2020:567, Rz 52 und 53, und *Syndyk Masy Upadłości A* vom 12.09.2024 - C-709/22, EU:C:2024:741, Rz 62 und 63). Hingegen müssen nationale Regelungen, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen oder dieses durchführen, mit dem in Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EUGrdRCh niedergelegten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein (EuGH-Urteil *Agentia Națională de Integritate* vom 04.05.2023 - C-40/21, EU:C:2023:367, Rz 49).
- 17** 2. Ausgehend hiervon ist § 233a AO nicht an dem in Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EUGrdRCh vorgesehenen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu messen. § 233a AO dient weder der Durchführung des Rechts der Union im Sinne des Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh noch fällt er anderweitig in den Anwendungsbereich des Unionsrechts.
- 18** a) Zwar kann es sich bei Regelungen zur Schaffung von auf die Mehrwertsteuererhebung bezogenen Sanktionen um die Durchführung von Unionsrecht handeln. Dies trifft aber auf § 233a AO nicht zu.
- 19** aa) Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um

Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

- 20** In Bezug auf die Mehrwertsteuer hat der EuGH hierzu bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten aus Art. 2 und 273 MwStSystRL i.V.m. Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) verpflichtet sind, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen. Zudem verpflichtet Art. 325 AEUV die Mitgliedstaaten, Betrugereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen mit Maßnahmen zu bekämpfen, die wirksam und abschreckend sind. Dabei umfassen die finanziellen Interessen der Union unter anderem die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer, da ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuereinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts und der Zurverfügungstellung entsprechender Mehrwertsteuermittel für den Haushalt der Union besteht (EuGH-Urteile Åkerberg Fransson vom 26.02.2013 - C-617/10, EU:C:2013:105, Rz 25 und 26; Menci vom 20.03.2018 - C-524/15, EU:C:2018:197, Rz 18 und 19, und Scialdone vom 02.05.2018 - C-574/15, EU:C:2018:295, Rz 26 und 27).
- 21** Danach trägt etwa die Erhebung von Verzugszinsen zur Bekämpfung der nicht fristgerechten Abführung von ausgewiesenen Mehrwertsteuerbeträgen bei. Dies steht im Einklang mit der den Mitgliedstaaten unter anderem nach Art. 273 MwStSystRL und Art. 325 Abs. 1 AEUV obliegenden Pflicht, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer sicherzustellen und den Betrug zu bekämpfen (vgl. EuGH-Urteil Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" vom 13.10.2022 - C-1/21, EU:C:2022:788, Rz 89, 90 und 92). Dementsprechend sind steuerliche Sanktionen im Bereich der Mehrwertsteuer als Durchführung des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 Abs. 1 EUGrdRCh anzusehen (EuGH-Urteil MARCAS MC vom 13.01.2022 - C-363/20 EU:C:2022:21, Rz 38).
- 22** Schließlich ergibt sich zugunsten des Steuerpflichtigen aus dem Unionsrecht, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten (z.B. EuGH-Urteile Metallgesellschaft u.a. vom 08.03.2001 - C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rz 84, 86 bis 89; Littlewoods Retail u.a. vom 19.07.2012 - C-591/10, EU:C:2012:478, Rz 24 bis 26; Gemeinde Dinkelland vom 22.02.2024 - C-674/22, EU:C:2024:147, Rz 30 und 31).
- 23** bb) § 233a AO beruht bereits dem Grunde nach auf keiner dieser unionsrechtlichen Regelungen.
- 24** (1) Mit den nach § 233a AO entstehenden Nachzahlungs- wie auch Erstattungszinsen wirkt die Vorschrift gleichermaßen zugunsten und zulasten der Steuerpflichtigen und stellt einen --im Unionsrecht nicht vorgesehenen-- Ausgleich zwischen den zu unterschiedlichen Zeitpunkten zur Steuer herangezogenen Steuerschuldnern her (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 123 und 248). Eine Vollverzinsung, die --wie § 233a AO-- Belastungsunterschiede ausgleicht, die sich allein dadurch ergeben, dass Steuerfestsetzungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen, dient unmittelbar dem aus dem Gleichbehandlungsgebot abgeleiteten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 129). Der Vollverzinsung kommt danach keine zusätzliche Lenkungsfunction dahingehend zu, die Steuerpflichtigen etwa dazu anzuhalten, ihre Steuererklärungen frühzeitig abzugeben oder etwaige Vorauszahlungen angemessen anzusetzen (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 126). Dementsprechend handelt es sich auch nicht anderweitig im Sinne einer steuerlichen Sanktion im Bereich der Mehrwertsteuer um die Durchführung des Unionsrechts. Dies käme nur in Betracht, wenn sich aus dem Unionsrecht eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten ergäbe, die Belastung von Steuerpflichtigen, die --auch unter Berücksichtigung von Zeiten zur Bearbeitung von Steuererklärungen-- zu unterschiedlichen Zeitpunkten zur Zahlung einer Steuer herangezogen werden, auszugleichen. Eine derartige Verpflichtung besteht jedoch nicht.
- 25** (2) Hieran hat sich für den Bereich der Umsatzsteuer durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022 (BGBl I 2022, 1142), das lediglich den Zinssatz, nicht aber das Regelungskonzept als solches modifiziert hat, nichts geändert. Soweit nach den für die Neuregelung angeführten Motiven aus einer unionsrechtlichen Verzinsungspflicht für unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Steuerbeträge abgeleitet wird, dass sich nach Maßgabe des Grundsatzes der Neutralität und dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung eine Verzinsungspflicht in Bezug auf festgesetzte Nachforderungsbeträge ergeben soll (BTDrucks 20/1633, S. 11), ist es zwar zutreffend, dass das Gebot gleichmäßiger Besteuerung eine Verzinsungsregelung rechtfertigen kann, die Erstattungs- wie auch Nachforderungsfälle gleichermaßen erfasst, wie

sich auch aus der vorstehenden Rechtsprechung des BVerfG ergibt. Allerdings handelt es sich insoweit um Zielsetzungen des nationalen Rechts, da dem Unionsrecht eine § 233a AO entsprechende Ausgleichsregelung fremd ist. Zudem ist nicht ersichtlich, dass eine Verzinsung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträgen nach Maßgabe des Neutralitätsgrundsatzes verpflichten könnte, Steuerfestsetzungen, die erstmals zu einer dem Unionsrecht entsprechenden Besteuerung führen, einer Zinspflicht in gleicher Höhe zu unterwerfen. Insoweit fehlt es bereits an einer für Neutralitätsüberlegungen vorausgesetzten Gleichartigkeit von Umsätzen (vgl. allgemein EuGH-Urteil Galerie Karsten Greve vom 01.08.2025 - C-433/24, EU:C:2025:600, Rz 41), die nicht pauschal für alle Umsätze und damit für alle Steuerentstehungstatbestände des § 13 Abs. 1 UStG --unter Einschluss von Berichtigungstatbeständen wie § 15a oder § 17 UStG-- zu bejahen ist.

- 26** (3) Der Ausgleichsfunktion des § 233a AO kann entgegen der Auffassung der Klägerin nicht entgegengehalten werden, dass deshalb keine potenziellen Liquiditätsvorteile im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen auszugleichen wären, weil der Vorsteuerabzug lediglich den Liquiditätsnachteil des Steuerpflichtigen beende, der durch die Zahlung des Umsatzsteuerbetrages an den leistenden Unternehmer eingetreten sei. Denn § 233a AO unterscheidet nicht nach dem Grund der --aus Sicht der Zinspflicht-- verspäteten Festsetzung und damit auch nicht danach, ob ein Vorsteuerabzug etwa verfrüht oder erst verspätet geltend gemacht wird oder ob die Versteuerung von Ausgangsumsätzen unterblieben ist, so dass es auf vorsteuerspezifische Überlegungen zur Auslegung dieser Vorschrift nicht ankommt.
- 27** Der damit auch bei verspäteter Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen wirkende § 233a AO führt in derartigen Fallgestaltungen zudem nicht dazu, dass die (ursprüngliche) Steuer unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurde. Denn dann erhebt die Steuerverwaltung den ursprünglichen Mehrwertsteuerbetrag auf der Grundlage einer Erklärung im Sinne von Art. 250 Abs. 1 MwStSystRL, in der der Steuerpflichtige sein Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeübt hat, weil er aus Gründen, die in seiner Sphäre liegen, nicht die Angaben gemacht hat, die für die Feststellung des Umfangs seines in Art. 168 MwStSystRL vorgesehenen Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlich sind (EuGH-Urteil Gemeinde Dinkelland vom 22.02.2024 - C-674/22, EU:C:2024:147, Rz 37).
- 28** b) § 233a AO dient auch nicht anderweitig der Durchführung von Unionsrecht.
- 29** aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin bezweckt die Verzinsung nach § 233a AO nicht die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer.
- 30** Mit diesem Grundsatz hat der Unionsgesetzgeber den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht. Dieser Grundsatz lässt es insbesondere nicht zu, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Durch die in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgesehene Regelung mit Recht auf Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen all seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden (EuGH-Urteil Syndyk Masy Upadłości A vom 12.09.2024 - C-709/22, EU:C:2024:741, Rz 52 und 53). Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, dürfen bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden (EuGH-Urteil Degano Trasporti vom 07.04.2016 - C-546/14, EU:C:2016:206, Rz 19 und 21).
- 31** § 233a AO entspricht dem. Unternehmer werden insbesondere nicht unterschiedlich behandelt. Die Vollverzinsung steht zudem der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs nicht entgegen, sondern erfasst in neutraler Weise zulasten des Steuerpflichtigen einen vorzeitig --beispielsweise vor Rechnungserteilung-- in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug wie auch zu dessen Gunsten einen --trotz bereits vorliegender Ausübungsvoraussetzungen-- erst verspätet geltend gemachten Vorsteuerabzug.
- 32** bb) Eine "länderübergreifende" Gesamtbetrachtung, wie sie die Klägerin geltend macht, ist nicht vorzunehmen. Zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer ist darauf abzustellen, ob ein und derselbe Hoheitsträger den Grundsatz der Gleichbehandlung verletzt. So ist es etwa Aufgabe der Mitgliedstaaten, in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist (EuGH-Urteil HUMDA vom 13.10.2022 - C-397/21, EU:C:2022:790, Rz 20). Auch bezieht sich der Direktanspruch auf Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer nur auf die Mehrwertsteuer, die der betreffende Mitgliedstaat vom Aussteller der Rechnung erhalten hat (EuGH-Urteil H GmbH vom 05.09.2024 - C-83/23, EU:C:2024:699, Rz 34).

- 33** cc) Weiter weist die Verzinsung nach § 233a AO keinen hinreichenden Zusammenhang zu dem grundsätzlichen System der Mehrwertsteuer auf. Die Verzinsung, der im Rahmen einer saldierenden Steuerberechnung (§ 16 Abs. 1 Satz 2 und 3 und Abs. 2 UStG) alle Steuerentstehungstatbestände des § 13 Abs. 1 UStG --unter Einschluss von Berichtigungstatbeständen wie § 15a, § 17 UStG-- unterliegen, hat nicht den Charakter einer Umsatzsteuer (Art. 401 MwStSystRL; vgl. zu den Kriterien EuGH-Urteil Banca popolare di Cremona vom 03.10.2006 - C-475/03, EU:C:2006:629, Rz 28; BFH-Urteil vom 09.10.2002 - V R 81/01, BFHE 199, 507, BStBl II 2002, 887, unter II.3.d). Zinsen im Sinne des § 233a AO sind der Höhe nach gemäß § 233a Abs. 1 Satz 1 AO abhängig von dem durch Steuerfestsetzungen bestimmten Unterschiedsbetrag, werden aber nicht proportional zu dem Preis festgesetzt, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für einzelne Gegenstände und Dienstleistungen erhält. Weiter werden Zinsen nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe erhoben, sondern grundsätzlich erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, bis zum Wirksamwerden der Steuerfestsetzung (§ 233a Abs. 2 AO). Ebenso wenig werden die Zinsen nicht als bereits auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen entrichtete Umsatzsteuerbeträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen.
- 34** dd) Schließlich berührt die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO nicht die Mehrwertsteuer-Eigenmittel der Union, sondern beeinflusst --allenfalls-- mittelbar die hierfür zu berechnende "fiktive" Bemessungsgrundlage. So handelt es sich bei den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln bereits nicht um einen Anteil am tatsächlichen Aufkommen der nationalen Umsatzsteuer, sondern um einen von der Verzinsung nach § 233a AO unabhängigen --und insoweit "fiktiven"-- Wert (z.B. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des Beschlusses des Rates vom 07.06.2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften [2007/436/EG, Euratom], ABIEU 2007, Nr. L 163, 17; vgl. Häde in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV, 2. Aufl. 2023, Art. 311 AEUV Rz 36), in den Zinsen nicht einzubeziehen sind (Anzinger in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, S. 1801, 1816). Im Übrigen steht der EU nicht die Ertragshoheit nach Art. 106 des Grundgesetzes am Aufkommen der Zinsen im Sinne des § 233a AO zu. Vielmehr sind die Mehrwertsteuer-Eigenmittel finanzverfassungsrechtlich eine "haushaltspflichtige Staatsausgabe", die nur allgemein vom Bund zu finanzieren ist (BFH-Beschluss vom 01.03.2024 - V B 34/23 (AdV), BFHE 283, 251, BStBl II 2024, 323, Rz 45 und 46).
- 35** 3. Soweit das Mehrwertsteuersystem bei einer Verzinsung wie etwa im Bereich des Direktanspruchs dem Grunde nach verlangt, dass es "in Ermangelung einer Regelung der Union der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten zu[kommt], die Bedingungen für die Zahlung solcher Zinsen, insbesondere den Zinssatz und die Berechnungsmethode für die Zinsen [...], festzulegen", und diese Bedingungen dann, da sie "in den Bereich der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten fallen", den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität zu entsprechen haben (EuGH-Urteil HUMDA vom 13.10.2022 - C-397/21, EU:C:2022:790, Rz 33 und 39), genügt § 233a AO dem.
- 36** a) In Bezug auf den Äquivalenzgrundsatz ist zu ermitteln, welche Verfahren miteinander zu vergleichen sind und weiter festzustellen, ob die auf das nationale Recht gestützten Rechtsbehelfe günstiger behandelt werden als die Rechtsbehelfe, mit denen die den Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte durchgesetzt werden sollen (EuGH-Urteil Europäische Staatsanwaltschaft vom 08.04.2025 - C-292/23, EU:C:2025:255, Rz 84). Der Äquivalenzgrundsatz wird vorliegend bereits dadurch gewahrt, dass § 233a AO unterschiedslos auf die unionsrechtlich harmonisierte Umsatzsteuer als auch auf Steuern anzuwenden ist, bei denen es an einer derartigen Harmonisierung, wie etwa bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, fehlt.
- 37** Weiter ist unbeachtlich, dass der nationale Gesetzgeber die Verzinsung nach § 233a AO auf bestimmte Steuerarten beschränkt hat. Aus dem Äquivalenzgrundsatz folgt nicht, dass eine Zinspflicht in Bezug auf eine unionsrechtlich harmonisierte Steuer nur dann mit diesem Grundsatz vereinbar ist, wenn alle anderen Steuern ebenso dieser Zinspflicht unterliegen. Vielmehr kommt es darauf an, ob die mit der unionsrechtlich harmonisierten Steuer vergleichbaren weiteren Steuern ebenso der Zinspflicht unterliegen. Es begegnet daher keinen Bedenken, dass sich der Anwendungsbereich des § 233a AO auf Steuerarten beschränkt, bei denen es typischerweise zu im Sinne der Zinspflicht verspäteten Festsetzungen kommen kann.
- 38** Damit ist es unter Berücksichtigung der nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO vorgesehenen Karenzzeit einerseits und der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 21 Abs. 1 UStG andererseits ohne Bedeutung, dass die Einfuhrumsatzsteuer nicht § 233a AO unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 23.09.2009 - VII R 44/08, BFHE 226, 205, BStBl II 2010, 334, unter II.2.). Soweit die Klägerin insoweit darauf verweist, es könnten bei der Einfuhrumsatzsteuer Verzugszinsen nach den besonderen Regelungen des § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 114 Abs. 2 und Abs. 1 Unterabs. 2,

Art. 288 Abs. 2 UZK ab dem Tag des Entstehens der Zollschuld bis zum Tag der Mitteilung der Zollschuld in dem hier in Rede stehenden Verzinsungszeitraum seit dem 01.05.2016 mit 2 % p.a. Verzugszinssatz berechnet werden, und damit ein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip wegen der "Bevorzugung" der Einfuhrumsatzsteuer gegenüber der Umsatzsteuer vorliege, lässt sie die unterschiedlichen Anwendungsbereiche der Regelungen außer Betracht.

- 39 b) Dem Effektivitätsgrundsatz, nach dem die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert werden darf (EuGH-Urteil M.N. vom 30.04.2024 - C-670/22, EU:C:2024:372, Rz 129), ist ebenfalls genügt. Denn kommt es aufgrund der im Sinne der Verzinsungspflicht verspäteten Festsetzung zu einer Nachforderung, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass diese Festsetzung dem Unionsrecht entspricht. Sollte dies nicht zutreffen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, gegen diese Festsetzung mit den nach der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen --die ihrerseits, ohne dass dies weiterer Erläuterung bedürfte, dem Effektivitätsgrundsatz genügen-- vorzugehen. Wird dabei ein Verstoß gegen das Unionsrecht festgestellt, entfällt aufgrund der zu ändernden Festsetzung die Zinspflicht. Bleibt es demgegenüber mangels Verstoßes gegen das Unionsrecht bei der die Zinspflicht auslösenden Festsetzung, fehlt es an einem durch das Unionsrecht verliehenen Recht, dessen Ausübung unmöglich gemacht oder erschwert wird.
- 40 Soweit der EuGH im Übrigen für den Fall einer sich aus dem Unionsrecht wie etwa bei Art. 183 MwStSystRL oder beim Direktanspruch ergebenden Erstattungspflicht im Rahmen des Effektivitätsgrundsatzes bei der Bestimmung der Zinsmodalitäten davon ausgeht, dass eine "angemessene Entschädigung" für Einbußen nicht vorenthalten werden darf (EuGH-Urteil HUMDA vom 13.10.2022 - C-397/21, EU:C:2022:790, Rz 40), bezieht sich dies auf die Effektivität zugunsten des Steuerpflichtigen, betrifft aber nicht die hier zu beurteilende Zinswirkung zulasten des Steuerpflichtigen, wobei das Unionsrecht eine Gleichbehandlung dieser beiden Zinskonstellationen gerade nicht vorschreibt.
- 41 4. Selbst wenn in § 233a AO --zu Unrecht (s. oben II.2.)-- eine Regelung zur Durchführung von Unionsrecht zu sehen wäre oder die Mitgliedstaaten entgegen der EuGH-Rechtsprechung (Urteil HUMDA vom 13.10.2022 - C-397/21, EU:C:2022:790, Rz 33 und 39) im Rahmen der ihnen zugebilligten Verfahrensautonomie und dem dabei zu prüfenden Effektivitätsgrundsatz weitergehend auch Verhältnismäßigkeitsüberlegungen anzustellen hätten (so möglicherweise EuGH-Urteile NEC PLUS ULTRA COSMETICS vom 02.03.2023 - C-664/21, EU:C:2023:142, Rz 32 ff. und 37, sowie Finanzamt Österreich vom 01.08.2025 - C-794/23, EU:C:2025:622, Rz 36 ff. und 43), liegt kein Verstoß gegen den auf dieser Grundlage zu prüfenden unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor.
- 42 a) Eine unionsrechtliche Unverhältnismäßigkeit lässt sich für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 wie auch danach weder aus dem von der Klägerin für ihre Rechtsauffassung angeführten Beschluss des BVerfG noch aus allgemeinen Überlegungen hierzu ableiten.
- 43 aa) Nach dem BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) bestimmt sich --im Hinblick darauf, dass das maßgebliche Differenzierungskriterium des Zeitpunktes der (zutreffenden) Steuerfestsetzung für Steuerpflichtige grundsätzlich nicht verfügbar ist, sondern in der Sphäre der Finanzverwaltung liegt-- die Rechtfertigung der Benachteiligung der zinszahlungspflichtigen Steuerschuldner nach strengeren Verhältnismäßigkeitsanforderungen.
- 44 Dabei erkennt das BVerfG zwar das Ziel der Vollverzinsung, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden, als legitim an, da die durch die unterschiedliche zeitliche Heranziehung zur Steuer entstehenden Belastungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen durch die Vollverzinsung nivelliert werden, so dass die Vollverzinsung auch dem aus dem Gleichbehandlungsgebot abgeleiteten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient. Weiter ist die ungleiche Behandlung zinszahlungspflichtiger und nicht zinszahlungspflichtiger Steuerschuldner, die an das Unterscheidungsmerkmal des Ablaufs der Karenzzeit anknüpft, grundsätzlich auch geeignet, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Allerdings ist für Verzinsungszeiträume ab 2014 zu beachten, dass eine Vollverzinsung mit einem --gegenüber dem monatlich 0,5%igen Zinssatz-- niedrigeren Zinssatz ein mindestens gleich geeignetes und milderes Mittel zur Erreichung des Differenzierungszwecks ist. Maßgeblich für den so begründeten Verfassungsverstoß ist, dass für in das Jahr 2014 --und danach-- fallende Verzinsungszeiträume der gewählte Zinssatz nicht mehr in der Lage ist, den durch die Erhebung von Nachzahlungszinsen auszugleichenden Vorteil realitätsgerecht abzubilden, so dass die an den gesetzlichen Zinssatz anknüpfende Vollverzinsung daher regelmäßig überschießende Wirkung entfaltet und zur Förderung des Gesetzeszwecks als evident realitätsfern nicht

mehr erforderlich ist (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 116, 123, 129 f., 140 f., 197 und 214).

- 45** Sieht das BVerfG damit den Zinssatz im Hinblick auf die durch das nationale Recht verfolgte Ausgleichsfunktion des § 233a AO als unverhältnismäßig an, folgt hieraus kein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der nur insoweit zu prüfen ist, als es um die Durchführung von Unionsrecht geht, so dass sich eine auf das Unionsrecht bezogene Verhältnismäßigkeitsprüfung auf die unter das Unionsrecht fallenden Ziele (s. oben II.1.) zu beziehen hat. Zu diesen gehört nicht ein dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienender Ausgleichszweck, wie er der Regelung des § 233a AO zugrunde liegt. Dies lässt die Klägerin, die letztlich von einer national-rechtlichen Unverhältnismäßigkeit auf eine unionsrechtliche Unverhältnismäßigkeit schließt, zu Unrecht außer Betracht.
- 46** bb) Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass die Zinsfestsetzung weder willkürlich noch nach einem der Finanzverwaltung eingeräumten Ermessen erfolgt, da § 233a AO für alle Steuerpflichtigen gilt, bei denen die dort genannten Steuern im Sinne dieser Vorschrift verspätet festgesetzt werden, wobei der Umfang der Zinspflicht klar nach objektiven Kriterien festgelegt wird. Die so bestimmte Höhe der Zinsen erlaubt es den Betroffenen, die Höhe ihrer künftigen finanziellen Ansprüche oder Verbindlichkeiten präzise vorherzusehen, wodurch weiter dem Erfordernis der Rechtssicherheit entsprochen wird.
- 47** Zudem ordnet § 233a AO normspezifisch eine finanzielle Belastung an, die proportional zu der im Sinne dieser Vorschrift verspäteten Festsetzung wirkt, woraus sich ergibt, dass mit der Vorschrift keine repressive Zielsetzung verfolgt wird, die es erforderlich machen würde, Umstände wie die Art und die Schwere einer Zuwiderhandlung bei einer Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen der Festsetzung zu berücksichtigen.
- 48** b) Hat sich eine unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung damit auf der Grundlage einer --im Folgenden nur unterstellten, da tatsächlich fehlenden-- Durchführung von Unionsrecht (s. oben II.2.) auf Regelungsziele des Unionsrechts zu beziehen, ist auch auf dieser Grundlage eine --nach den Maßstäben des Unionsrechts einzig in Betracht kommende-- sanktionsbezogene Unverhältnismäßigkeit zu verneinen. Weder der nach nationalem Recht für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 anzuwendende Zinssatz in Höhe von 0,5 % pro Monat (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO) noch der Zinssatz in Höhe von 0,15 % pro Monat für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 (§ 238 Abs. 1a AO) ist --sanktionsbezogen-- unverhältnismäßig.
- 49** aa) Sanktionsbezogen dürfen Maßnahmen der Mitgliedstaaten, die darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen, nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (EuGH-Urteile Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" vom 13.10.2022 - C-1/21, EU:C:2022:788, Rz 72 und 73, und Molenheide u.a. vom 18.12.1997 - C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rz 46 und 47). Insoweit ist zu prüfen, ob die Höhe der Sanktion über das hinausgeht, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die in der Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer und in der Vermeidung von Steuerhinterziehungen bestehen. Dieselben Grundsätze gelten für Zuschläge, die, wenn sie den Charakter steuerlicher Sanktionen haben, nicht außer Verhältnis zur Schwere des Verstoßes des Steuerpflichtigen gegen seine Pflichten stehen dürfen (EuGH-Urteil Legafact vom 11.04.2024 - C-122/23, EU:C:2024:293, Rz 41). Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, sind insbesondere die Art und die Schwere des Verstoßes, der mit dieser Sanktion geahndet werden soll, sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen (EuGH-Urteil Cezam vom 17.05.2023 - C-418/22, EU:C:2023:418, Rz 30). Weiter kommt es darauf an, ob die Sanktion im Verhältnis zur Schwere der festgestellten Zuwiderhandlung angepasst werden kann (EuGH-Urteil Beach and bar management vom 03.07.2025 - C-733/23, EU:C:2025:515, Rz 48 bis 50).
- 50** bb) Unionsrechtlich sind zudem eine bestimmte Höhe des Zinssatzes oder eine bestimmte absolute Höhe des Zinsbetrages, die im Hinblick auf einen Sanktionscharakter des § 233a AO als unverhältnismäßig anzusehen wären, nicht vorgegeben. Die Feststellung, ein fester Zinssatz oder ein fester Zinsbetrag seien als solche schon unverhältnismäßig, liefe der vom nationalen Rechtsanwender vorzunehmenden Berücksichtigung aller Umstände zuwider.
- 51** So stehen Art. 273 MwStSystRL sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegen, nach denen die Missachtung der Pflicht zur Erklärung und Entrichtung der Mehrwertsteuer an den Fiskus mit einer pauschalen Geldbuße in Höhe von 20 % der Mehrwertsteuer geahndet wird, die vor Abzug der Vorsteuer geschuldet worden wäre (EuGH-Urteil Cezam vom 17.05.2023 - C-418/22, EU:C:2023:418, Rz 42). Demgegenüber ist eine Geldbuße in Höhe von 100 % der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer, die ohne Berücksichtigung der Tatsache verhängt wird, dass Mehrwertsteuer in gleicher

Höhe auf der Ausgangsstufe ordnungsgemäß gezahlt wurde, wobei der Fiskus keinen Verlust von Steuereinnahmen erleidet, eine im Verhältnis zu dem mit ihr verfolgten Ziel unverhältnismäßige Sanktion (EuGH-Urteil EN.SA. vom 08.05.2019 - C-712/17, EU:C:2019:374, Rz 42 und 43). Ferner steht der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem entgegen, dass die nationalen Steuerbehörden gegen einen Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand erworben hat, dessen Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegt, eine Geldbuße in Höhe von 50 % des von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrages verhängen, wenn der Steuerverwaltung keine Steuereinnahmen entgangen sind und keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen (EuGH-Urteil Farkas vom 26.04.2017 - C-564/15, EU:C:2017:302). Weiter hat der EuGH entschieden, dass zum einen der Umstand, dass eine finanzielle Sanktion für eine erste Zuwiderhandlung nicht weniger als etwa 250 € betragen darf und bis circa 1.000 € betragen kann, und zum anderen die Tatsache, dass das Verhältnis zwischen der Mehrwertsteuer, die hinterzogen wurde, nämlich insgesamt etwa 134 €, und der verhängten Sanktion, die sich auf etwa 21.250 € belief, besonders hoch erschien, dafür zeugen, dass diese Sanktion schwerwiegenden Charakter hätte (EuGH-Urteil Beach and bar management vom 03.07.2025 - C-733/23, EU:C:2025:515, Rz 36).

- 52** c) Danach ist die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO im Streitfall auch im Hinblick auf einen --unterstellten, tatsächlich aber fehlenden (s. oben II.2.)-- Sanktionscharakter verhältnismäßig. Sie geht insoweit nicht über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, erforderlich ist.
- 53** aa) In Bezug auf die konkrete Festsetzung der Nachzahlungszinsen bestehen im Streitfall keine Zweifel an einer --sanktionsbezogenen-- Verhältnismäßigkeit. Denn vorliegend ergab sich nach der Außenprüfung ein Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 3 AO in Höhe von insgesamt 3.742.395 €. Hierauf hat das FA Nachzahlungszinsen in Höhe von insgesamt 2.224.333 € festgesetzt, die 59,44 % des Unterschiedsbetrages betragen. Soweit die Klägerin geltend macht, in diesem Unterschiedsbetrag seien irrtümlich geltend gemachte Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 1.953.269 € enthalten, betragen die hieraus resultierenden Nachzahlungszinsen 1.161.999,15 €, also 52,24 % des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbetrages. Eine weitere Minderung ergibt sich daraus, dass das FA festgesetzte Nachzahlungszinsen im Ergebnis bereits in Höhe von 379.179,84 € insoweit erlassen hat, als diese auf "freiwillige" Zahlungen der Klägerin aus Februar 2017 entfielen. Bezogen auf den Unterschiedsbetrag betragen die Nachzahlungszinsen danach im wirtschaftlichen Ergebnis 1.845.153,16 € (= 2.224.333 € - 379.179,84 €), also 49,3 % des Unterschiedsbetrages, oder bezogen auf die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge 782.819,31 € (= 1.161.999,15 € - 379.179,84 €), also 40,08 % von diesen. Zudem hat das FA einen weiteren Zinsbetrag in Höhe von 26.925 € erlassen, so dass sich letztlich die wirtschaftliche Belastung der Klägerin im Ergebnis bezogen auf den Unterschiedsbetrag auf 48,58 % und bezogen auf die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge auf 38,70 % weiter verringert.
- 54** bb) Nichts anderes ergibt sich daraus, dass festgesetzte Nachzahlungszinsen infolge der gesetzlichen Typisierung der Vollverzinsung aufgrund der hierbei zu berücksichtigenden Dauer des Zinslaufs --sanktionsbezogen-- der Höhe nach als unverhältnismäßig angesehen werden könnten. Denn die Mitgliedstaaten sind im Rahmen der ihnen zustehenden Verfahrensautonomie berechtigt, zur Sicherstellung eines Ausgleichs durch Vorschriften, die von der Steuerverwaltung einfach gehandhabt und kontrolliert werden können, pauschalisierte Verzugszinsen vorzusehen. Dass Ausgleichszinsen in bestimmten Einzelfällen den tatsächlichen Schaden übersteigen, ist als Folge eines Systems des pauschalierten Schadensersatzes, der seinem Wesen nach nicht die tatsächlichen Verluste widerspiegelt, sondern die Verluste, die der Steuerpflichtige nach Einschätzung des nationalen Gesetzgebers erleiden kann, hinzunehmen (EuGH-Urteil Nidera vom 28.02.2018 - C-387/16, EU:C:2018:121, Rz 36). Dasselbe hat im Rahmen der den Mitgliedstaaten zustehenden Verfahrensautonomie auch bei einer Verzinsung zulasten des Steuerpflichtigen zu gelten.
- 55** Sofern besondere Umstände vorliegen, die --über die verhältnismäßige, gesetzlich vorgesehene Typisierung hinaus-- dazu führen könnten, dass eine besonders schwerwiegende Sanktion vorliegt, die über das zur Sicherstellung der Erhebung der Steuer Erforderliche hinausgeht, sind solche Umstände nicht im Festsetzungsverfahren, sondern in einem Billigkeitsverfahren zu prüfen. In einem solchen Verfahren kann insbesondere überprüft werden, ob die Verzinsung einer getilgten Steuer --etwa aufgrund der Höhe des Gesamtbetrages der Zinsen-- gegen das Verbot einer Übermaßbesteuerung oder gegen elementare Rechtsprinzipien verstößt (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2002 - V R 75/01, BFHE 200, 26, BStBl II 2003, 115, unter II.6.). Das Merkmal "unbillig" ist im Ergebnis ein im gerichtlichen Verfahren überprüfbarer Rechtsbegriff, da anderenfalls der Steuererlass gänzlich im Ermessen der Finanzbehörden läge, was mit dem in § 85 Satz 1 AO steuerrechtlich begründeten Legalitätsprinzip und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar wäre (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 106).

- 56** Damit besteht ein gerichtliches Verfahren, in dem die Umstände des Einzelfalls --gerichtlich überprüfbar-- berücksichtigt werden können. Denn ebenso wie die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer nicht in einem Festsetzungsverfahren zu erfolgen hat, sondern im Rahmen eines --sich hier-an-- anschließenden Billigkeitsverfahrens erfolgen kann (EuGH-Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19.09.2000 - C-454/98, EU:C:2000:469, Rz 39), kann in einem solchen Verfahren auch eine --im vorliegenden Zusammenhang unterstellte-- Sanktionswirkung im Hinblick auf weitere Umstände des Einzelfalls überprüft werden. Zudem hat der EuGH zu Erstattungsinsen bereits entschieden, dass in Anbetracht der Verfahrensautonomie, über die die Mitgliedstaaten im Bereich der Festlegung von Zinsen verfügen, das Erfordernis, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf Zahlung von Zinsen stellen muss, die im Fall eines Verzugs der Verwaltung mit der Begleichung einer Forderung geschuldet werden, die auf einem Unionsrechtsverstoß beruht, nicht gegen den Effektivitätsgrundsatz verstößt (EuGH-Urteil Sole-Mizo und Dalmandi Mezögazdasági vom 23.04.2020 - C-13/18 und C-126/18, EU:C:2020:292, Rz 67), was ebenso --im Rahmen der den Mitgliedstaaten auch ansonsten zustehenden Verfahrensautonomie-- erst recht eine Antragspflicht rechtfertigt, um einer ausnahmsweise überhöhten Sanktionswirkung entgegenzutreten.
- 57** cc) Abweichendes folgt nicht aus dem von der Klägerin angeführten EuGH-Urteil Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14 (EU:C:2016:691, Rz 37), da sich die dort angesprochene Sanktions- oder Belastungswirkung auf eine früher angenommene fehlende Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen bezog, die nach dem Urteil des EuGH als unionsrechtswidrig anzusehen ist, wobei die Verneinung der Rückwirkung aufgrund geänderter BFH-Rechtsprechung im Anschluss hieran (BFH-Urteile vom 20.10.2016 - V R 26/15, BFHE 255, 348, BStBl II 2020, 593, Rz 26, und vom 22.01.2020 - XI R 10/17, BFHE 268, 331, BStBl II 2020, 601, Rz 17) entfallen ist.
- 58** Demgegenüber kommt im Streitfall hinzu, dass die Klägerin zunächst den Vorsteuerabzug (zum Teil aus nicht bekannten Gründen, zum Teil unter Verstoß gegen das Unionsrecht) geltend gemacht hatte und die zutreffende Umsatzsteuer erst durch den Änderungsbescheid festgesetzt wurde. Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO ist daher eine Folge davon, dass die Umsatzsteuerfestsetzung erst durch den Änderungsbescheid rechtmäßig wurde.
- 59** 5. Fehlt es bereits an einer Durchführung von Unionsrecht (s. oben II.2.), kommt es auf die von der Klägerin geltend gemachte Verletzung von Rechten und Grundsätzen der Grundrechte-Charta nicht an. Weiter ist die von der Klägerin erhobene Verfahrensrüge, wonach das FG fehlerhaft angenommen habe, sie hätte tatsächlich einen Liquiditätsvorteil gehabt, und wonach das FG einen Zinsschaden des Steuergläubigers hätte feststellen müssen, im Hinblick auf die § 233a AO zukommende Ausgleichsfunktion unerheblich (s. oben II.2.a bb). Im Übrigen scheidet die Annahme eines Verstoßes im Verfahren vor dem FG, da das FG kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet habe, und die sich hieraus ergebende Annahme, dass der Anspruch auf Entscheidung durch den gesetzlichen Richter verletzt worden wäre, schon deshalb aus, weil das FG nach Art. 267 Abs. 2 AEUV zwar zur Vorlage berechtigt, aber nicht verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 14.01.2014 - III B 89/13, BFH/NV 2014, 521, Rz 8).
- 60** 6. Das Verfahren ist nicht nach § 74 FGO im Hinblick auf das vom Europäischen Gericht zu entscheidende Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache T-569/25 (Vorlage durch BFH-Beschluss vom 19.02.2025 - XI R 23/24, BFHE 289, 42, BStBl II 2025, 668) auszusetzen. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Frage, ob in dem Steuerfestsetzungsverfahren oder in einem Billigkeitsverfahren zu prüfen ist, ob der gute Glaube des Steuerpflichtigen an das Vorliegen der Voraussetzungen einer Vorschrift geschützt ist. Davon unterscheidet sich der Streitfall, in dem die Klägerin insbesondere ohne auf eine gesetzliche Vorschrift vertrauen zu können, im Inland zu Unrecht einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat.
- 61** Zudem ist im Streitfall ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV angesichts fehlender Zweifel daran, dass § 233a AO nicht der Durchführung von Unionsrecht dient, nicht veranlasst, zumal die unionsrechtliche Verhältnismäßigkeit von den nationalen Gerichten zu beantworten ist (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH-Urteile CILFIT vom 06.10.1982 - Rs. 283/81, EU:C:1982:335, Rz 21, und Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Rz 66).
- 62** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.