

Urteil vom 11. Dezember 2025, V R 8/24

Vollverzinsung nach § 233a AO und Billigkeit

ECLI:DE:BFH:2025:U.111225.VR8.24.0

BFH V. Senat

AO § 233a, AO § 239 Abs 1 S 1 Halbs 1, AO § 163 Abs 1 S 1, AO § 227, EGRL 112/2006 Art 273 Abs 1, EUGrdRCh Art 51 Abs 1 S 1, EUGrdRCh Art 52 Abs 1 S 2, GKG 2004 § 21

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 18. April 2024, Az: 3 K 1447/23

Leitsätze

Hat ein Steuerpflichtiger für ausländische Vorsteuerbeträge zunächst zu Unrecht im Inland den Vorsteuerabzug geltend gemacht, der dann aufgrund einer geänderten Steuerfestsetzung entfällt, sind Nachzahlungszinsen aufgrund der geänderten Steuerfestsetzung auch dann nicht aus Billigkeitsgründen zu erlassen, wenn der Steuerpflichtige im anderen Mitgliedstaat für die dort gesetzlich geschuldete Steuer keinen Vorsteuerabzug erlangen kann.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 18.04.2024 - 3 K 1447/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Von der Erhebung von Gerichtskosten für das Revisionsverfahren wird abgesehen.

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.
- 4 Im September 2019 hatte das FA bereits aus Billigkeitsgründen Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 in Höhe von 455.745 € wegen einer bereits im Februar 2017 erfolgten freiwilligen Zahlung der Klägerin auf die erwarteten

Steuernachforderungen unter der auflösenden Bedingung erlassen, dass der ausgesprochene Erlass rückwirkend entfalle, soweit die mit diesem Bescheid erlassenen Nachzahlungszinsen später aufgrund einer Änderung oder Aufhebung der dem Erlass zugrunde liegenden Zinsfestsetzung entfielen.

- 5 Im Juli 2022 beantragte die Klägerin --ausgehend von der ursprünglichen Zinsfestsetzung und dem erfolgten Zinserlass-- beim FA den weiteren Erlass von Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 in Höhe von 1.864.512 €. Das FA ging nach Ergehen des Zinsbescheids vom Dezember 2022 davon aus, dass der im Bescheid vom September 2019 genannte Erlassbetrag im Hinblick auf die vorzeitige Zahlung auf einen Betrag in Höhe von 379.179,84 € aus Billigkeitsgründen angepasst worden sei, ohne dass ein gesonderter Bescheid zu ergehen hätte. Den Antrag auf weiteren Erlass von Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 lehnte das FA sodann mit Bescheid vom 31.05.2023 ab.
- 6 Während des anschließenden Klageverfahrens vor dem Finanzgericht (FG) erließ das FA im März 2024 einen Bescheid, in dem es aus hier nicht mehr streitigen Gründen weitere Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 in Höhe von 26.925 € aus Billigkeitsgründen erließ.
- 7 Das FG wies die Klage gegen die Ablehnung des Antrags auf Erlass von weiteren Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 1440 veröffentlichten Urteil ab.
- 8 Die noch in Rede stehende Verzinsung sei nicht unbillig. § 233a AO stelle auf das Steuerschuldverhältnis nach nationalem Recht ab, während hingegen bei den streitbefangenen Leistungen die weiteren, hiervon unabhängigen Steuerschuldverhältnisse der Leistungserbringer zu den anderen Mitgliedstaaten betroffen seien. Weiter sei es bei der Klägerin zu einem Liquiditätsvorteil gekommen, da sie die hier in Rede stehenden Vorsteuerbeträge abgezogen habe, ohne einen korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Zudem hätten die Lieferanten die Steuer geschuldet, auch wenn diese zu Unrecht in einer Rechnung ausgewiesen war. Dies könne, da eine Rechnungsberichtigung wegen Festsetzungsverjährung in dem anderen Mitgliedstaat nicht zu einer Erstattung geführt habe und es nur auf das konkrete Steuerschuldverhältnis ankomme, allenfalls für einen Billigkeitserlass in dem anderen Mitgliedstaat sprechen. Im Übrigen sei die Klägerin auf die Durchsetzung ihres Anspruchs gegen die Lieferanten auf den Zivilrechtsweg zu verweisen. Schließlich sei die Verzinsung auch nicht aus unionsrechtlichen Gründen unbillig, wofür das FG auf sein klageabweisendes Urteil vom selben Tage in dem Klageverfahren wegen der Zinsfestsetzung zwischen denselben Beteiligten (Urteil vom 18.04.2024 - 3 K 1936/22, EFG 2024, 1329) verwies.
- 9 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie rügt Verfahrensfehler sowie die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe nicht in rechtmäßiger Weise die Umstände des Einzelfalls berücksichtigt.
- 10 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, dass sie, die Klägerin, tatsächlich einen Liquiditätsvorteil dadurch erlangt habe, 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 der EU 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 zurückgezahlt 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 Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) um Vorabentscheidung 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.
- 11 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 (MwStSystRL) darstelle, trotz seiner Zweifel selbst entschieden und --entgegen einer hierzu im Streitfall bestehenden Pflicht-- nicht dem EuGH vorgelegt habe.

- 12** Das FG habe außerdem die Ermessensentscheidung des FA nicht vollständig auf Ermessensfehler geprüft. Es fehle die Berücksichtigung der bei Ablehnung des Erlasses am 31.05.2023 geltenden geänderten Rechtslage, der eine neue Wertung des Gesetzgebers zugrunde liege. Danach ergebe sich die Verzinsungspflicht aus unionsrechtlichen Vorgaben, insbesondere um den Grundsätzen der Neutralität und Effektivität sowie dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung zu genügen. Auch wegen der Entstehung der Umsatzsteuer habe sich der Gesetzgeber mit dem Grund der Verzinsung im Bereich der Umsatzsteuer besonders auseinandergesetzt. Der bisher erwogene Zweck der Abschöpfung einer fiktiven Kapitalnutzung sei damit gesetzlich überholt.
- 13** Zudem hätten FG und FA nicht geprüft, ob ein von § 233a AO nicht geregelter Ausnahmefall vorliege, in dem die Klägerin durch den unzutreffenden Vorsteuerabzug keinen wirklichen Liquiditätsvorteil erlangt, sondern vielmehr einen von der vormaligen gesetzlichen Regelung nicht bedachten Liquiditätsnachteil erlitten habe. Im Hinblick auf einen Mehrwertsteuerbetrag in Höhe von 430.101 € habe der Rechnungsaussteller die Steuer an die Finanzbehörde abgeführt, die Klägerin die ausgewiesene, aber gesetzlich nicht geschuldete Steuer als Vorsteuer geltend gemacht. Aufgrund des gemeinsamen Rechtsirrtums sei dem Steuergläubiger kein Nachteil entstanden. Vielmehr habe im Gegenteil die Klägerin Liquiditätsnachteile erlitten, da sie die gesetzlich nicht geschuldete Steuer an den Rechnungsaussteller gezahlt habe. Die Nachzahlungszinsen vertieften diesen Liquiditätsnachteil, der noch bestehe, da die ausländische Finanzverwaltung ihr, der Klägerin, gegenüber abgelehnt habe, den Mehrwertsteuerbetrag nebst eines Zinsschadens zu erstatten. Für die Abschöpfung eines vermeintlichen Vorteils durch Nachzahlungszinsen bestehe daher kein Raum. Das Billigkeitsverfahren ermögliche es zu berücksichtigen, dass bei einer länderübergreifenden Gesamtbetrachtung die finanziellen Interessen der Union nicht geschädigt worden seien. Demgemäß seien die Zinsen auch insoweit zu erlassen, als sie auf die übrigen im Streitfall in Rede stehenden Mehrwertsteuerbeträge anderer Mitgliedstaaten der EU, die sie, die Klägerin, an die Lieferanten gezahlt habe, entfielen. Durch den fehlerhaften Vorsteuerabzug im Inland sei ein bloß vorübergehender Liquiditätsnachteil des inländischen Steuergläubigers entstanden, der das Spiegelbild des Liquiditätsvorteils des ausländischen Steuergläubigers sei, so dass sich der inländische Steuergläubiger um eine Erstattung der Zinsen beim ausländischen Steuergläubiger bemühen müsse. Im Übrigen sei angesichts der Höhe der Umsatzsteuer, die auf die übrigen Leistungsbezüge entfalle, kein schwerer Verstoß begangen worden. Ebenso habe sie, die Klägerin, weder bei einer rein nationalen noch bei einer innergemeinschaftlichen Betrachtungsweise einen Liquiditätsvorteil gehabt, der abzuschöpfen wäre, da der Vorsteuerabzug nur den durch Zahlung der Rechnung entstandenen Liquiditätsnachteil des Steuerpflichtigen beende.
- 14** Weiter habe das FG nicht erkannt, dass die Festsetzung und Erhebung von Nachzahlungszinsen eine Sanktion im Sinne des Unionsrechts sei, was unter Beachtung der deshalb geltenden Grundsätze und nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts im Streitfall zu einem anderen Ergebnis als nach nationalem Recht führe. Da das FG und das FA dies nicht erkannt hätten, liege auch insoweit ein Ermessensfehler vor. Das FG habe sich bei seiner Ermessensentscheidung nicht mit der Verletzung des Äquivalenzprinzips auseinandergesetzt. 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 zur 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 gemäß § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 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 (Neufassung; Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 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. Zudem seien die Nachzahlungszinsen als zwangsläufige Folge nachträglicher Aufdeckung von Erklärungsmängeln des Steuerpflichtigen und damit als --auch wirtschaftlich wirkende-- Sanktion im Sinne des Art. 273 MwStSystRL zu verstehen, so dass insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten sei, wie er von der Rechtsprechung des EuGH geprägt sei. Auch insoweit sei die unverhältnismäßige Höhe des Zinssatzes ab 2014 ohne Berücksichtigung der nur national wirkenden Fortgeltungsanordnung des BVerfG zu beachten. Die nach Unionsrecht zu beachtenden Umstände, wie etwa die Prüfung, ob die Sanktion über das zur Zielerreichung Erforderliche hinausgehe, oder die Art und Schwere des Verstoßes oder eine Anpassung der starren Berechnung an die Umstände des Einzelfalls, hätten in die Ermessensentscheidung keinen Eingang gefunden.

- 15** Zudem werde sie, die Klägerin, in ihrem Recht aus Art. 47 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (ABIEU 2007, Nr. C 303, 1) auf einen wirksamen Rechtsbehelf verletzt. Das Verfahren gegen die Zinsfestsetzung sei nicht mit dem Verfahren wegen des Erlasses der Zinsen aus Billigkeitsgründen verbunden worden, so dass sie mit mehrfachen Gerichtskosten belastet sei.
- 16** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und den Ablehnungsbescheid vom 31.05.2023 aufzuheben sowie das FA zu verpflichten, die zuletzt mit Bescheid vom 01.12.2022 festgesetzten und noch nicht erlassenen Zinsen zur Umsatzsteuer 2007 zu erlassen.
- 17** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 18** Die Ausführungen der Klägerin zu einem Verfahrensfehler des FG genügten --unabhängig davon, dass das FG den Sachverhalt zutreffend erfasst habe-- nicht den Darlegungsanforderungen. Weiter lägen keine Ermessensfehler vor. Die Klägerin habe einen Liquiditätsvorteil erlangt, so dass kein Ausnahmefall zu prüfen sei. Ebenso sei die Anwendbarkeit von Unionsrecht umfassend geprüft und abgelehnt worden. Im Übrigen sei im Rahmen der Neuregelung der Verzinsung nach § 233a AO allein der Zinssatz geändert worden, ohne dass sich an dem Grund der Verzinsung etwas geändert habe. Zudem sei keine länderübergreifende Betrachtung vorzunehmen, sondern sei es Sache der Klägerin, einen Direktanspruch auf Erstattung in dem anderen Mitgliedstaat durchzusetzen, der erst im Fall der Nichterfüllung zu einem --im anderen Mitgliedstaat erlittenen-- Liquiditätsnachteil führe. Ferner habe die Klägerin zu Unrecht den Vorsteuerabzug vorgenommen, so dass sie den von ihr behaupteten Liquiditätsnachteil bereits --rechtswidrig-- beendet habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht die Klage abgewiesen. Billigkeitsgründe, die zu einem vollständigen oder teilweisen Erlass der nach § 233a i.V.m. § 238 AO festgesetzten und noch nicht erlassenen Zinsen führen, liegen nicht vor.
- 20** 1. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, zu denen auch Zinsansprüche gehören (§ 37 Abs. 1, § 3 Abs. 4 Nr. 4 AO), ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls aus persönlichen oder sachlichen Gründen unbillig wäre. Nach § 239 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Zinsen niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Zinsen nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.10.2019 - V R 15/18, BFHE 266, 28, Rz 34). Das in §§ 163 und 227 AO verwendete Merkmal "unbillig" ist 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).
- 21** 2. Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer oder eines Zinsanspruchs, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass ihre Erhebung unbillig erscheint. Das ist der Fall, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte-- im Sinne der begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (BFH-Urteil vom 23.02.2023 - V R 30/20, BFHE 279, 506, BStBl II 2023, 1079, Rz 14). Eine Billigkeitsmaßnahme kann unter anderem geboten sein, wenn ein Gesetz, das in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führt. Mit Billigkeitsmaßnahmen darf jedoch nicht die Geltung des ganzen Gesetzes unterlaufen werden. Müssten notwendige Billigkeitsmaßnahmen ein derartiges Ausmaß erreichen, dass sie die allgemeine Geltung des Gesetzes aufheben, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig. Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem "ungewollten Überhang" des gesetzlichen Steuertatbestands abhelfen. Typische, den gesetzgeberischen Vorstellungen von einer gesetzlichen Regelung entsprechende Folgen vermögen keine sachliche Unbilligkeit zu begründen. Härten, die dem Besteuerungszweck entsprechen und die der

Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestands bewusst in Kauf genommen hat, können einen Billigkeitserlass nicht rechtfertigen, sondern sind gegebenenfalls durch eine Korrektur des Gesetzes zu beheben (BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2025, 980, Rz 161).

- 22** 3. Die Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO ist danach grundsätzlich rechtmäßig, wenn der Schuldner der Steuernachforderung Liquiditätsvorteile hatte (BFH-Urteil vom 23.02.2023 - V R 30/20, BFHE 279, 506, BStBl II 2023, 1079, Rz 15). Auch durch die Neuregelung des § 233a AO und des § 238 Abs. 1a AO durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022 (BGBl I 2022, 1142) hat sich nichts daran geändert, wobei der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf das zwischen denselben Beteiligten im Zinsfestsetzungsverfahren ergangene Urteil vom 11.12.2025 - V R 7/24 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) verweist.
- 23** Für eine Billigkeitsmaßnahme verbleibt danach gleichwohl Raum, wenn zweifelsfrei feststeht, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Steuerfestsetzung keinen Vorteil oder Nachteil hatte, so dass durch die Verzinsung der sich aus der verspäteten Steuerfestsetzung ergebenden Steuernachforderung oder Steuererstattung kein Vorteil oder Nachteil ausgeglichen werden kann (BFH-Urteil vom 11.07.1996 - V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259, unter II.2.c).
- 24** 4. Danach hat das FG zutreffend entschieden, dass die festgesetzten und noch nicht erlassenen Zinsen aus Billigkeitsgründen weder ganz noch teilweise zu erlassen sind.
- 25** a) Hat ein Steuerpflichtiger für ausländische Vorsteuerbeträge zunächst zu Unrecht im Inland den Vorsteuerabzug geltend gemacht, der dann aufgrund einer geänderten Steuerfestsetzung entfällt, sind Nachzahlungszinsen aufgrund der geänderten Steuerfestsetzung auch dann nicht aus Billigkeitsgründen zu erlassen, wenn der Steuerpflichtige im anderen Mitgliedstaat für die dort gesetzlich geschuldete Steuer keinen Vorsteuerabzug erlangen kann.
- 26** Es handelt sich um den vom Gesetz vorgesehenen typischen Fall einer Zinsfestsetzung, da durch die zu Unrecht berücksichtigten Vorsteuerbeträge der Steuerpflichtige im Inland einen vorübergehenden Liquiditätsvorteil erhalten hat, der durch die spätere Zinsfestsetzung abgeschöpft werden soll. Dabei ist ein Liquiditätsvorteil entgegen der Auffassung der Klägerin nicht deshalb zu verneinen, weil der Vorsteuerabzug bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer nur den durch Zahlung der Rechnung auch unter Berücksichtigung eingeräumter Zahlungsziele entstandenen Liquiditätsnachteil des Steuerpflichtigen beende. 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. Zudem führt der bei verspäteter Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen wirkende § 233a AO nicht dazu, dass die (ursprüngliche) Steuer unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurde. Denn die Steuerverwaltung hat den ursprünglichen Mehrwertsteuerbetrag auf der Grundlage einer Erklärung im Sinne von Art. 250 Abs. 1 MwStSystRL erhoben, 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). Soweit es weiter um zu Unrecht in Rechnung gestellte und als Vorsteuer abgezogene Umsatzsteuer geht, hat sich der Unternehmer auch wegen seines Liquiditätsnachteils zunächst an seinen Vertragspartner und gegebenenfalls im Rahmen des Direktanspruchs an den begünstigten Steuergläubiger zu halten.
- 27** Zudem ist der Klägerin auch nicht darin zu folgen, dass sie einen Liquiditätsnachteil erlitten habe, da ihr der Vorsteuerabzug bei einer "länderübergreifenden" Gesamtbetrachtung im Ergebnis versagt worden sei, der Steuergläubiger bei dieser Betrachtung aber keinen Nachteil erlitten habe. Denn eine derartig länderübergreifende Betrachtung scheidet nach der Rechtsprechung des EuGH im Bereich der Mehrwertsteuer aus. 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). Ebenso hat der EuGH zu dem Direktanspruch auf Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer bereits entschieden, dass sich dieser Anspruch auf die Mehrwertsteuer bezieht, 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).
- 28** b) Der Streitfall ist im Übrigen mit demjenigen, über den mit BFH-Urteil vom 26.09.2019 - V R 13/18 (BFHE 266, 16,

BStBl II 2024, 80) entschieden wurde, nicht vergleichbar. Im Gegensatz zu der diesem Urteil zugrunde liegenden Fallkonstellation hat die Klägerin vorliegend bei eindeutiger Rechtslage einen unberechtigten Vorsteuerabzug geltend gemacht.

- 29** c) Anhaltspunkte, die darüber hinaus für eine Unbilligkeit aus sachlichen oder persönlichen Gründen sprechen, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Insbesondere liegen keine besonderen Umstände vor, die dazu führen würden, dass die hier in Rede stehende Festsetzung von Nachzahlungszinsen unbillig wäre (s.a. BFH-Urteil vom 11.12.2025 - V R 7/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, unter II.4.c bb). So ist etwa ein Verstoß gegen das Verbot einer Übermaßbesteuerung aufgrund der --nach der gesetzlichen Regelung erfolgten-- Festsetzung von Nachzahlungszinsen weder dargetan noch erkennbar. Ebenso wenig liegen Umstände vor, die zu einer derart außergewöhnlich langen Bearbeitungszeit im Rahmen einer Außenprüfung geführt haben und die ausschließlich in den Verantwortungsbereich des FA fallen, so dass deshalb einer unverhältnismäßig hohen Belastung mit Nachzahlungszinsen im Billigkeitswege zu begegnen wäre (vgl. BFH-Beschluss vom 21.01.2015 - VIII B 112/13, BFH/NV 2015, 800, Rz 7).
- 30** d) Es liegt auch kein Verfahrensmangel vor.
- 31** So 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 nicht durchgreifend.
- 32** Ein Verstoß im Verfahren vor dem FG, da das FG kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet habe, und die Annahme, dass hierdurch der Anspruch auf Entscheidung durch den gesetzlichen Richter verletzt worden sei, scheidet schon deshalb aus, weil das FG nach Art. 267 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zwar zur Vorlage berechtigt, aber nicht verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 14.01.2014 - III B 89/13, BFH/NV 2014, 521, Rz 8).
- 33** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Von der Erhebung von Gerichtskosten für das Revisionsverfahren wird abgesehen (§ 21 des Gerichtskostengesetzes).
- 34** Macht der Steuerpflichtige --wie hier-- Gründe geltend, bei denen unklar ist, ob diese im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen sind oder eine Billigkeitsmaßnahme erfordern, und ist deshalb die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme --regelmäßig-- mit der Steuerfestsetzung zu verbinden (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 22.07.2015 - V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 32 und 46), rechtfertigt es das Unterbleiben der --auch hier-- gebotenen Verfahrensverbinding, von der Erhebung von Gerichtskosten für das Billigkeitsverfahren abzusehen. Da das Urteil des FG insoweit nicht isoliert angreifbar ist, beschränkt sich dies vorliegend auf das Revisionsverfahren.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de