

EuGH-Vorlage vom 19. Februar 2025, XI R 23/24

EuGH-Vorlage zur Prüfung von Vertrauensschutz bei der Differenzbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2025:VE.190225.XIR23.24.0

BFH XI. Senat

EGRL 112/2006 Art 314, UStG § 25a, AO § 163, AO § 227, AEUV Art 267 Abs 3, UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , GKG § 39 Abs 1, GKG § 45 Abs 1 S 3, GKG § 52 Abs 1, FGO § 139, UStH § 14a Abs 6

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 24. Oktober 2023, Az: 2 K 92/21

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Art. 314 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unter Beachtung des Effektivitätsgebots einer nationalen Praxis entgegen, die einen guten Glauben des Wiederverkäufers an die Erfüllung der Voraussetzungen der Differenzbesteuerung bei seinem Vorlieferanten, der in seinen Rechnungen angegeben hat, die Differenzbesteuerung auf die Lieferung an den Wiederverkäufer angewendet zu haben, nur außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens berücksichtigt?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Art. 314 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unter Beachtung des Effektivitätsgebots einer nationalen Praxis entgegen, die einen guten Glauben des Wiederverkäufers an die Erfüllung der Voraussetzungen der Differenzbesteuerung bei seinem Vorlieferanten, der in seinen Rechnungen angegeben hat, die Differenzbesteuerung auf die Lieferung an den Wiederverkäufer angewendet zu haben, nur außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens berücksichtigt?

II. Das Revisionsverfahren wird bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine im Jahr ... gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, vertreibt u.a. Schmuck und Uhren im Einzel- und Großhandel. Ihr Handel erfolgt im Wesentlichen über Online-Plattformen. Sie wendete dabei in ihren Umsatzsteuererklärungen vom 19.03.2015 und 01.04.2016 für die Jahre 2013 und 2014 (Streitjahre) teilweise die Differenzbesteuerung (§ 25a des Umsatzsteuergesetzes --UStG--, Art. 311 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --Mehrwertsteuersystemrichtlinie [MwStSystRL]--) an.
- 2** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nahm nach einer Außenprüfung an, die Klägerin habe bei dem Weiterverkauf bestimmter Uhren zu Unrecht die Differenzbesteuerung in Anspruch genommen. Denn bei den im Streit stehenden Ankäufen seien die Verkäufer ihrerseits zur Anwendung der Differenzbesteuerung nicht berechtigt gewesen. Es habe sich um Neuware gehandelt. Ein Nachweis über den Ankauf von Gebrauchtuhren liege nicht vor. Das FA unterwarf die streitbefangenen Umsätze in den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden vom 19.02.2020 daher der Regelbesteuerung und setzte die Umsatzsteuer für 2013 auf ... € und für 2014 auf ... € fest.

- 3 Mit Einspruchsentscheidung vom 18.12.2020 setzte das FA die Umsatzsteuer für 2014 aus anderen Gründen auf ... € herab und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es entschied, dass hinsichtlich der streitbefangenen Umsätze eine Anwendung der Differenzbesteuerung durch die Klägerin ausscheide, weil die hierfür notwendigen Voraussetzungen nicht vorlägen. Die Verkäufer, von denen die Klägerin die Uhren zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben habe, seien nach den Feststellungen des FG nicht zur Anwendung der Differenzbesteuerung berechtigt gewesen. Nachforschungen hätten ergeben, dass die Vorlieferanten zu Unrecht in ihren Rechnungen an die Klägerin angegeben hätten, dass die Besteuerung nach § 25a UStG erfolgt sei. Es komme im --hier allein im Streit stehenden-- Festsetzungsverfahren nicht darauf an, ob die Klägerin darauf habe vertrauen dürfen, dass die Differenzbesteuerung durch die Vorlieferanten zu Recht angewandt worden sei. Denn § 25a UStG sehe den Schutz des guten Glaubens an das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nicht vor. Vertrauensschutz sei nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung, sondern allenfalls im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) zu gewähren.
- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin unter anderem geltend, es verstoße gegen das unionsrechtliche Effektivitätsgebot, sie mit ihrem Vertrauen auf das Vorliegen der Voraussetzungen der Differenzbesteuerung auf das Billigkeitsverfahren zu verweisen. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe entschieden, dass die Differenzbesteuerung nach Art. 314 MwStSystRL auch dann gewährt werden müsse, wenn ihre Voraussetzungen zwar nicht vorlägen, der Steuerpflichtige darauf aber schutzwürdig habe vertrauen dürfen (EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389). Würden diese Belange nicht --wie von der Klägerin begehrt-- im Festsetzungsverfahren geprüft, wäre die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte zumindest übermäßig erschwert. Dies sei unzulässig.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem EuGH die im Tenor genannte Frage gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.

10 1. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen

- 11 a) Nationales Recht

12 § 25a UStG Differenzbesteuerung

(1) Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 von beweglichen körperlichen Gegenständen gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Wiederverkäufer. Als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert.

2. Die Gegenstände wurden an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert. Für diese Lieferung wurde

a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 nicht erhoben oder

b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

3. Die Gegenstände sind keine Edelsteine (aus Positionen 71 02 und 71 03 des Zolltarifs) oder Edelmetalle (aus Positionen 71 06, 71 08, 71 10 und 71 12 des Zolltarifs).

(2) Der Wiederverkäufer kann spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung eines Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt erklären, dass er die Differenzbesteuerung von Beginn dieses Kalenderjahres an auch auf folgende Gegenstände anwendet:

1. Kunstgegenstände (Nummer 53 der Anlage 2), Sammlungsstücke (Nummer 49 Buchstabe f und Nummer 54 der Anlage 2) oder Antiquitäten (Position 9706 00 00 des Zolltarifs), die er selbst eingeführt hat, oder

2. Kunstgegenstände, wenn die Lieferung an ihn steuerpflichtig war und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde.

Die Erklärung bindet den Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre.

(3) Der Umsatz wird nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b und in den Fällen des § 10 Abs. 5 tritt an die Stelle des Verkaufspreises der Wert nach § 10 Abs. 4 Nr. 1. ...

(4)-(6) ...

(7) Es gelten folgende Besonderheiten:

1. Die Differenzbesteuerung findet keine Anwendung

a) auf die Lieferungen eines Gegenstands, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist,

b) auf die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs im Sinne des § 1b Abs. 2 und 3.

2. Der innergemeinschaftliche Erwerb unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des § 1a Abs. 1 die Differenzbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist.

3. Die Anwendung des § 3c und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a) sind bei der Differenzbesteuerung ausgeschlossen. ...

13 § 14a UStG Zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen

(1)-(5) ...

(6) In den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 hat die Rechnung die Angabe "Sonderregelung für Reisebüros" und in den Fällen der Differenzbesteuerung nach § 25a die Angabe "Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung", "Kunstgegenstände/Sonderregelung" oder "Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung" zu enthalten. ...

14 § 163 AO Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen

(1) Steuern können niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden.

(2) Eine Billigkeitsmaßnahme nach Absatz 1 kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden, für die sie von Bedeutung ist.

15 § 227 AO Erlass

Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren

Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.

16 b) Unionsrecht

17 Art. 314 MwStSystRL Differenzbesteuerung

Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft von einer der folgenden Personen geliefert werden:

- a. von einem Nichtsteuerpflichtigen;
- b. von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die Lieferungen des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 136 von der Steuer befreit ist;
- c. von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß Artikel 284 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt;
- d. von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist.

18 Art. 226 MwStSystRL Rechnungsangaben

Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten: ...

14. im Falle der Anwendung einer der auf Gebrauchsgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten anwendbaren Sonderregelungen: die entsprechende Angabe "Gebrauchsgegenstände/Sonderregelung", "Kunstgegenstände/Sonderregelung" bzw. "Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung"

19 2. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht ohne Berücksichtigung des Vertrauensschutzes

20 a) Die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler liegen nicht vor. Der Senat sieht im Rahmen des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens insoweit von einer Begründung ab.

21 b) Lässt man außer Betracht, ob der Klägerin Vertrauensschutz zu gewähren ist, hat das FG die Klage zu Recht abgewiesen. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG liegen im Streitfall die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG nicht vor. Für den Erwerb der Uhren durch die Klägerin wurde Umsatzsteuer geschuldet. Der Erwerb der Uhren erfolgte weder von Privatpersonen noch von Kleinunternehmern. Er erfolgte auch nicht im Rahmen der Differenzbesteuerung, da die Lieferer der Uhren an die Klägerin zu Unrecht die Differenzbesteuerung angewendet haben. Auf den Umstand, dass das nationale Recht aufgrund der fehlenden Beschränkung auf die Lieferung von Gebrauchsgegenständen und in der Definition des Begriffs des Wiederverkäufers vom Unionsrecht abweicht (vergleiche --vgl.-- Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2017 - V R 37/15, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 258, 161, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2019, 452, Rz 17), kommt es insoweit nicht an.

22 c) Fehlen danach die Voraussetzungen des § 25a UStG oder sind diese unerwiesen geblieben, so besteht für den Unternehmer kein Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 11.12.2024 - XI R 9/23, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2025, 803, Rz 20; BFH-Beschluss vom 11.12.2024 - XI R 15/21, BFH/NV 2025, 383, Rz 18). Für die Anwendung der Differenzbesteuerung reicht es insbesondere nicht aus, wenn die Differenzbesteuerung des Vorlieferers --wie hier-- zu Unrecht ("faktisch") vorgenommen wurde (vgl. BFH-Urteile vom 23.04.2009 - V R 53/07, BFH/NV 2010, 254, unter II.2.c; vom 23.04.2009 - V R 52/07, BFHE 226, 123, BStBl II 2009, 860, unter II.3.c).

23 3. Nach nationalem Recht wird nur gesetzlich angeordneter Vertrauensschutz im Festsetzungsverfahren geprüft

- 24** In Bezug auf die Frage, wie der gute Glaube des Steuerpflichtigen an das Vorliegen der Voraussetzungen einer Vorschrift geschützt ist, wird im nationalen Recht differenziert:
- 25** a) Soweit das Umsatzsteuergesetz selbst den Schutz des guten Glaubens beziehungsweise des Vertrauens vorsieht, wird Vertrauensschutz bereits bei der Festsetzung der Umsatzsteuer gewährt.
- 26** aa) Dies betrifft zum einen die innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a Abs. 4 Satz 2 UStG).
- 27** Für eine --steuerfreie-- innergemeinschaftliche Lieferung müssen grundsätzlich die in § 6a Abs. 1 UStG genannten Voraussetzungen erfüllt sein. Soweit der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt hat, obwohl diese Voraussetzungen nicht vorliegen, ist die Lieferung nach der gesetzlichen Anordnung des § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG der Abnehmer die entgangene Steuer. Die Gewährung von Vertrauensschutz gegenüber dem Steuerpflichtigen und die Festsetzung gegenüber dem täuschenden Abnehmer erfolgen im Festsetzungsverfahren (vgl. zum Beispiel --z.B.-- BFH-Urteil vom 13.06.2018 - XI R 20/14, BFHE 262, 174, BStBl II 2018, 800, Rz 62 ff.; Abschn. 6a.8. des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).
- 28** bb) § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG sieht ebenfalls Vertrauensschutz bereits bei der Steuerfestsetzung vor. Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in dem im Gesetz genannten Fällen übereinstimmend davon ausgegangen, dass --obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen-- eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gegeben ist, gilt der Leistungsempfänger gleichwohl als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen. Damit wurde eine zuvor bestehende Verwaltungsregelung gesetzlich festgeschrieben, nachdem der BFH diese mangels gesetzlicher Verankerung nicht im Festsetzungsverfahren berücksichtigt hatte (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2013 - V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128). Ziel war es, eine praxisgerechte Abwicklung wiederherzustellen, um Rechtssicherheit für den leistenden Unternehmer und den Leistungsempfänger zu erlangen, wenn es aufgrund dieser Handhabung zu keinen Steuerausfällen gekommen ist und der Leistungsempfänger den an ihn erbrachten Umsatz in zutreffender Höhe versteuert hat (Drucksachen des Deutschen Bundestages 18/1995, S. 114 zum damaligen § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG).
- 29** b) Soweit ein Schutz des guten Glaubens nicht im Gesetzestext des Umsatzsteuergesetzes vorgesehen ist, wird der gute Glaube des Steuerpflichtigen nur in einem --vom Festsetzungsverfahren getrennten-- Billigkeitsverfahren geschützt.
- 30** aa) So sieht für Ausfuhrlieferungen § 6 UStG keine ausdrückliche Vertrauensschutzregelung (entsprechend § 6a Abs. 4 UStG) vor. Nach der Rechtsprechung des BFH ergibt sich aus den im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes aber, dass die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht versagt werden darf, wenn der liefernde Unternehmer die Fälschung des Ausfuhrnachweises, den der Abnehmer ihm vorlegt, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hat erkennen können (BFH-Urteile vom 30.07.2008 - V R 7/03, BFHE 223, 372, BStBl II 2010, 1075, Leitsatz 1; vom 19.11.2009 - V R 8/09, BFH/NV 2010, 1141, Rz 18; BFH-Beschluss vom 29.03.2016 - XI B 77/15, BFH/NV 2016, 1181, Rz 17 ff.; siehe auch --s.a.-- EuGH-Urteil Netto Supermarkt vom 21.02.2008 - C-271/06, EU:C:2008:105, Rz 27).
- 31** bb) Auch nach der Rechtsprechung des BFH zum Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) kann sich ein Steuerpflichtiger im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens nicht auf den Schutz seines guten Glaubens an das Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsmerkmale berufen, um einen Vorsteuerabzug zu erlangen oder zu behalten (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30.04.2009 - V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, unter II.3.a; vom 08.07.2009 - XI R 51/07, BFH/NV 2010, 256, unter II.2.; vom 12.08.2009 - XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259, unter II.1.c bb; vom 02.09.2010 - V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl II 2011, 235, Rz 16 f.; vom 22.07.2015 - V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 31; vom 15.10.2019 - V R 29/19 (V R 44/16), BFHE 267, 129, BStBl II 2021, 646, Rz 32 ff.; ebenso Hartman in Offerhaus/Söhn/Lange, § 15 UStG Rz 263; Bunjes/Heidner, UStG, 23. Aufl., § 15 Rz 30; Heuermann, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2015, 798; derselbe, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 2077 und DStR 2019, 1089; Reiß, MwStR 2017, 444). Allerdings ist diese Auffassung nicht ohne Kritik geblieben (für die Berücksichtigung von Vertrauensschutz im Festsetzungsverfahren FG Münster, Beschluss vom 12.12.2013 - 5 V 1934/13 U, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 395; FG Berlin-Brandenburg, Beschlüsse vom 03.04.2014 - 7 V 7027/14, EFG 2014, 1445, Rz 33 ff. und vom 27.08.2014 - 7 V 7147/14, EFG 2014, 2096, Rz 30; Drüen, Der Betrieb 2010, 1847; von Streit, Umsatz-Steuerberater --UStB-- 2012, 288; Stapperfend, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 321; Hassa, UR 2015, 809; Weymüller, MwStR 2015,

820; Grube, MwStR 2015, 969; Neeser, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2015, 331; von Streit/Luther, UStB 2016, 51; Nieskens, EU-Umsatz-Steuerberater 2017, 77; Schumann, DStR 2017, 2719; Sterzinger, UR 2017, 609; von Streit, MwStR 2019, 710; Weymüller, MwStR 2019, 283; Lange, UR 2020, 595; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 79; Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 903).

- 32** cc) Außerdem ist nach der Rechtsprechung des BFH in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger einen Direktanspruch gegen den Fiskus geltend macht, hierüber im Billigkeitsverfahren und nicht bereits im Rahmen der Steuerfestsetzung zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 30.06.2015 - VII R 30/14, BFHE 250, 34, BStBl II 2022, 246, Rz 17 ff.; vom 22.08.2019 - V R 50/16, BFHE 266, 395, BStBl II 2022, 290, Rz 16; BFH-Beschluss vom 05.01.2021 - XI S 20/20 (PKH), BFH/NV 2021, 665, Rz 29).
- 33** c) Soweit sich der Steuerpflichtige auf Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes bereits im Festsetzungsverfahren --vor Bekanntgabe der Steuerfestsetzung-- beruft, ist die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 Abs. 2 AO allerdings regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden (vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2015 - V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 32, 46). Dies ist im Streitfall jedoch nicht geschehen.
- 34** d) Für die --hier im Streit stehende-- Differenzbesteuerung sieht § 25a UStG den Schutz des guten Glaubens an die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale im Gesetzestext gleichfalls nicht vor.
- 35** aa) Die Rechtsprechung der Finanzgerichte verweist deshalb, wie die Vorinstanz, bei der Differenzbesteuerung die Steuerpflichtigen bei Geltendmachung von Vertrauensschutz auf das Billigkeitsverfahren (z.B. FG Düsseldorf, Urteil vom 24.03.2021 - 5 K 1414/18 U, EFG 2021, 1948, Rz 45 ff.; FG Münster, Urteil vom 29.03.2022 - 5 K 1589/21 U, EFG 2022, 1244; offenlassend aber z.B. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21.12.2013 - 1 K 1651/20, EFG 2024, 1247; FG Münster, Urteil vom 28.05.2024 - 15 K 3670/19 U, EFG 2024, 1349, Rz 72; kritisch Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, § 25a Rz 100). Die Finanzverwaltung sieht in Abschn. 25a.1. UStAE ebenfalls keinen Schutz des guten Glaubens des Steuerpflichtigen vor.
- 36** bb) Würde der Senat die unter II.3.b genannte Rechtsprechung konsequent fortführen, wäre der Auffassung der Vorinstanz zu folgen und es käme im Streitfall auf die Prüfung, ob die Klägerin gutgläubig war und von ihren Lieferanten über das Vorliegen der Voraussetzungen der Differenzbesteuerung getäuscht worden ist, mangels einer entsprechenden Normierung im Gesetzestext nicht an.
- 37** cc) Der BFH hat allerdings die Frage, ob die unter II.3.b erörterten Maßstäbe auf die Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) zu übertragen sind, bisher offengelassen (vgl. BFH-Beschluss vom 11.12.2024 - XI R 15/21, BFH/NV 2025, 383, Rz 21 ff.; s.a. BFH-Urteile vom 23.04.2009 - V R 52/07, BFHE 226, 123, BStBl II 2009, 860, Rz 39; vom 23.04.2009 - V R 53/07, BFH/NV 2010, 254, Rz 38); denn in den Fällen, in denen der BFH bislang zur Entscheidung berufen war, war die Klägerseite nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) jeweils nicht gutgläubig. Die Rechtsfrage war daher für die Entscheidung unerheblich.

38 4. Zur Anrufung des EuGH

- 39** Im Streitfall stellt sich die Frage, ob Art. 314 MwStSystRL unter Beachtung des Effektivitätsgebots einer nationalen Praxis entgegensteht, die einen guten Glauben des Wiederverkäufers an die Erfüllung der Voraussetzungen der Differenzbesteuerung außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens berücksichtigt. Der vorlegende Senat neigt bei --die Vorlage rechtfertigenden-- Zweifeln dazu, diese Frage zu bejahen.
- 40** a) Die Zweifel ergeben sich für den Senat einerseits --konkret auf die Differenzbesteuerung bezogen-- aus dem EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389.
- 41** aa) In der Rechtssache Litdana stritten die Beteiligten um die Anwendung der Differenzbesteuerung. Die Rechnungen an Litdana enthielten sowohl den in solchen Fällen gemäß Art. 226 Nr. 14 MwStSystRL zwingend erforderlichen Hinweis, dass die für den Bereich der Gebrauchtgegenstände anwendbare Sonderregelung Anwendung findet, als auch alle weiteren erforderlichen Angaben (EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 21).
- 42** bb) Der EuGH entschied, dass Art. 314 MwStSystRL es den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats verwehrt, einem Steuerpflichtigen, der eine Rechnung mit den nach Art. 226 Nr. 14 MwStSystRL und allen weiteren erforderlichen Angaben erhalten hat, das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu versagen, selbst wenn

eine spätere Prüfung dieser Behörden ergibt, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer, der die Gebrauchtgegenstände geliefert hatte, die Differenzbesteuerung auf die Lieferung dieser Gegenstände in Wirklichkeit nicht angewandt hatte, es sei denn, die zuständigen Behörden weisen nach, dass der Steuerpflichtige nicht in gutem Glauben gehandelt hat oder nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 30, 48).

- 43** cc) Daraus ergibt sich möglicherweise, dass --entgegen der bisherigen nationalen Praxis-- die Differenzbesteuerung im Festsetzungsverfahren nicht mit der Begründung versagt werden kann, dass die objektiven Voraussetzungen nicht vorliegen, wie es auch in der Rechtssache Litdana --dort im litauischen Festsetzungsverfahren-- der Fall war (vgl. EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 30). Die Versagung der Anwendung der Differenzbesteuerung im Festsetzungsverfahren der Klägerin könnte daher unionsrechtswidrig sein, wenn die Klägerin insoweit gutgläubig war (vgl. EuGH-Urteil Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, Rz 48), was das FG nicht geprüft hat, weil das dem Billigkeitsverfahren vorbehalten sei.
- 44** b) Andererseits speisen sich die Zweifel des Senats aus grundsätzlichen Erwägungen. Es erscheint dem Senat weiterhin fraglich, ob es einem Mitgliedstaat erlaubt ist, den Steuerpflichtigen zur Berücksichtigung seines guten Glaubens auf ein weiteres Verfahren (Billigkeitsverfahren) zu verweisen. Der BFH hat bereits mehrfach unionsrechtliche Zweifel daran geäußert und --sowohl zum Vorsteuerabzug als auch zum Direktanspruch-- bereits Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet (vgl. hierzu den Vorlagebeschluss des Senats vom 06.04.2016 - XI R 20/14, BFHE 254, 152, Rz 60 ff. und den Vorlagebeschluss des V. Senats des BFH vom 21.09.2016 - V R 29/15, BFHE 255, 315, Rz 69 ff.). Die dazu gestellten Vorlagefragen hat der EuGH jeweils nicht beantwortet, weil es darauf in den Vorlagefällen jeweils nicht mehr ankam (vgl. EuGH-Urteile Geissel und Butin vom 15.11.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:867, Rz 51; Kollroß und Wirtl vom 31.05.2018 - C-660/16 und C-661/16, EU:C:2018:372, Rz 70). Der Senat sieht sich deshalb nach Art. 267 Abs. 3 AEUV verpflichtet, dem EuGH die weiterhin ungeklärte und aus seiner Sicht weiterhin zweifelhafte unionsrechtliche Frage erneut vorzulegen. Es ist aus den nachfolgenden Gründen fraglich, ob die Nichtberücksichtigung von Vertrauensschutzerwägungen im Festsetzungsverfahren in einem Fall wie diesem gegen das Unionsrecht verstößt.
- 45** aa) Der Senat ist sich zunächst dessen bewusst, dass es nach ständiger Rechtsprechung des EuGH mangels einer einschlägigen Unionsregelung Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats ist, Verfahrensmodalitäten zu regeln, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen (vgl. EuGH-Urteile Reemtsma vom 15.03.2007 - C-35/05, EU:C:2007:167, Rz 40; Ispas vom 09.11.2017 - C-298/16, EU:C:2017:843, Rz 29; SC Cridar Cons vom 24.02.2022 - C-582/20, EU:C:2022:114, Rz 42; Vivacom Bulgaria vom 19.12.2024 - C-369/23, EU:C:2024:1043, Rz 36). Ebenso ist sich der Senat darüber im Klaren, dass ihm die Prüfung obliegt, ob eine nationale Praxis mit dem Effektivitätsgebot vereinbar ist. Der EuGH kann dem vorlegenden Gericht hierzu allerdings Hinweise geben (vgl. z.B. EuGH-Urteile Surgicare vom 12.02.2015 - C-662/13, EU:C:2015:89, Rz 27, m.w.N.; Sole-Mizo und Dalmandi Mezögazdasági vom 23.04.2020 - C-13/18, C-126/18, EU:C:2020:292, Rz 29; Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie vom 05.05.2022 - C-570/20, EU:C:2022:348, Rz 44; VB II vom 16.01.2025 - C-400/23, EU:C:2025:14, Rz 54).
- 46** bb) In Bezug auf die Vorlagefrage hatte in den beiden vom BFH vorgelegten Verfahren Generalanwalt Wahl Zweifel an der Vereinbarkeit eines gesonderten Verfahrens mit dem Unionsrecht geäußert (Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Geissel und Butin vom 05.07.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:515, Rz 74 f. sowie in der Rechtssache Kollroß und Wirtl vom 30.01.2018 - C-660/16, EU:C:2018:45, Rz 77 ff.). Es sei zu berücksichtigen, ob das "gesonderte Verfahren hinsichtlich seiner Länge, Komplexität und der damit verbundenen Kosten unverhältnismäßige Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen mit sich bringt" (Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Geissel und Butin vom 05.07.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:515, Rz 73 und in der Rechtssache Kollroß und Wirtl vom 30.01.2018 - C-660/16, EU:C:2018:45, Rz 77). Dem Generalanwalt sei kein Grund ersichtlich, "warum ein Steuerpflichtiger nicht berechtigt sein sollte, ein solches Recht im Rahmen des normalen Steuerfestsetzungsverfahrens geltend zu machen" (Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Geissel und Butin vom 05.07.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:515, Rz 75). Der Generalanwalt hat auf das unionsrechtliche Effektivitätsgebot hingewiesen, wonach die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden darf (vgl. z.B. EuGH-Urteile Surgicare vom 12.02.2015 - C-662/13, EU:C:2015:89, Rz 26, m.w.N.; Biosafe - Indústria de Reciclagens vom 12.04.2018 - C-8/17, EU:C:2018:249, Rz 37; C.F. vom 04.06.2020 - C-430/19, EU:C:2020:429, Rz 34; Shell Deutschland Oil vom 22.12.2022 - C-553/21, EU:C:2022:1030,

- 47** cc) Allerdings hat Generalanwalt Wahl in beiden Verfahren ausgeführt, dass es an hinreichend detaillierten Informationen zu dem besonderen Billigkeitsverfahren --und zu den Unterschieden zwischen diesem Verfahren und dem normalen Festsetzungsverfahren-- fehlt, um über die Vorlagefragen (abschließend) befinden zu können (Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Geissel und Butin vom 05.07.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:515, Rz 72 sowie in der Rechtssache Kollroß und Wirtl vom 30.01.2018 - C-660/16, EU:C:2018:45, Rz 77). Der Senat ergänzt deshalb seine Ausführungen um weitere Informationen zu den Unterschieden zwischen Billigkeitsverfahren und regulärem Festsetzungsverfahren:
- 48** (1) Das Besteuerungsverfahren dient dazu, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben die Finanzbehörden dabei sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden (§ 85 AO). Das gesonderte Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) hingegen dient an sich dazu, krass unangemessene Ergebnisse des Besteuerungsverfahrens im Einzelfall aus persönlichen oder sachlichen Gründen zu korrigieren, die sich dadurch ergeben können, dass das Steuerverfahren als Massenverfahren zwangsläufig durch einheitliche, abstrakt generelle und daher gewisse tatsächliche Verschiedenheiten vernachlässigende Regelungen geprägt ist. Die Ergebnisse von Praktikabilität und Typisierung steuerlicher Regelungen sollen durch das Billigkeitsverfahren im Einzelfall abgemildert werden können (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 163 AO Rz 21; Loose in Tipke/Kruse, § 163 AO Rz 1; Klein/Rüsken, AO, 18. Aufl., § 163 Rz 1). § 163 AO betrifft den Fall, dass die Steuer noch nicht festgesetzt ist. Die Parallelvorschrift (§ 227 AO) regelt den Erlass aus Billigkeitsgründen im Erhebungsverfahren, nachdem die Steuer bereits festgesetzt wurde.
- 49** (2) Während das Steuerfestsetzungsverfahren im Falle der Umsatzsteuer nach der Pflicht des Steuerpflichtigen zur Steueranmeldung (§ 18 Abs. 1 und 3 UStG), die oftmals einer Steuerfestsetzung gleichsteht (§ 168 AO), von Amts wegen --gegebenenfalls mit anschließender Durchführung einer Außenprüfung (§§ 193 ff. AO)-- betrieben wird, wird ein gesondertes Billigkeitsverfahren im Regelfall nur auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt.
- 50** (3) Beide Verfahren folgen unterschiedlichen Maßstäben.
- 51** (a) Vollständig vom Amtsermittlungsgrundsatz geprägt ist das Steuerfestsetzungsverfahren.
- 52** (aa) Die Finanzbehörden ermitteln den Sachverhalt von Amts wegen und haben dabei alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen (§ 88 Satz 1 und 2 AO). Maßstab ist die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung. Dadurch entscheidet die Steuerbehörde über Bestehen oder Nichtbestehen eines Steueranspruchs (vgl. Schuster in HHSp, § 155 AO Rz 5; Seer in Tipke/Kruse, § 155 AO Rz 2). Gegen die Steuerfestsetzung ist Einspruch und gegebenenfalls Klage zulässig.
- 53** (bb) Ist der Steuerpflichtige mit der Steuerfestsetzung nicht einverstanden, kann er Einspruch (§ 347 ff. AO) einlegen. Das Einspruchsverfahren selbst ist zwar kostenfrei. Allerdings werden Aufwendungen, die dem Einspruchsführer --selbst im Erfolgsfall-- anderweitig entstehen können, etwa durch die Zuziehung eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts, grundsätzlich nicht erstattet (vgl. Birkenfeld in HHSp, § 367 AO Rz 20; Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rz 38). Schließt sich dem Einspruchsverfahren ein erfolgreiches Klageverfahren (§ 40 ff. FGO) an, kann der Steuerpflichtige nach § 139 Abs. 1 und 3 Satz 3 FGO eine Erstattung der Gebühren und Auslagen eines Bevollmächtigten oder Beistands für das Vorverfahren nur dann verlangen, wenn das Gericht die Zuziehung des Bevollmächtigten gemäß § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO für notwendig erklärt (Birkenfeld in HHSp, § 367 AO Rz 20; Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rz 38). Verliert der Steuerpflichtige das Klageverfahren, hat er aufgrund von § 135 Abs. 1 FGO --neben etwaigen Aufwendungen für Prozessbevollmächtigte-- Gerichtskosten zu tragen, deren Höhe vom Streitwert abhängt (vgl. § 3 in Verbindung mit --i.V.m.-- § 52 Abs. 1 des Gerichtskostengesetzes --GKG--).
- 54** (cc) Nach dem Klageverfahren schließt sich für den unterliegenden Beteiligten die Möglichkeit an, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde (§§ 115 ff. FGO) einzulegen. Beide Verfahren sind mit weiteren Kosten verbunden, die der unterliegende Beteiligte zu tragen hat (§ 135 ff. FGO). Eine Kostenlast für den Steuerpflichtigen kann sich ergeben, wenn er erfolglos oder die Finanzbehörde erfolgreich ein Rechtsmittel einlegt.
- 55** (b) Im Billigkeitsverfahren hingegen hat die Finanzbehörde insbesondere die geltend gemachten Billigkeitsgründe zu prüfen, unter dem Gesichtspunkt der Einzelfallgerechtigkeit pflichtgemäß Ermessen auszuüben und

abschließend durch besonderen Verwaltungsakt zu entscheiden (vgl. von Groll in HHSp, § 163 AO Rz 21; Loose in Tipke/Kruse, § 163 AO Rz 20).

- 56** (aa) In der Praxis erfolgt oftmals nur die Prüfung der vom Steuerpflichtigen vorgetragenen Gesichtspunkte, wegen derer er eine Billigkeitsmaßnahme begehrt. Eine Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen, auch zugunsten der Beteiligten, unterbleibt regelmäßig.
- 57** (bb) Auch ein Bescheid, mit dem über Billigkeitsmaßnahmen entschieden wird, kann mit dem Einspruch (§§ 347 ff. AO) gegenüber der Steuerbehörde und nachfolgend mit der Klage zum Finanzgericht (§§ 40 ff. FGO) und der Revision beziehungsweise Nichtzulassungsbeschwerde (§§ 115 ff. FGO) angefochten werden (von Groll in HHSp, § 163 AO Rz 147; Loose in Tipke/Kruse, § 163 AO Rz 27, 30). Hinsichtlich der Kosten gelten die gleichen Erwägungen wie im Steuerfestsetzungsverfahren.
- 58** (4) Verbindet die Behörde Festsetzungs- und Billigkeitsverfahren durch Entscheidung in einem Bescheid, was sie nach § 163 Abs. 2 AO kann, aber nicht muss, entsteht kein doppeltes Kostenrisiko. Der Streitwert des gegen beide Bescheide gerichteten gerichtlichen Verfahrens verdoppelt sich nicht, auch wenn es sich um selbständige Streitgegenstände handelt (vgl. Senatsbeschluss vom 26.05.2000 - XI E 1/00, BFH/NV 2001, 43, unter II.1.). Denn Maßstab ist nach § 52 Abs. 1 GKG die sich aus dem Antrag des Klägers für ihn ergebende Bedeutung der Sache (vgl. Senatsbeschluss vom 23.08.2023 - XI E 1/23, BFH/NV 2023, 1415, Rz 23). Da die abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitsverfahren im Sinne des § 45 Abs. 1 Satz 3 GKG auf dasselbe wirtschaftliche Interesse gerichtet ist, nämlich auf die Aufhebung der Festsetzung in der betreffenden Höhe, erhöht sich abweichend von § 39 Abs. 1 GKG der Streitwert durch die objektive Klagehäufung nicht (zum Verhältnis von Haupt- und Hilfsantrag auch Senatsbeschluss vom 23.08.2023 - XI E 1/23, BFH/NV 2023, 1415, Rz 23; vgl. auch Morsch in HHSp, § 139 FGO Rz 300). Liegt ein Fall des § 163 Abs. 2 AO vor, dämpft dies demnach das Kostenrisiko ein Stück weit.
- 59** (5) Problematisch ist insoweit allerdings der --im Streitfall wie oftmals auch sonst in der Praxis-- vorkommende Fall, dass die Behörde den Weg des § 163 Abs. 2 AO nicht wählt, sondern zunächst allein über die Steuerfestsetzung, anschließend durch separaten Bescheid über Billigkeitsfragen entscheidet ("Aufspaltung des Verfahrens"). Das Kostenrisiko verdoppelt sich. Denn im Zweifel muss der Steuerpflichtige zwei Einspruchsverfahren und zwei Klagen wirtschaftlich auf sich nehmen, nämlich zunächst hinsichtlich der Steuerfestsetzung an sich, anschließend mit Blick auf die Ablehnung der gewünschten Billigkeitsmaßnahme. Auch wenn der Steuerpflichtige die Aufhebung der Festsetzung in der betreffenden Höhe im Ergebnis nur einmal erreichen kann, wäre der nämliche Steuerbetrag in beiden gerichtlichen Verfahren --also zweimal-- Maßstab für die Streitwertberechnung (§ 52 Abs. 1 GKG).
- 60** (6) Darüber hinaus kann die verfahrensrechtliche Aufspaltung zu einer erheblichen Verzögerung der Rechtsschutzgewährung führen. Wartet die Steuerbehörde beispielsweise mit Entscheidungen über Billigkeitsfragen ab, bis über die Steuerfestsetzung rechtskräftig --mitunter erst nach Abschluss eines Revisionsverfahrens vor dem vorlegenden Gericht-- entschieden ist, können mehrere Jahre zusätzlich verstreichen.
- 61** (7) Der Umstand, dass Festsetzungs- und Billigkeitsverfahren unterschiedlichen Maßstäben folgen (oben unter II.4.b cc (3)), bringt außerdem das Risiko mit sich, dass bestimmtes Vorbringen, das hiernach im einen oder anderen Verfahren geltend zu machen ist, im Falle einer Entscheidung durch getrennte Bescheide (versehentlich) im zugehörigen Verfahren nicht vorgebracht wird und später unberücksichtigt bleibt, zum Beispiel wenn die betreffende Steuerfestsetzung bereits bestandskräftig ist und die Gesichtspunkte dort --und nicht im anschließenden Billigkeitsverfahren-- zu prüfen gewesen wären (vgl. dazu etwa BFH-Urteil vom 21.01.1992 - VIII R 51/88, BFHE 168, 500, BStBl II 1993, 3, unter 4.a; BeckOK AO/Oosterkamp, Ed. 01.04.2025, AO § 163 Rz 6). Umgekehrt soll im umgekehrten Fall --wie im Streitfall-- Vorbringen, das im Rahmen der regulären Festsetzung geltend gemacht wird, unzulässig sein, soweit es sachlich dem Billigkeitsverfahren zuzuordnen ist.
- 62** dd) Legt man dies zugrunde, neigt der Senat unter Berücksichtigung der von Generalanwalt Wahl für maßgeblich gehaltenen Gesichtspunkte und dem unionsrechtlichen Effektivitätsgebot (oben unter II.4.b bb) zu folgender Annahme: Vertrauensschutzfragen bei der Differenzbesteuerung nicht bereits im Rahmen der Steuerfestsetzung zu prüfen, mutet dem Steuerpflichtigen ein weiteres Verfahren zu, welches "hinsichtlich seiner Länge, Komplexität und der damit verbundenen Kosten unverhältnismäßige Schwierigkeiten" (Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Geissel und Butin vom 05.07.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:515, Rz 73) mit sich bringt und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte im Sinne der EuGH-Rechtsprechung (oben unter II.4.b bb) übermäßig erschwert.
- 63** (1) Die Prüfung von Vertrauensschutz im Billigkeitsverfahren mit einer Ermessensreduzierung auf Null, nämlich

wenn Vertrauen besteht, ist dem Billigkeitsverfahren wesensfremd, da die Behörde im Billigkeitsverfahren nach Ermessen entscheidet, mag dieses im Einzelfall auch reduziert sein. Der Steuerpflichtige hat unter bestimmten Vertrauensschutz Gesichtspunkten aber einen Anspruch auf Vornahme der Differenzbesteuerung; diese steht ihm nicht lediglich aus Billigkeit, sondern aus Vertrauensschutz Gesichtspunkten zu (vgl. Lange, UR 2020, 595, 599 f.).

- 64** (2) Besonderes Gewicht hat für den Senat überdies das aufgezeigte Kostenrisiko. Das doppelte Kostenrisiko erschwert den Rechtsschutz deutlich (vgl. dazu Weymüller, MwStR 2015, 820; von Streit/Luther, UStB 2016, 51, m.w.N.; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 901.1; Lange, UR 2020, 595). Der Senat sieht in diesem Zusammenhang unter anderem die Gefahr, dass ein Gericht --wäre Vertrauensschutz im gesonderten Billigkeitsverfahren zu prüfen-- eine Klage, die sich gegen die Steuerfestsetzung richtet, sehenden Auges abzuweisen hätte, obwohl es erkennt, dass der Steuerpflichtige mit den von ihm vorgebrachten Gesichtspunkten des Vertrauensschutzes Erfolg hätte, würde er diese bloß im Rahmen des anderen Verfahrens geltend machen. Selbst eine Klagerücknahme könnte nicht verhindern, teils erhebliche Kosten tragen zu müssen. Der Steuerpflichtige wäre endgültig mit Kosten eines gerichtlichen Verfahrens belastet, obwohl er im Ergebnis die Steuer nicht entrichten muss, weil er ein Recht zur Vornahme der Differenzbesteuerung aus Vertrauensschutzgründen hat. All dies legt unter Kostengesichtspunkten eine unverhältnismäßige Erschwernis durch das Billigkeitsverfahren nahe.
- 65** (3) Das Problem verschärft sich dadurch, dass es oftmals von der wirtschaftlichen Fähigkeit, steuerliche Beratung in Anspruch zu nehmen, abhängt, ob ein Steuerpflichtiger von der Trennung der Verfahren weiß. Vor allem steuerlich nicht beratene Unternehmer laufen Gefahr, dass sie aus Unkenntnis unnötige Prozesskosten zu tragen haben oder gar mit der Steuer belastet bleiben.
- 66** (4) Die Verzögerung der Rechtsschutzgewährung, die mit der Aufspaltung auf zwei Verfahren droht (siehe oben unter II.4.b cc (6)), spricht ebenfalls für eine unzumutbare Erschwernis.
- 67** (5) Schließlich ist der vorläufige Rechtsschutz erschwert, wenn man den Steuerpflichtigen mit Vertrauensschutzerwägungen auf ein gesondertes Billigkeitsverfahren verweist. Denn als vorläufiger Rechtsschutz kommt nach Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 oder § 227 AO durch die Steuerbehörden ausschließlich ein Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung im Sinne von § 114 FGO in Betracht, die anders als eine Aussetzung der Vollziehung eines angefochtenen Umsatzsteuerbescheids nach § 69 FGO strengere Voraussetzungen hat (vgl. Weymüller, MwStR 2015, 820; Lange, UR 2020, 595; Rauda in HHSp, § 114 FGO Rz 18, m.w.N.; Loose in Tipke/Kruse, § 114 FGO Rz 11, m.w.N.). Auch darin sieht der vorlegende Senat eine weitere Erschwernis durch den Verweis auf ein gesondertes Verfahren.
- 68** (6) Für wenig überzeugend hält der Senat es demgegenüber, dass eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen der Differenzbesteuerung es erfordern soll, das Steuerfestsetzungsverfahren weitgehend von subjektiven Merkmalen und Prüfungsgegenständen freizuhalten und den guten Glauben des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers in einem gesonderten Verfahren zu prüfen. Diese Ziele dürften im Ergebnis nicht geeignet sein, das aufgezeigte Maß an Beeinträchtigung der durch das Unionsrecht gewährten Rechte zu rechtfertigen. Dass die Prüfung in einem anderen Verfahren erfolgen muss, macht sie nicht einfacher.
- 69** **5. Entscheidungserheblichkeit**
- 70** Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich.
- 71** a) Wäre Vertrauensschutz gemäß der bisherigen nationalen Praxis nicht bereits bei der Steuerfestsetzung, sondern im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens zu berücksichtigen, so hätte das FG die Klage zu Recht abgewiesen. Der vorlegende Senat müsste die Revision der Klägerin aus den unter II.2. genannten Gründen als unbegründet zurückzuweisen.
- 72** b) Wenn Vertrauensschutz hingegen bereits bei der Steuerfestsetzung zu prüfen ist, wäre die Vorentscheidung aufzuheben; denn das FG hat nicht geprüft, ob derlei Belange bei der Klägerin in Betracht kommen. Die Berücksichtigung der unionsrechtlichen Grundsätze bereits im Festsetzungsverfahren wäre dem Senat möglich, weil der BFH § 25a UStG in ständiger Rechtsprechung unionsrechtskonform auslegt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 20.10.2021 - XI R 2/20, BFHE 274, 330, BStBl II 2022, 503, Rz 28; BFH-Urteil vom 22.11.2023 - XI R 22/23 (XI R 2/20), BFHE 283, 151, Rz 26). Die Sache wäre dann mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, damit es in unionsrechtskonformer Auslegung des § 25a UStG prüft, ob die Klägerin in gutem Glauben gehandelt hat.

73 6. Rechtsgrundlage der Anrufung, Nebenentscheidungen

74 Grundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 AEUV. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de