

# Beschluss vom 15. September 2025, V B 10/24

## Geänderter Zinsbescheid während des Verfahrens der Nichtzulassungsbeschwerde

ECLI:DE:BFH:2025:B.150925.VB10.24.0

BFH V. Senat

AO § 233a, AO § 351 Abs 2, FGO § 68, FGO § 121, FGO § 127

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Februar 2024, Az: 12 K 1476/23

## Leitsätze

NV: Eine Nichtzulassungsbeschwerde wird unzulässig, wenn das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers an der Durchführung eines Revisionsverfahrens durch den Erlass eines Änderungsbescheids entfällt, wodurch es dann zugleich auch an einem Rechtsschutzbedürfnis für das Beschwerdeverfahren fehlt (Anschluss an Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 27.03.2013 - IV B 81/11, BFH/NV 2013, 1108).

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 08.02.2024 - 12 K 1476/23 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) im März 2020 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2019, die einen Vergütungsanspruch auswies, stimmte der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) zu. Das FA erließ außerdem gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) einen Bescheid über Zinsen zur Umsatzsteuer 2019 und setzte die auf 0 € lautende Zinsfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 AO aus. Gegen diesen Zinsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein und begehrte die Verzinsung des sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Vergütungsbetrags als Erstattung entsprechend der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (Richtlinie 2008/9/EG), wonach der Zinslauf --abweichend von § 233a Abs. 2 Satz 1 AO-- bereits vier Monate und zehn Tage nach Antragstellung und somit am 16.07.2020 beginne. Mit Änderungsbescheid vom 13.12.2022 setzte das FA Erstattungszinsen zur Umsatzsteuer 2019 nach Maßgabe eines Beginns des Zinslaufs zum 01.10.2021 fest (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO, Art. 97 § 36 Abs. 2 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung) und wies im Übrigen den Einspruch der Klägerin zurück.
- 2** Die Klage gegen den Bescheid über Zinsen zur Umsatzsteuer 2019 wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab.
- 3** Mit ihrer Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) geltend. Zudem lägen Verfahrensmängel vor, auf denen die Entscheidung beruhen könne.
- 4** Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung erließ das FA während des Beschwerdeverfahrens am 11.02.2025 einen geänderten Bescheid für 2019 über Umsatzsteuer und Zinsen, dessen Festsetzungen nunmehr zu

einer Umsatzsteuerzahllast und zu Nachzahlungszinsen führte.

- 5** Auf Nachfrage der Geschäftsstelle des Senats, ob der Rechtsstreit im Hinblick auf die nunmehr festgesetzten Nachzahlungszinsen in der Hauptsache für erledigt erklärt oder die Nichtzulassungsbeschwerde zurückgenommen werde, teilte die Klägerin mit, dass das Verfahren fortzuführen sei. Das FA habe rechtsfehlerhaft eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beim bloßen Verkauf von Aktien und Wertpapieren angenommen, "abziehbare Vorsteuerabzugsbeträge für bezogene Lieferungen und Leistungen, welche (wirtschaftlich) andere Steuerjahre als das Prüffahr betreffen, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen" und "Einnahmen, welche keine Umsätze darstellen (diverse Kapitalerträge) willkürlich zu Umsätzen umqualifiziert und diese Einnahmen bei der Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Gesamtumsätzen unzulässigerweise und entgegen § 15 Absatz 4 UStG i. V. mit Abschnitt 15.17 Absatz 3a UStGAE einbezogen". Weiterhin fehle es an Feststellungen des FA "zur wirtschaftlichen Zuordnung von abziehbaren/nicht abziehbaren Vorsteuerbeträgen zu Umsätzen mit/ohne umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen gemäß § 15 Absatz 4, Satz 1 UStG". Dennoch habe die Außenprüfung des FA ohne Angabe einer Rechtsgrundlage eine nicht im Umsatzsteuersystem existierende Aufteilungsmethode verwendet und diese als "verwaltungsökonomische Gesichtspunkte" bezeichnet. Dadurch habe das FA unter Verstoß gegen den klaren Inhalt der Behördenakten "künstlich einen Erstattungsbetrag in einen Nachzahlungsbetrag [verwandelt]". Tatsächlich sei ein zu verzinsender Erstattungsbetrag festzusetzen. Die aufgeführten Verstöße des FA seien "so gravierend und in rechtsbeugender Manier, dass dies kein Dritter als zumutbar erachten und dies hinnehmen müsse, weshalb die Festsetzung der Steuer [...] nichtig" sei. Zudem sei die Außenprüfung unter Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör durchgeführt worden und "[d]as Finanzamt [sei] Auskunftsbegehren nach der DSGVO zu personenbezogenen Daten des Betroffenen (des Geschäftsführers und Gesellschafters des Steuerpflichtigen) zu den im Zusammenhang mit der Steuerprüfung bzw. nachfolgenden Steuerveranlagung verarbeiteten personenbezogenen Daten unzureichend nachgekommen".
- 6** Die Klägerin beantragt mit Schreiben vom 08.08.2025 unter anderem, die Nichtigkeit des Bescheids über Umsatzsteuer und Zinsen für 2019 vom 11.02.2025 festzustellen, hilfsweise den Bescheid über Umsatzsteuer und Zinsen vom 11.02.2025 aufzuheben und das FA zu verpflichten, durch einen neu zu erteilenden Steuerbescheid, den mit dem Bescheid vom 11.02.2025 erhobenen Umsatzsteuerbetrag zuzüglich Zinsen darin als Erstattungsbetrag und Erstattungszinsen in unionsrechtskonformer Art und Weise, mit Verzinsungsbeginn ab dem Tag der Fälligkeit des erhobenen Umsatzsteuerbetrags und eines Zinssatzes in Höhe der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union festzusetzen und das FA zu verpflichten, diese Beträge an die Klägerin zu erstatten. Darüber hinaus beantragt die Klägerin im Schriftsatz vom 08.08.2025 "hilfsweise nachrangig", das FA unter Aufhebung des Bescheids vom 11.02.2025 "zu verpflichten, den Umsatzsteuerbescheid und Zinsbescheid vom 11.02.2025 zu ändern und den Anträgen der Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts stattzugeben und die Umsatzsteuer und Zinsen neu zu bescheiden, [h]ilfsweise das Verfahren bis zum Abschluss der in Zusammenhang mit dem Umsatzsteuerbescheid 2019 nebst Zinsen geführten Verfahren nach der DSGVO ruhend zu stellen, [...]".

## Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Beschwerde ist unzulässig und daher durch Beschluss zu verwerfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).
- 8** 1. Soweit der Antrag der Klägerin, die Nichtigkeit des geänderten Umsatzsteuerbescheids und des Zinsbescheids vom 11.02.2025 festzustellen, hilfsweise den Umsatzsteuerbescheid vom 11.02.2025 aufzuheben und das FA zu verpflichten, diesen zu ändern, dahingehend zu verstehen sein sollte, dass die Klägerin ihre gegen einen Zinsbescheid gerichtete Beschwerde auf die Feststellung der Nichtigkeit eines Umsatzsteuerbescheids wie etwa den geänderten Umsatzsteuerbescheid vom 11.02.2025 erweitern will, fehlt ihr hierfür bereits die --für die Zulässigkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde notwendige-- formelle Beschwer. Denn Verfahrensgegenstand des finanzgerichtlichen Urteils war ausschließlich die Zinsfestsetzung zur Umsatzsteuer 2019. Es liegt somit hinsichtlich der Feststellung der Nichtigkeit der Bescheide und der Umsatzsteuerfestsetzung 2019 keine Entscheidung des FG vor, deren Rechtmäßigkeit in einem Revisionsverfahren überprüft werden könnte (vgl. dazu BFH-Urteile vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, Rz 36, und vom 13.03.2018 - IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824, Rz 42). Unerheblich ist hierbei, dass Umsatzsteuer- und Zinsfestsetzung im Streitfall in dem Bescheid vom

11.02.2025 entsprechend § 233a Abs. 4 AO äußerlich verbunden wurden; es handelt sich weiterhin um zwei selbständige Verwaltungsakte (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2001 - I R 93/00, BFH/NV 2002, 613).

- 9** 2. In Bezug auf den im Verfahren vor dem FG angefochtenen Zinsbescheid ist die Nichtzulassungsbeschwerde, soweit die Klägerin die Zulassungsgründe überhaupt fristgerecht nach § 116 Abs. 3 Satz 1 FGO und hinreichend im Sinne des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt hat, jedenfalls durch den Erlass des Änderungsbescheids über die Zinsen zur Umsatzsteuer 2019 vom 11.02.2025, der gemäß § 121 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Beschwerdeverfahrens geworden ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 12.04.2016 - V B 3/15, BFH/NV 2016, 1184, Rz 4; zur Anwendung im Revisionsverfahren vgl. BFH-Urteil vom 30.04.2025 - XI R 15/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2025, 621, Rz 17), unzulässig geworden, da das auf Verzinsung zugunsten der Klägerin gerichtete bestehende Rechtsschutzbedürfnis entfallen ist.
- 10** a) Der Zinsbescheid vom 11.02.2025 ist gemäß § 121 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Ungeachtet der Frage, ob der Berücksichtigung des Vorbringens der Klägerin in dem Schriftsatz vom 08.08.2025 nicht bereits der Umstand entgegen steht, dass dieser nicht innerhalb der nach § 116 Abs. 3 Satz 4 FGO bis zum 15.05.2024 verlängerten Frist zur Begründung der Beschwerde eingegangen ist, hat die Klägerin hierin jedenfalls keine Gründe dargelegt, welche die Nichtigkeit des Zinsbescheids vom 11.02.2025 zur Folge haben könnten. Sie führt ausschließlich Gründe an, die die Umsatzsteuerfestsetzung betreffen und somit allenfalls zur Nichtigkeit des Umsatzsteuerbescheids vom 11.02.2025 führen könnten. Selbst für den Fall, dass der Ansicht der Klägerin zu folgen wäre, dass aus den von ihr genannten Gründen, die sich auf das materielle Umsatzsteuerrecht und dessen willkürliche Anwendung durch das FA beziehen, der Umsatzsteuerbescheid nichtig wäre, was der Senat ausdrücklich offen lässt, ist, da sich diese Gründe nicht auf die Wirksamkeit der Zinsfestsetzung beziehen, der Zinsbescheid vom 11.02.2025 allenfalls rechtswidrig und damit gleichwohl zum Gegenstand des Verfahrens geworden, so dass das Verfahren nicht mit dem ursprünglichen Zinsbescheid, der die Erstattungszinsen festgesetzt hat, fortzusetzen ist (vgl. Krumm in Tipke/Kruse, § 68 FGO Rz 20). Denn Steuer- und Zinsbescheid stehen zueinander im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid (BFH-Urteil vom 23.07.2019 - IX R 25/18, BFH/NV 2020, 1, Rz 28), wobei die Nichtigkeit des Grundlagenbescheids nur zur Rechtswidrigkeit des Folgebescheids, nicht aber nicht zu dessen Nichtigkeit führt (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2014 - X R 15/10, BFHE 247, 8, BStBl II 2015, 109, Rz 37).
- 11** b) Sowohl das bereits anfängliche Fehlen wie auch der spätere Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses bewirken die Unzulässigkeit des gerichtlichen Rechtsbehelfs (BFH-Beschluss vom 21.05.2024 - IX R 28/22, juris, Rz 10). Das Rechtsschutzbedürfnis für eine Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens mit einem Änderungsbescheid als dessen Gegenstand kann im Hinblick auf den Zweck der Nichtzulassungsbeschwerde dabei nur angenommen werden, wenn der Beschwerdeführer auch nach Erlass des Änderungsbescheids ein berücksichtigungswürdiges Interesse daran hat, dass das Revisionsverfahren eröffnet wird (vgl. BFH-Beschluss vom 11.01.1990 - VIII B 43/89, BFH/NV 1991, 168, Rz 7). Dementsprechend hat der BFH bereits entschieden, dass die Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig wird, wenn das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers an der Durchführung eines Revisionsverfahrens durch den Erlass eines Änderungsbescheids entfällt, wodurch es dann zugleich auch an einem Rechtsschutzbedürfnis für das Beschwerdeverfahren fehlt (BFH-Beschluss vom 27.03.2013 - IV B 81/11, BFH/NV 2013, 1108, Rz 18 f.; zum Erfordernis der Prüfung, ob die Nichtzulassungsbeschwerde durch den Erlass eines Änderungsbescheids unzulässig wird, vgl. auch BFH-Beschluss vom 06.02.2014 - VIII B 43/13, BFH/NV 2014, 711, Rz 17).
- 12** c) Im vorliegenden Fall fehlt es an einem Rechtsschutzbedürfnis in Bezug auf die von der Klägerin zu ihren Gunsten begehrte Verzinsung, auf die sich die von ihr nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO geltend gemachten Zulassungsgründe beziehen. Denn aufgrund des Erlasses des verfahrensgegenständlichen Zinsbescheids als Folgebescheid des Umsatzsteuerbescheids, besteht kein zugunsten der Klägerin zu verzinsender Vergütungsanspruch mehr, sondern liegt nunmehr stattdessen eine von der Klägerin zu verzinsende Steuernachforderung vor, so dass sich die Frage nach einem aus dem Unionsrecht abgeleiteten Anspruch, der über das nationale Recht hinausgeht, zwangsläufig erübrigt.
- 13** Damit ist zugleich die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob § 233a AO zur Berechnung von Erstattungszinsen zur Umsatzsteuer anwendbar oder stattdessen nach Maßgabe der Richtlinie 2008/9/EG und weiterer unionsrechtlicher Grundsätze ein von § 233a Abs. 1 AO abweichender Zinszeitraum und darüber hinaus ein höherer Zinssatz bei der Festsetzung von Erstattungszinsen zu berücksichtigen ist, nach Erlass des Änderungsbescheids und damit zum maßgeblichen Zeitpunkt der Entscheidung über die Beschwerde (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 256, und Werth in Gosch, FGO § 115 Rz 71) nicht mehr klärbar.

- 14** d) Die Klägerin kann für die Fortsetzung des vorliegenden Verfahrens auch nicht (hilfsweise) daraus ein Rechtsschutzbedürfnis herleiten, dass die nach der Außenprüfung festgesetzte Umsatzsteuer und die damit verbundene Nachzahlung für das Jahr 2019 --nach ihrer Ansicht-- unzutreffend ist und tatsächlich ein zu verzinsender Vergütungsanspruch festzusetzen sei. Denn Steuerbescheid und Zinsbescheid stehen --wie bereits oben unter II.2.a ausgeführt-- im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid zueinander (BFH-Urteil vom 23.07.2019 - IX R 25/18, BFH/NV 2020, 1, Rz 28). Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid, wozu bei einem Umsatzsteuerbescheid sowohl der von der Klägerin bestrittene Ansatz von Umsätzen als auch die beantragte Zuordnung von Vorsteuerbeträgen gehören, können nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht aber durch die Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden (§ 351 Abs. 2 AO). Danach kann die Klägerin ihre Einwendungen, die nach dem Erlass des geänderten Zinsbescheids vom 11.02.2025 ausschließlich den Umsatzsteuerbescheid betreffen, im vorliegenden Verfahren gegen den Zinsbescheid nicht erfolgreich vorbringen.
- 15** e) Die Vorentscheidung ist auch nicht im Hinblick auf den während des Beschwerdeverfahrens geänderten Zinsbescheid entsprechend § 127 FGO aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Denn hierzu kommt es nicht, wenn der Bescheid keine gegenüber den bisherigen Belastungen verbösernde Entscheidung enthält oder diese Entscheidung nicht streitig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 28.07.2016 - X B 205/15, BFH/NV 2016, 1742, Rz 11) oder es sich um Änderungen aufgrund der Änderung von Grundlagenbescheiden handelt (BFH-Beschluss vom 30.05.2014 - I B 82/13, juris, Rz 9), da die aufgrund der Änderung eines nicht streitgegenständlichen Grundlagenbescheids vorzunehmende Änderung des streitgegenständlichen Änderungsbescheids zu keiner streitigen Entscheidung im Beschwerdeverfahren führen kann.
- 16** So ist es hier. Die Änderung des im Beschwerdeverfahren streitgegenständlichen Zinsbescheids beruht ausschließlich auf der Änderung des dieser Zinsfestsetzung zugrunde liegenden Steuerbescheids. Da Steuer- und Zinsbescheid zueinander im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid stehen (BFH-Urteil vom 23.07.2019 - IX R 25/18, BFH/NV 2020, 1, Rz 28), konnte die --durch die geänderte Steuerfestsetzung verursachte-- Änderung des Zinsbescheids im Verfahren gegen den Zinsbescheid zu keinem veränderten Streitstoff führen, der eine erneute Befassung der Vorinstanz mit streitgegenständlich zu entscheidenden Fragen erforderlich macht oder auch nur rechtfertigt. Damit ist die Revision auch nicht zur Gewährleistung eines Rechtsschutzes zuzulassen, der insbesondere durch § 121 Satz 1, § 68 FGO gesichert werden soll. Es liegt keine Verfahrenskonstellation vor, bei der die Gefahr besteht, dass die Klägerin durch den Erlass eines ändernden oder ersetzenden Bescheids aus dem Verfahren gedrängt wird (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 17/14, BFH/NV 2014, 1507, Rz 35), da zum maßgeblichen Zeitpunkt der Entscheidung über die Beschwerde die Prozessvoraussetzungen nicht vorliegen.
- 17** Schließlich ist, wenn während des Verfahrens über eine Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision ein Änderungsbescheid ergeht, die Vorentscheidung nicht entsprechend § 127 FGO aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen, wenn die Nichtzulassungsbeschwerde --von vornherein-- unzulässig ist (BFH-Beschluss vom 25.02.2021 - VIII B 6/20, BFH/NV 2021, 769). Trotz verfahrensrechtlicher Unterschiede spricht dies dafür, ebenso zu verfahren, wenn die Beschwerde erst aufgrund des Änderungsbescheids unzulässig wird.
- 18** 3. Eine Aussetzung des Verfahrens nach § 121 Satz 1, § 74 FGO kommt --im Hinblick auf einen möglicherweise erhobenen Einspruch gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid vom 11.02.2025 und ein möglicherweise anhängiges datenschutzrechtliches Verfahren-- nicht in Betracht. Eine Verfahrensaussetzung kommt zwar auch im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde in Betracht, setzt aber auch hier eine Vorgeiflichkeit voraus (BFH-Beschluss vom 16.10.2018 - V B 30/18, BFH/NV 2019, 132, Rz 20 ff.), an der es sowohl in Bezug auf ein Einspruchsverfahren gegen die Steuerfestsetzung oder ein Verfahren nach der Datenschutz-Grundverordnung fehlt.
- 19** 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 20** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)