

Urteil vom 11. Dezember 2025, V R 14/23

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2025 V R 7/24 - Vollverzinsung nach § 233a der Abgabenordnung (AO) und Unionsrecht

ECLI:DE:BFH:2025:U.111225.VR14.23.0

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 FG Düsseldorf, 23. Juni 2023, Az: 1 K 1869/22 U

Leitsätze

NV: Die Vollverzinsung der Umsatzsteuer gemäß § 233a AO verstößt nicht gegen das Unionsrecht (Parallelentscheidung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.12.2025 - V R 7/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 23.06.2023 - 1 K 1869/22 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ gegenüber der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, im Juni 2018 einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2014, der zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des § 233a Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) zulasten der Klägerin führte, und zudem im Juli 2018 Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2011, die Unterschiedsbeträge zugunsten der Klägerin auswiesen. Die Unterschiedsbeträge zugunsten der Klägerin beruhten darauf, dass das FA infolge einer finanzgerichtlichen Entscheidung seine in den vorherigen Umsatzsteuerbescheiden für 2008 bis 2011 vertretene Auffassung korrigierte, wonach ein von der Klägerin für diese Jahre in Anspruch genommener Vorsteuerabzug mangels hinreichender Rechnungsangaben zu Unrecht erfolgt sei. Der Unterschiedsbetrag für 2014 in Höhe von 53.569.270 € zulasten der Klägerin ging darauf zurück, dass das FA den aufgrund der Berichtigungen der beanstandeten Rechnungen der Jahre 2008 bis 2011 im Jahr 2014 zunächst gewährten Vorsteuerabzug nunmehr versagte. Die Nachforderung aus der Festsetzung der Umsatzsteuer 2014 wurde mit den Erstattungsansprüchen, die sich aus den geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2008 bis 2011 ergaben, verrechnet.
- 2** Mit den Änderungsbescheiden setzte das FA im Jahr 2018 Zinsen im Sinne des § 233a AO fest. Die Festsetzungen von Zinsen zur Umsatzsteuer 2008 bis 2011 führten zu Erstattungszinsen in Höhe von insgesamt 8.571.075 €. Die Festsetzung von Zinsen zur Umsatzsteuer 2014 führte zu Nachzahlungszinsen in Höhe von 6.964.002 €.
- 3** Gegen die Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 2014 legte die Klägerin Einspruch ein. Die 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) im August 2022 erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1509 veröffentlichten Urteil ab.
- 4** Das FG nahm an, § 233a und § 238 AO seien unionsrechtskonform. Zinsen gehörten zu den steuerlichen Nebenleistungen, die unter die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten fielen. Die Verfahrensautonomie werde

zwar durch die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität begrenzt. Zudem sei bei der Durchführung von Unionsrecht auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zu beachten. Zinsen hätten aber schon keinen umsatzsteuerähnlichen Charakter und aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ergebe sich nicht, dass dieser das Neutralitätsprinzip auf die Festsetzung von Nachzahlungszinsen anwende. Weiter liege kein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor, da § 233a AO schon keine Maßnahme mit Sanktionscharakter sei, da die Vorschrift nur an den von der Finanzverwaltung bestimmten Zeitpunkt der Steuerfestsetzung anknüpfe, nicht aber an ein (sanktionswürdiges) Verhalten des Steuerpflichtigen und zudem auch zugunsten des Steuerpflichtigen wirke. Weiter berücksichtige die Regelung im Zusammenhang mit einem möglichen Erlass aus Billigkeitsgründen hinreichend die Art und Schwere eines Verstoßes und genüge daher dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Im Streitfall sei die Festsetzung von Nachzahlungszinsen schon deshalb unionsrechtskonform, weil der Klägerin im Ergebnis kein finanzieller Schaden, sondern vielmehr ein finanzieller Vorteil entstanden sei, da der zur Festsetzung von Nachzahlungszinsen führende Sachverhalt ebenfalls zur Festsetzung von Erstattungszinsen geführt habe, die die Nachzahlungszinsen überstiegen. Zudem sei der Klägerin der Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der erstmaligen Geltendmachung gewährt worden und seien die nach Außenprüfung nachgeforderten Beträge mit dem seinerzeit für 2014 gewährten Vorsteueranspruch aus den Rechnungsberichtigungen verrechnet worden. Schließlich beruhe bei einer bloßen zeitlichen Verschiebung einer Steuerbegünstigung sowohl die Festsetzung von Nachzahlungszinsen als auch die Festsetzung von Erstattungszinsen allein auf der Systematik des § 233a AO.

- 5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt. § 233a AO sei unionsrechtswidrig und nicht unionsrechtskonform auslegbar. Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen sei als Durchführung von Unionsrecht zu verstehen. Es bestehe ein hinreichender Zusammenhang zwischen § 233a AO und Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Unionsrechtlich sei die Festsetzung von Nachzahlungszinsen als Sanktionsmaßnahme einzuordnen, auch wenn sie einen Liquiditätsnachteil ausgleichen sollte. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei ein Sanktionscharakter zu bejahen, wenn eine Vorschrift den Steuerpflichtigen dazu anhalten solle, seinen Verpflichtungen nachzukommen, auch wenn sie nur mittelbar an ein Verhalten oder ein Unterlassen des Steuerpflichtigen anknüpfe. Dies treffe auf die --faktische-- Wirkung der Festsetzung von Nachzahlungszinsen zu, da sie eine genaue Erhebung der Steuer sicherstellen solle und nur dann Wirkung entfalte, wenn ein Steuerpflichtiger gegen seine Verpflichtungen im Erhebungsverfahren, zu dem § 233a AO gehöre, verstoße. Im Ergebnis sanktioniere § 233a AO das Nichtentrichten der Steuer. Demgemäß sei unionsrechtlich bei der erforderlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung auf das Ziel der Sanktion abzustellen, die auf die rechtzeitige Festsetzung der Steuer gerichtet sei, und sei zu berücksichtigen, ob der Steuergläubiger einen Schaden erlitten habe sowie ob den Steuerpflichtigen ein Verschulden treffe, so dass die Art und Schwere des Verstoßes zu beachten seien, wobei die besonders schutzwürdige Stellung des Steuerpflichtigen im umsatzsteuerrechtlichen Festsetzungsverfahren als "Steuereinsammler" des Staates berücksichtigt werden müsse. Dem genüge § 233a AO mit der starren Zinsfestsetzung ohne Berücksichtigung eines Steuerschadens und eines individuellen Verschuldens des Steuerpflichtigen an der verspäteten Steuerfestsetzung nicht. Zudem treffe das Risiko einer unzutreffenden steuerrechtlichen Einschätzung den Steuerpflichtigen, in der Regel aber nicht den Steuergläubiger, der einen Liquiditätsnachteil kaum zu befürchten habe, so dass nach dem Grundsatz der guten Verwaltung die individuellen Umstände zu berücksichtigen seien, was § 233a AO indes nicht ermögliche. Die definitive Belastung des Steuerpflichtigen durch die Festsetzung von Nachzahlungszinsen verletze weiter den Grundsatz der Neutralität, da keine individuellen Verhältnisse berücksichtigt würden. Dem genüge auch nicht der Hinweis auf ein Billigkeitsverfahren. Zum einen sei das Billigkeitsverfahren seiner Konzeption nach für "Härtefälle" ausgestaltet. Im Rahmen der Zinsvorschriften komme es aber regelmäßig zu einer Zinsfestsetzung ohne Beachtung des individuellen Verschuldens des Steuerpflichtigen. Zum anderen stelle das Billigkeitsverfahren ein gesondertes Verfahren dar, was die Durchsetzbarkeit des Unionsrechts erschwere und dem Steuerpflichtigen ein höheres Prozess- und Kostenrisiko aufbürde. Da § 233a AO unionsrechtswidrig sei, sei er infolge des Vorrangs des Unionsrechts unanwendbar, so dass es letztlich an einer Ermächtigungsgrundlage für die Festsetzung von Nachzahlungszinsen im Bereich der Umsatzsteuer fehle.
- 6 Im Streitfall verstoße die Zinsfestsetzung zudem gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und den Neutralitätsgrundsatz. Dem Steuergläubiger sei vorliegend kein Steuerschaden entstanden, weder vorübergehend noch dauerhaft. Es fehle vorliegend auch an einem ihr, der Klägerin, vorwerfbaren Verschulden, da die Nachzahlungszinsen allein auf der unzutreffenden Rechtsauffassung des FA beruhten. Weiter sei die vom FG vorgenommene Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung der Erstattungszinsen unzulässig. Eine Berufung auf das jeweils günstigere Recht sei unionsrechtlich zulässig, da ein unionsrechtswidriges Verhalten des Gesetzgebers --wie

hier die Festsetzung von Nachzahlungszinsen-- sanktioniert werden solle, eine Berufung auf das nationale Recht --wie hier für die Festsetzung von Erstattungszinsen-- aber möglich bleibe, da das Unionsrecht nicht unmittelbar zulasten des Steuerpflichtigen angewendet werden dürfe. Im Übrigen bestehe der Sanktionscharakter von Zinsen nach § 233a AO auch dann, wenn Erstattungszinsen zu zahlen seien, da ein solcher Mehrbetrag aufgrund der Inflation nicht denselben wirtschaftlichen Mehrwert habe wie eine von Anfang an zu einer Erstattung führende, zutreffende Besteuerung. Ihrem Begehren stehe auch nicht der BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) entgegen, der sich --mangels Entscheidungserheblichkeit-- nicht mit den unionsrechtlichen Grundsätzen befasst habe.

- 7** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG und den Bescheid über Zinsen zur Umsatzsteuer 2014 vom 11.06.2018 --auch in Gestalt der Einspruchsentscheidung durch Allgemeinverfügung vom 29.11.2021-- aufzuheben.
- 8** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9** Die Zinsfestsetzung nach § 233a AO habe auch nach der Neuregelung ihre Funktion als Ausgleichsmaßnahme behalten und solle nicht sanktionieren. Jedenfalls müssten die Systematik des § 233a AO und seine Gesamtwirkung beachtet werden, die vorliegend im Hinblick auf die die Nachzahlungszinsen übersteigenden Erstattungszinsen zu einem für die Klägerin positiven Ergebnis führten und damit die Klägerin nicht belasteten. Weiter sei die von der Klägerin zitierte Rechtsprechung des EuGH nicht auf den Streitfall übertragbar, da sie andere Fallkonstellationen betreffe. Die Zinsfestsetzung des § 233a AO knüpfe lediglich an eine zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte Steuerfestsetzung an, nicht aber an ein Verhalten des Steuerpflichtigen. Die Vorschrift falle danach in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten und verstoße nicht gegen Unionsrecht.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG, das die Klage zutreffend im Hinblick auf § 46 FGO als zulässig erachtet hat, hat die Klage zu Recht als unbegründet angesehen. Der von der Klägerin geltend gemachte Verstoß gegen das Unionsrecht liegt nicht vor.
- 11** 1. Das FG hat die auf Aufhebung der Zinsfestsetzung gerichtete Klage zu Recht abgewiesen. Die Vollverzinsung der Umsatzsteuer gemäß § 233a AO verstößt entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin nicht gegen das Unionsrecht. Der Senat verweist hierzu zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil vom 11.12.2025 - V R 7/24 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 12** Lediglich ergänzend ist im Hinblick auf eine --unterstellte, tatsächlich aber nicht bestehende-- Sanktionswirkung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.12.2025 - V R 7/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, unter II.4.) darauf hinzuweisen, dass nach den Verhältnissen des Streitfalls, in dem das FA gegenüber der Klägerin Nachzahlungszinsen in Höhe von 13 % des Unterschiedsbetrages erhoben hat, die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach den Maßstäben der EuGH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2025 - V R 7/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, unter II.4.b) nicht als unverhältnismäßig anzusehen ist.
- 13** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de