

Beschluss vom 08. Oktober 2019, V R 15/18

Vollverzinsung beim Bauträger, der auch Bauunternehmer ist

ECLI:DE:BFH:2019:B.081019.VR15.18.0

BFH V. Senat

AO § 163, AO § 233a Abs 5 S 4, UStG § 13b, UStG § 27 Abs 19 S 1, AO § 233a Abs 3 S 3, AO § 233a Abs 2 S 1, AO § 233a Abs 2a, AO § 233a Abs 5 S 3, AO § 239 Abs 1, FGO § 138 Abs 1, UStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 27. März 2018, Az: 7 K 7243/16

Leitsätze

1. Für § 233a Abs. 5 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 AO ist bei mehrfachen Änderungen von Steuerfestsetzungen die letzte Zahlung auf den Steuerbescheid maßgeblich, in dem die Besteuerungsgrundlage enthalten war, die aufgrund des Änderungsbescheids entfällt.
2. Für die Bestimmung des Steuerschuldners bei Bauleistungen kommt es ausschließlich auf die Voraussetzungen von § 13b UStG, nicht aber darauf an, ob der Leistungsempfänger geltend macht, dass er nicht Steuerschuldner nach dieser Vorschrift sei, dass er einen Steuerbetrag an den leistenden Bauunternehmer nachzahlt oder dass das FA gegen einen Erstattungsanspruch, der sich aus einer unzutreffenden Anwendung von § 13b UStG ergibt, aufrechnen kann, so dass hierin kein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 233a Abs. 2a AO liegt.
3. Ist ein Zinserlass gemäß § 239 Abs. 1 AO i.V.m. § 163 AO in der Weise geboten, dass jede andere Entscheidung ermessensfehlerhaft ist, handelt es sich bei den in dieser Weise erlassenen Zinsen nicht um festzusetzende Zinsen i.S. von § 233a Abs. 5 Satz 3 AO.
4. Eine Zinspflicht nach § 233a AO ist sachlich unbillig, wenn der Leistende bei der Ausführung seines Umsatzes in Übereinstimmung mit den zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen davon ausgehen konnte und musste, dass nicht er, sondern der Leistungsempfänger Steuerschuldner sei.

Tenor

Nach Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache werden die Kosten des gesamten Verfahrens nach § 143 Abs. 1 i.V.m. § 138 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.03.2018 - 7 K 7243/16 ist gegenstandslos.

Tatbestand

- I.
- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war im Streitjahr 2009 sowohl als Bauunternehmer wie auch als Bauträger tätig.
- 2 Im Streitjahr bezog die Klägerin für ihre Bauträgertätigkeit steuerpflichtige Leistungen in Höhe von 123.201 € von Bauunternehmern, wobei die Beteiligten davon ausgingen, dass die Klägerin als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sei. Die Klägerin erbrachte im Streitjahr auch Bauleistungen an die A-GmbH, die mit 174.000 € vergütet wurden, wobei die Beteiligten auch hier von einer Anwendung von § 13b UStG ausgingen.
- 3 Dementsprechend gab die Klägerin für das Streitjahr Voranmeldungen ab, bei denen sie die für ihre

Bauträgertätigkeit bezogenen Leistungen als Leistungsempfänger mit einer Steuer von 23.408,19 € versteuerte, während eine Versteuerung der an die A-GmbH erbrachten Bauleistungen im Hinblick auf die Annahme einer auch hier für den Leistungsempfänger bestehenden Steuerschuld unterblieb. Die Klägerin leistete alle für die Voranmeldungen geschuldeten Zahlungen bis zum 25.02.2010.

- 4 Am 09.06.2011 meldete die Klägerin in ihrer Umsatzjahressteuererklärung 2009 eine Umsatzsteuer in Höhe von 27.948,11 € an, was zu einer Nachzahlung in Höhe von 2.561,42 € führte, die sie am 13.07.2011 tilgte. Mit Bescheid vom 27.06.2011 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) Nachzahlungszinsen in Höhe von 25 € fest.
- 5 Am 11.04.2014 beantragte die Klägerin, die Umsatzsteuer 2009 um 23.408,11 € herabzusetzen, da sie im Hinblick auf die für ihre Bauträgertätigkeit bezogene Bauleistung nicht Steuerschuldner gewesen sei. Das FA lehnte dies ab, wogegen die Klägerin Einspruch einlegte.
- 6 Im Anschluss an eine während des Einspruchsverfahrens durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung ging das FA davon aus, dass die Klägerin die bezogenen Bauleistungen zwar zu Unrecht nach § 13b UStG versteuert habe. Sie müsse jetzt aber auch die an die A-GmbH erbrachten Leistungen, bei denen gleichfalls § 13b UStG zu Unrecht angewendet worden sei, als Leistende versteuern. Der Rechnungsbetrag in Höhe von 174.000 € (brutto) sei als Gegenleistung zu behandeln, so dass sich für die Klägerin eine herauszurechnende Umsatzsteuer und Steuerschuld in Höhe von 27.781,42 € Umsatzsteuer ergebe. Zudem schlossen die Klägerin und das Land Brandenburg am 26.10.2015 einen Abtretungsvertrag, mit dem die Klägerin dem Land eine Forderung auf eine gegen die A-GmbH nachberechnende Umsatzsteuer abtrat. Die A-GmbH beantragte bei dem für sie zuständigen FA das Entfallen ihrer Steuerschuld aus den von ihr von der Klägerin bezogenen Bauleistungen.
- 7 Mit geändertem Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 30.10.2015 setzte das FA die Umsatzsteuer auf 61.008,11 € fest, woraus sich eine Nachzahlung in Höhe von 33.060 € ergab. Das FA behandelte dabei die von der A-GmbH gezahlte Vergütung als Entgelt, zu dem die Umsatzsteuer hinzuzurechnen sei. Eine Zinsfestsetzung zu Lasten der Klägerin unterblieb.
- 8 Am 08.12.2015 erließ das FA einen erneuten Änderungsbescheid und rechnete nunmehr aus den Rechnungsbeträgen für die an die A-GmbH erbrachten Leistungen die Umsatzsteuer heraus. Dementsprechend ergab sich nunmehr eine Umsatzsteuer in Höhe von 55.729,53 € und ein auf 27.781,42 € verminderter Nachzahlungsbetrag. Die Zinsen wurden auf 0 € herabgesetzt.
- 9 Infolge der Abtretung wurde ein von der A-GmbH vereinnahmter Zahlungseingang in Höhe von 27.781,42 € bereits mit Wirkung zum 26.10.2015 auf dem Steuerkonto der Klägerin verbucht, um die Steuerschuld der Klägerin aus den von ihr an die A-GmbH erbrachten Leistungen zu tilgen.
- 10 Mit einem weiteren Änderungsbescheid vom 17.12.2015 setzte das FA die Umsatzsteuer 2009 auf 32.321,34 € herab, woraus sich zugunsten der Klägerin ein Guthaben in Höhe von 23.408,19 € ergab. Dabei setzte das FA Erstattungszinsen in Höhe von 117 € fest. Der Änderungsbescheid beruhte auf der fehlenden Steuerschuld der Klägerin aus den Leistungsbezügen für ihre Bauträgertätigkeit entsprechend ihrem Antrag vom 11.04.2014. Gegen die Zinsfestsetzung legte die Klägerin ohne Erfolg Einspruch ein.
- 11 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage überwiegend statt. Nach seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 989 veröffentlichten Urteil habe nach den materiell-rechtlichen Vorschriften kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) vorgelegen. Allerdings habe das FA konkludent eine Billigkeitsmaßnahme i.S. des § 163 AO dahin gehend erlassen, dass der Zinslauf für die Versteuerung der an die A-GmbH in Höhe von 146.218 € "netto" erbrachten Leistungen mit dem Antrag der A-GmbH auf Erstattung der von ihr dafür nach § 13b UStG angemeldeten Umsatzsteuer begonnen habe. Für die Bemessung der Erstattungszinsen unter Berücksichtigung von § 233a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 Satz 4 AO sei nicht auf die am 26.10.2015 erfolgte Tilgung, sondern auf die zuvor geleisteten Beträge abzustellen. Zahlungen könnten unterschiedlichen Teil-Unterschiedsbeträgen zuzuordnen sein. Ansonsten würde die zuvor getroffene Billigkeitsregelung nur unvollkommen umgesetzt. Daher sei die bei der Klägerin vorzunehmende Versteuerung für die Bauleistungen an die A-GmbH erst ab 01.04.2016 zu verzinsen.
- 12 Hiergegen wandte sich das FA mit der Revision.
- 13 Im Revisionsverfahren erging ein Gerichtsbescheid, mit dem der Senat die Revision des FA im Ergebnis als

unbegründet zurückwies. Hiergegen stellte das FA Antrag auf mündliche Verhandlung, erließ einen Abhilfebescheid und erklärte den Rechtsstreit für erledigt. Die Klägerin trat der Erledigungserklärung bei.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** 1. Der Rechtsstreit ist infolge der übereinstimmenden Erklärungen der Beteiligten in der Hauptsache erledigt. Die Erledigung der Hauptsache kann auch dann erklärt werden, wenn nach Ergehen eines Gerichtsbescheids Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt worden ist (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.05.2004 - IX R 8/02, BFH/NV 2004, 1290; BFH-Urteil vom 30.03.2006 - V R 12/04, BFHE 212, 411, BStBl II 2006, 542). Das angefochtene Urteil einschließlich der darin enthaltenen Kostenentscheidung ist deshalb gegenstandslos geworden (BFH-Beschluss vom 19.11.2008 - VI R 80/06, BFHE 223, 410, BStBl II 2009, 547). Der beschließende Senat hat nur noch über die Kosten des Rechtsstreits zu entscheiden (§ 138 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 2. Erledigt sich die Hauptsache durch Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts in vollem Umfang des Klagebegehrens, so sind die Kosten grundsätzlich der Finanzbehörde aufzuerlegen, wenn sie --wie hier-- den Bescheid ändert, weil sie an ihrer Rechtsauffassung nicht mehr festhält (§ 138 Abs. 2 Satz 1 FGO; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2004, 1290; vom 07.11.2007 - III R 7/07, BFH/NV 2008, 403, m.w.N.).

III.

- 16** Diese unter II. aus grundsätzlichen Erwägungen begründete Kostenentscheidung ergibt sich hier insbesondere dadurch, dass der Senat das der Klage stattgebende Urteil des FG durch seinen gegenstandslos gewordenen Gerichtsbescheid aus folgenden Gründen bestätigt hat:
- 17** 1. Wird die Steuerfestsetzung geändert, ist gemäß § 233a Abs. 5 Satz 1 AO die bisherige Zinsfestsetzung zu ändern. Maßgebend für die Zinsberechnung ist nach § 233a Abs. 5 Satz 2 AO der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer und der vorher festgesetzten Steuer. Dieser beläuft sich nach dem Änderungsbescheid zur Umsatzsteuer 2009 vom 17.12.2015 auf 23.408,19 €.
- 18** 2. Wie das FG entgegen der Auffassung des FA im Ergebnis zutreffend entschieden hat, begann die Verzinsung des Erstattungsbetrags zur Umsatzsteuer 2009 am 01.04.2011.
- 19** a) Bei einer geänderten Steuerfestsetzung i.S. von § 233a Abs. 5 Satz 1 AO beginnt der Zinslauf gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO im Regelfall 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist und endet nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Danach begann im Streitfall der Zinslauf am 01.04.2011 und endete, wie zwischen den Beteiligten insoweit unstreitig ist, am 21.12.2015.
- 20** b) Die Voraussetzungen für einen hiervon abweichenden Beginn des Zinslaufs gemäß § 233a Abs. 5 Satz 4 AO liegen nicht vor.
- 21** aa) Nach § 233a Abs. 5 Satz 4 AO i.V.m. Abs. 3 Satz 3 AO ist ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen nur bis zur Höhe des zu erstattenden Betrags --von im Streitfall 23.408,19 € (s. oben III.1.)-- zu verzinsen, wobei die Verzinsung frühestens mit dem Tag der Zahlung beginnt.
- 22** bb) Entgegen der Auffassung des FA ist für den Tag der Zahlung nicht auf den 26.10.2015 abzustellen.
- 23** (1) Besteht der zu erstattende Betrag aus mehreren Einzahlungen, richtet sich der Zinsberechnungszeitraum im Allgemeinen nach der Einzahlung des jeweiligen Teilbetrags, wobei unterstellt wird, dass die Erstattung zuerst aus dem zuletzt gezahlten Betrag erfolgt (für den Regelfall zutreffend Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 233a AO Nr. 53). Hat der Steuerpflichtige die nach einem Ausgangsbescheid geschuldete Steuer z.B. zu unterschiedlichen Zeitpunkten getilgt, bestimmt sich der nach § 233a Abs. 5 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 AO maßgebliche Tag der Zahlung vorrangig nach der zuletzt erfolgten Zahlung. Damit wird dem sich aus § 233a Abs. 5 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 AO ergebenden Ist-Prinzip (vgl. hierzu z.B. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 233a AO Rz 56) Rechnung getragen.
- 24** (2) Für § 233a Abs. 5 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 AO ist die letzte Zahlung auf den Steuerbescheid maßgeblich, in dem

die Besteuerungsgrundlage enthalten war, die aufgrund des Änderungsbescheids entfällt. Hatte der Steuerpflichtige z.B. Zahlungen auf einen Ausgangsbescheid geleistet und kommt es später zu einem ersten Änderungsbescheid, durch den sich aus der insoweit erstmaligen Erfassung zusätzlicher Besteuerungsgrundlagen eine Mehrsteuer ergibt, die der Steuerpflichtige tilgt, während ein zweiter Änderungsbescheid zu einer Mindersteuer durch Entfallen von im Ausgangsbescheid enthaltenen Besteuerungsgrundlagen führt, ist im Rahmen von § 233a Abs. 5 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 AO auf die letzte Zahlung auf den Ausgangsbescheid, nicht aber auf die letzte Zahlung auf den ersten Änderungsbescheid abzustellen. Damit ist das Ist-Prinzip auf den jeweils maßgeblichen Steuerbetrag i.S. von "Teil-Unterschiedsbeträgen" anzuwenden. Aus § 233a Abs. 5 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 AO folgt somit entgegen der Auffassung des FA nicht, dass auch bei mehrfachen Änderungen von Steuerfestsetzungen stets auf die jeweils letzte Zahlung als Verzinsungsbeginn abzustellen ist.

- 25** (3) Danach ergibt sich im Streitfall nach § 233a Abs. 5 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 AO kein von § 233a Abs. 2 Satz 1 AO abweichender Beginn des Zinslaufs. Denn der die Erstattung begründende Änderungsbescheid vom 17.12.2015 beruhte auf dem Entfallen von Besteuerungsgrundlagen, die bereits in den Voranmeldungen für das Streitjahr enthalten waren und für die die Klägerin die insoweit geschuldeten Zahlungen nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bereits vor dem nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO maßgeblichen 01.04.2011 geleistet hatte.
- 26** c) Ein abweichender Beginn des Zinslaufs ergibt sich auch nicht aus § 233a Abs. 2a AO.
- 27** aa) Bei einem rückwirkenden Ereignis beginnt der Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.
- 28** bb) Ob ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 233a Abs. 2a AO vorliegt, bestimmt sich ebenso wie bei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nach dem materiellen Recht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897) und damit im Streitfall nach dem materiellen Umsatzsteuerrecht. Ein Ereignis wirkt dabei nur dann in die Vergangenheit, wenn anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen ist (BFH-Urteil vom 12.07.2017 - I R 86/15, BFHE 259, 200, BStBl II 2018, 138).
- 29** cc) Bei einer Beurteilung nach dem materiellen Recht kommt es für die Bestimmung des Steuerschuldners bei Bauleistungen ausschließlich auf die Voraussetzungen von § 13b UStG, nicht aber auch darauf an, ob der Leistungsempfänger geltend macht, dass er nicht Steuerschuldner nach dieser Vorschrift sei, dass er einen Steuerbetrag an den leistenden Bauunternehmer nachzahlt oder dass das FA gegen einen Erstattungsanspruch, der sich aus einer unzutreffenden Anwendung von § 13b UStG ergibt, aufrechnen kann (BFH-Urteil vom 27.09.2018 - V R 49/17, BFHE 262, 571, BStBl II 2019, 109), so dass hierin kein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 233a Abs. 2a AO liegt.
- 30** Aus dem Erstattungsantrag der Klägerin vom 11.04.2014, mit dem sie geltend machte, dass sie auf die von ihr bezogenen Bauleistungen § 13b UStG zu Unrecht angewendet hat, folgt daher keine Verschiebung des Beginns des Zinslaufs auf den 01.04.2016. Ebenso ist entgegen dem Urteil des FG der Erstattungsantrag der A-GmbH, für deren Bauträgertätigkeit die Klägerin Bauleistungen erbracht hatte, für die Verzinsung bei der Klägerin ohne Bedeutung. Gleiches gilt im Übrigen auch für die Abtretung und Verrechnung zur Tilgung der Steuerschuld, die sich für die Klägerin aus den von ihr an die A-GmbH erbrachten Leistungen ergab.
- 31** 3. Dem vom FG bejahten Zinsanspruch der Klägerin steht keine Hinzurechnung nach § 233a Abs. 5 Satz 3 AO entgegen.
- 32** a) Dem Zinsbetrag sind gemäß § 233a Abs. 5 Satz 3 AO bisher festzusetzende Zinsen hinzuzurechnen. Zudem entfallen bei einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen darauf festgesetzte Zinsen. Hieraus folgt, dass eine derartige Hinzurechnung zu einer Minderung von Erstattungszinsen führen kann.
- 33** b) Festzusetzende Zinsen i.S. von § 233a Abs. 5 Satz 3 AO sind die Zinsen, die unbeschadet ihrer tatsächlichen Festsetzung nach den gesetzlichen Vorschriften hätten festgesetzt werden müssen. Einzubeziehen sind daher Zinsen, deren Festsetzung trotz entsprechender Steuerfestsetzung bislang versäumt wurde (Heuermann in HHSp, a.a.O., Rz 71).
- 34** c) Für den Fall einer bei einer früheren Steuerfestsetzung getroffenen Billigkeitsentscheidung, die z.B. durch eine abweichende Zinsfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 239 Abs. 1 AO i.V.m. § 163 AO erfolgen kann (vgl. z.B.

FG Köln, Urteil vom 18.06.2014 - 14 K 1714/10, EFG 2014, 1925; zum Zinserlass nach § 227 AO vgl. BFH-Urteil vom 05.06.1996 - X R 234/93, BFHE 180, 240, BStBl II 1996, 503) ist dabei wie folgt zu unterscheiden.

- 35** aa) Bei einer gemäß § 233a Abs. 5 AO zu ändernden Zinsberechnung ist es grundsätzlich unerheblich, ob die Finanzbehörde ursprünglich festgesetzte Nachzahlungszinsen nach § 227 AO erlassen oder aus Billigkeitsgründen abweichend mit 0 € festgesetzt hat, da dem neu berechneten Zinsbetrag nach § 233a Abs. 5 Satz 3 AO die bisher festzusetzenden Zinsen hinzuzurechnen sind. Selbst wenn § 163 AO nicht --wie § 227 AO-- das Erhebungsverfahren betrifft, kann es in diesem Zusammenhang ersichtlich nur auf die nach der Vorschrift des § 233a AO festzusetzenden Zinsen, nicht jedoch auf eine im Ermessen des FA liegende abweichende Billigkeitsfestsetzung gemäß § 163 AO ankommen (BFH-Beschluss vom 11.12.2012 - III B 91/12, BFH/NV 2013, 509, zu einem Erlass nach § 227 AO).
- 36** bb) Anders ist es, wenn ein Zinserlass gemäß § 239 Abs. 1 AO i.V.m. § 163 AO in der Weise geboten ist, dass jede andere Entscheidung ermessensfehlerhaft ist. Bei einer derartigen Ermessensreduktion auf null (vgl. hierzu z.B. Oellerich in Gosch, AO § 163 Rz 185) handelt es sich bei den in dieser Weise erlassenen Zinsen nicht um festzusetzende Zinsen i.S. von § 233a Abs. 5 Satz 3 AO. Denn festzusetzende Zinsen sind nur rechtmäßige Zinsen, nicht aber auch Zinsen, die zwingend zu erlassen sind, so dass ihre Erhebung von vornherein rechtswidrig ist.
- 37** So ist es im Streitfall. Wie der erkennende Senat bereits ausdrücklich entschieden hat, steht Bauunternehmern im Anwendungsbereich von § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG Vertrauensschutz gemäß § 176 Abs. 2 AO zu, so dass Änderungsbescheide gegen Bauunternehmer nur auf der Grundlage von § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG, nicht aber auch nach § 164 AO ergehen können (BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16, 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 29).
- 38** Ergeht der Änderungsbescheid gegen einen Bauunternehmer bei einer Leistungserbringung an einen Bauträger daher nicht nach § 164 AO, sondern nur gemäß § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG, steht der dem Bauunternehmer zu gewährende Vertrauensschutz bei einer Änderung nach dieser Korrekturvorschrift der Zinspflicht gemäß § 233a AO entgegen. Denn eine Zinspflicht nach dieser Vorschrift ist sachlich unbillig, "wenn der Leistende bei der Ausführung seines Umsatzes in Übereinstimmung mit den zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen davon ausgehen konnte und musste, dass nicht er, sondern der Leistungsempfänger Steuerschuldner sei" (Senatsurteil in BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 37). Hiervon geht im Ergebnis im Übrigen auch die Finanzverwaltung aus (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31.07.2014, BStBl I 2014, 1073, Rz 16).
- 39** Dementsprechend erfolgte das vom FA ausgesprochene Unterbleiben einer Zinsfestsetzung in den Änderungsbescheiden vom 30.10.2015 und 08.12.2015 auf der Grundlage von § 239 Abs. 1 AO i.V.m. § 163 Satz 2 AO im Rahmen einer Ermessensreduktion auf null, für die neben dem materiell-rechtlich zu gewährenden Vertrauensschutz für den Streitfall auch eine Selbstbindung der Verwaltung spricht. Soweit es für eine derartige Selbstbindung darauf ankommt, dass eine Billigkeitsrichtlinie der Verwaltung Recht und Billigkeit entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2009 - V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92), ist dies für den Streitfall zu bejahen. Da insoweit eine abweichende Zinsfestsetzung aus zwingenden Billigkeitsgründen vorliegt, wirkte der Billigkeitserlass entgegen dem Vorbringen des FA unmittelbar auf die Zinsfestsetzung.
- 40** Auf die Überlegungen des FG zu einer erst am 01.04.2016 beginnenden Zinspflicht kommt es daher nicht an.
- 41** 4. Im Übrigen ist die das FA treffende Verzinsungspflicht entgegen der Auffassung des FA unter Berücksichtigung der für den Bauunternehmer bestehenden Unmöglichkeit, eine Gegenleistung einschließlich Umsatzsteuer vom Bauträger zu vereinnahmen (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760) weder sinnwidrig noch wirtschaftlich ungerechtfertigt.
- 42** Schließlich hätte das FA, wenn es die Änderungen durch die Steuerfestsetzungen vom 30.10.2015 sowie vom 08. und 17.12.2015 in einem Änderungsbescheid zusammengefasst hätte, eine dem Ergebnis des tatsächlich verwirklichten Streitfalls entsprechende Billigkeitsentscheidung nach § 239 Abs. 1 AO i.V.m. § 163 AO zugunsten der Klägerin treffen müssen.
- 43** 5. Auf die Frage, ob der der Vollverzinsung zugrunde zu legende Zinssatz verfassungswidrig ist (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 25.04.2018 - IX B 21/18, BFHE 260, 431, BStBl II 2018, 415), kommt es bei einer Verzinsung zugunsten des Steuerpflichtigen nicht an.
- 44** 6. Damit erweist sich die vom FG vorgenommene Zinsberechnung im Ergebnis als zutreffend.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de