

Beschluss vom 30. Mai 2025, V B 60/23

Keine grundsätzliche Bedeutung bei sich in der Entscheidung eines konkreten Einzelfalls erschöpfender Bedeutung der Rechtssache; Divergenz

ECLI:DE:BFH:2025:B.300525.VB60.23.0

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 29. Juni 2023, Az: 12 K 1080/23

Leitsätze

1. NV: Fragen, deren Beantwortung wesentlich von den Umständen des Einzelfalls abhängig ist, sind grundsätzlich nicht klärungsbedürftig und vermögen daher die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO nicht zu rechtfertigen.
2. NV: Divergenz liegt nur dann vor, wenn das Finanzgericht (FG) bei einem gleich oder ähnlich gelagerten Sachverhalt in einer bestimmten entscheidungserheblichen Rechtsfrage von der Rechtsauffassung eines anderen Gerichts abweicht.
3. NV: Eine Abweichung der Vorentscheidung in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage von einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs oder eines FG setzt voraus, dass in der Divergenzentscheidung über eine revisible Rechtsfrage entschieden wurde. Daran fehlt es bei dem Beschluss über die Zulassung der Revision.

Gründe

- 1 Die Beschwerde des Beklagten und Beschwerdeführers (Finanzamt --FA--) ist unbegründet. Soweit Zulassungsgründe im Sinne des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 3 a) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche, abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.02.2017 - X B 79/16, BFH/NV 2017, 774, Rz 11; vom 05.03.2020 - VIII B 30/19, BFH/NV 2020, 778, Rz 3).
- 4 b) Danach ist die grundsätzliche Bedeutung zu verneinen.
- 5 aa) Das FA misst der Frage, ob der umsatzsteuerliche Neutralitätsgrundsatz sachliche Billigkeitsmaßnahmen zu Nachzahlungszinsen nach § 233a der Abgabenordnung (AO) erfordert, wenn der Unternehmer den Vorsteuerabzug ursprünglich bereits im "Veranlagungszeitraum" (gemeint ist der Besteuerungszeitraum im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- des Leistungsbezugs vorgenommen hatte, die für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts erforderliche Rechnung aber erst in einem späteren "Veranlagungszeitraum" ausgestellt wurde, grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO bei.
- 6 bb) Die so dargelegte Rechtsfrage ist im Streitfall weder entscheidungserheblich noch klärbar. Denn das Finanzgericht (FG) hat sein Urteil nicht auf den vom FA dargelegten Rechtssatz gestützt. Es ist nicht allgemein

davon ausgegangen, dass bei der Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs für eine in einem Jahr ohne Rechnungserteilung ausgeführte Lieferung, den das FA mangels Rechnung versagt, ein Anspruch auf Erlass von Nachzahlungszinsen besteht, wenn in einem Folgejahr die erforderliche Rechnung erstmals erteilt wird. Es hat bei dieser Sachlage den Anspruch auf Zinserlass vielmehr auf die besondere Fallgestaltung eines gemeinsamen Rechtsirrtums von Leistenden und Leistungsempfänger gestützt, die ebenso übereinstimmend wie rechtsfehlerhaft davon ausgegangen seien, dass ein zwischen ihnen erteiltes Dokument als Rechnung anzusehen sei, obwohl es sich hierbei um eine Nichtrechnung handelte. Damit liegt eine Fragestellung vor, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt, so dass die vom FA demgegenüber aufgeworfene Rechtsfrage in einem Revisionsverfahren nicht klärbar ist.

- 7 2. Die Revision ist wegen dieser Frage auch nicht zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen. Der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung stellt einen Spezialfall der grundsätzlichen Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt ebenfalls --woran es im Streitfall fehlt-- die Darlegung und das Vorliegen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (z.B. Senatsbeschlüsse vom 07.02.2019 - V B 68/18, BFH/NV 2019, 595, Rz 8; vom 10.06.2016 - V B 97/15, BFH/NV 2016, 1497, Rz 11).
- 8 3. Auch eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen Divergenz zu Entscheidungen des BFH und anderer Gerichte kommt im Streitfall nicht in Betracht.
- 9 a) Eine Divergenz, die eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO rechtfertigt, liegt vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt hat, der mit tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (z.B. Senatsbeschluss vom 09.09.2014 - V B 43/14, BFH/NV 2015, 68; BFH-Beschluss vom 16.08.2013 - III B 144/12, BFH/NV 2013, 1816). Eine Divergenz liegt allerdings nur dann vor, wenn das FG bei einem gleich oder ähnlich gelagerten Sachverhalt in einer bestimmten entscheidungserheblichen Rechtsfrage von der --dieselbe Rechtsfrage betreffenden-- Rechtsauffassung eines anderen Gerichts abweicht (z.B. Senatsbeschluss vom 08.04.2010 - V B 20/08, BFH/NV 2010, 1616; BFH-Beschluss vom 14.10.2009 - IX B 105/09, BFH/NV 2010, 443).
- 10 b) Zwar hat das FA den aus dem FG-Urteil abgeleiteten Rechtssatz gebildet, dass es bei einem gemeinsamen Rechtsirrtum von Leistenden und Leistungsempfänger bei der Anwendung von § 14 UStG für die Liquiditätsbeurteilung im Rahmen des § 233a AO nicht allein auf das zwischen der Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) und dem FA bestehende Steuerrechtsverhältnis ankomme. Es fehlt jedoch an einer hierauf bezogenen Divergenzentscheidung.
- 11 aa) Eine Abweichung des FG-Urteils von dem BFH-Urteil vom 19.06.2013 - XI R 41/10 (BFHE 242, 258, BStBl II 2014, 738), dessen Gegenstand eine auf die Gewährung des Vorsteuerabzugs aus sachlichen Billigkeitsgründen gerichtetes Verpflichtungsbegehren war, liegt schon nicht vor, weil die Klägerin im Streitfall --hiervon abweichend-- den Erlass von Zinsen aus Billigkeitsgründen begehrt.
- 12 Insbesondere kann das FA insoweit nicht mit Erfolg geltend machen, der Entscheidung sei zu entnehmen, dass die Rechtsfolgen des § 233a AO bei nachträglicher Versagung des Vorsteuerabzugs mangels Besitzes einer Rechnung nicht aus sachlichen Billigkeitsgründen beseitigt werden könnten, weil der Leistungsempfänger aus dem unberechtigten Vorsteuerabzug einen Liquiditätsvorteil gehabt habe. Denn selbst wenn dem BFH-Urteil vom 19.06.2013 - XI R 41/10 (BFHE 242, 258, BStBl II 2014, 738) ein solcher abstrakter und tragender Rechtssatz zu entnehmen sein sollte, liegt diesem kein im Vergleich zum Streitfall gleich oder ähnlich gelagerter Sachverhalt zugrunde. So wurde in der von dem FA geltend gemachten Divergenzentscheidung erst nach Ablauf der dortigen Streitjahre Umsatzsteuer --im Wege der Verrechnung mit Gegenansprüchen-- von der dortigen Klägerin an ihre Vertragspartnerin gezahlt. Beide gingen erst nach Ablauf der dortigen Streitjahre von einer "Steuerbarkeit und Steuerpflicht des Leistungsaustausches" aus, nachdem sie zunächst die gegenseitigen Leistungen übereinstimmend als "gleichwertig" angesehen sowie hierüber keine Rechnungen ausgestellt hatten und ein Vorsteuerabzug zunächst nicht begehrt worden war. Im Streitfall hingegen hat die Klägerin --worauf das FG die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit maßgeblich gestützt hat-- die ihr von ihren Lieferanten elektronisch in Rechnung gestellten Beträge einschließlich der Umsatzsteuer, für die ihr zunächst ein Vorsteuerabzug gewährt wurde, bereits in den Streitjahren beglichen, während die ausgewiesene Umsatzsteuer bei den Lieferanten der Besteuerung unterworfen wurde. Gründe, aus denen die Sachverhalte in Bezug auf den streitgegenständlichen Erlass von Nachzahlungszinsen im Sinne des § 233a AO, die eine Entschädigung für die Kapitalnutzung darstellen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 126), aus

sachlichen Billigkeitsgründen dennoch vergleichbar sein sollten, hat das FA weder geltend gemacht noch sind solche sonst ersichtlich.

- 13** bb) Vergleichbares gilt, soweit das FA eine Abweichung der angefochtenen Entscheidung von dem Urteil des FG Köln vom 26.06.2008 - 15 K 1660/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 1509) geltend macht. Dieser Entscheidung lag eine Fallgestaltung zugrunde, in der die dortige Klägerin Einfuhrumsatzsteuer, die --im Unterschied zum Streitfall-- nicht von ihr selbst, sondern von ihrer Schwestergesellschaft entrichtet worden war, als Vorsteuer abgezogen hatte.
- 14** cc) Soweit das FA eine Abweichung von dem Senatsurteil vom 26.09.2019 - V R 13/18 (BFHE 266, 16, BStBl II 2024, 80) geltend macht, sind diesem bereits nach dem Vorbringen des FA keine tragenden Rechtsausführungen zu entnehmen, von denen das FG abgewichen sein könnte. Vielmehr kann angesichts des Umstandes, dass --wie es das FA geltend macht-- nicht erkennbar sein soll, dass der Senat eine Ausweitung der aufgestellten Rechtsgrundsätze über die Fälle des § 13b UStG hinaus in Erwägung zieht, ein hiervon abweichender Rechtssatz schon von vornherein nicht dadurch aufgestellt werden, indem eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen im Sinne des § 163 Abs. 1 AO in einer anderen Fallkonstellation bejaht wird.
- 15** dd) Die Zulassung der Revision wegen der von dem FA geltend gemachten Divergenz zu dem Senatsbeschluss vom 11.05.2020 - V B 76/18 (BFH/NV 2020, 1047) kommt schon aufgrund des Umstandes nicht in Betracht, dass mit dem Beschluss über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision über keine reversible Rechtsfrage entschieden worden ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13.07.2004 - X B 175/03, BFH/NV 2004, 1544; vom 29.03.2016 - I B 99/14, BFH/NV 2016, 1282).
- 16** c) Ebenso fehlt es an einer Divergenzentscheidung zum zweiten vom FA aus dem FG-Urteil abgeleiteten Rechtssatz, wonach der Neutralitätsgrundsatz der Erhebung von Nachzahlungszinsen entgegenstehen könne.
- 17** aa) Ungeachtet der Frage, ob --wie jedoch zur Darlegung einer Divergenz erforderlich (z.B. BFH-Beschluss vom 08.06.2016 - I B 143/15, BFH/NV 2016, 1480)-- dem Vorbringen des FA, nach dem "nach diesen Judikaten (...) der Neutralitätsgrundsatz nicht für steuerliche Nebenleistungen" gelten soll, abstrakte Rechtssätze der in Bezug genommenen BFH-Entscheidungen hinreichend deutlich entnommen werden können, kommt eine Divergenz zu dem vom FA angeführten Senatsbeschluss vom 11.05.2020 - V B 76/18 (BFH/NV 2020, 1047) --da es sich um eine Entscheidung über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision handelt-- von vornherein nicht in Betracht. Soweit das FA darüber hinaus den Senatsbeschluss vom 16.10.2023 - V B 49/22 (AdV) (BFHE 281, 509, BStBl II 2024, 97) in Bezug nimmt, kommt dieser zwar grundsätzlich als Divergenzentscheidung in Betracht (BFH-Beschluss vom 07.12.2010 - III B 199/09, BFH/NV 2011, 411). Jedoch kann dieser zu Säumniszuschlägen ergangenen Entscheidung keine Aussage über das Verhältnis des unionsrechtlichen Neutralitätsprinzips zu Nachzahlungszinsen im Sinne des § 233a AO entnommen werden (vgl. Senatsbeschluss vom 16.10.2023 - V B 49/22 (AdV), BFHE 281, 509, BStBl II 2024, 97, Rz 22).
- 18** bb) Auch eine Abweichung von tragenden Rechtsausführungen in dem Urteil des FG Düsseldorf vom 23.06.2023 - 1 K 1869/22 U (EFG 2023, 1509) liegt nicht vor. Vielmehr ließ dieses es ausdrücklich dahinstehen, ob § 233a AO überhaupt am unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz zu messen sei (FG Düsseldorf, Urteil vom 23.06.2023 - 1 K 1869/22 U, EFG 2023, 1509, Rz 62). Vor diesem Hintergrund scheidet es aus, dass den weiteren Ausführungen des FG Düsseldorf, nach denen weder der Rechtsprechung des Senats noch der des Gerichtshofs der Europäischen Union zu entnehmen sein soll, dass der Neutralitätsgrundsatz bei der Festsetzung von Nachzahlungszinsen zu beachten sei, mit hinreichender Deutlichkeit ein --tragender (vgl. BFH-Beschluss vom 26.05.2011 - VIII B 187/10, BFH/NV 2011, 1518)-- Rechtssatz zu entnehmen ist, der den Aussagen, die nach dem FA dem angefochtenen Urteil zu entnehmen sein sollen, widerspricht.
- 19** 4. Weiter kann mangels einer hierauf bezogenen Beschwerdebegründung offenbleiben, ob ein --ebenfalls zur Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) führender-- qualifizierter Rechtsfehler auch dann vorliegt, wenn dargelegt wird (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), dass eine nicht auf einen Verfahrensmangel bezogene Rechtsverletzung (Sachrüge) zu einer begründeten Revision (§ 118 Abs. 2 i.V.m. § 126 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 FGO) führt, wobei ohne weiteres erkennbar --und damit ohne Befassung mit einer nach ihrer sachlichen Tiefe dem Revisionsverfahren vorbehaltenen Argumentation-- mit einem Erfolg der Revision zu rechnen ist (Senatsbeschluss vom 07.04.2025 - V B 7/24, juris, Rz 35). Denn im Streitfall macht das FA keine in diesem Sinne eindeutige Rechtsverletzung geltend, sondern erhebt nur Einwendungen gegen die materiell-rechtliche Einzelfallwürdigung des FG, womit die Zulassung der Revision aber nicht erreicht werden kann (BFH-Beschluss vom 16.04.2019 - X B 16/19, BFH/NV 2019, 925, Rz 19).

- 20** 5. Ob sich ein Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) daraus ergeben könnte, dass das FG "einen gemeinsamen Rechtsirrtum von Leistenden und Leistungsempfänger bei der Anwendung von § 14 UStG" bejaht hat, ohne Feststellungen zu der Frage zu treffen, von welchen Vorstellungen die Lieferanten der Klägerin in Bezug auf die von der Klägerin erteilten Gutschriften ausgegangen sind, nachdem die für die Lieferanten bereits im Streitjahr bestehende Verpflichtung zur Rechnungserteilung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG) durch die Vereinbarung einer Abrechnung im Wege einer Gutschrift (§ 14 Abs. 5 UStG) erfüllt werden sollte, ist mangels einer auch nur ansatzweise hierauf bezogenen Beschwerdeerüge und damit im Hinblick auf § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht zu entscheiden.
- 21** 6. Ein Zulassungsgrund ergibt sich schließlich auch nicht daraus, dass das FA mit Schriftsatz vom 25.11.2024 auf die Urteile des FG Rheinland-Pfalz vom 18.04.2024 - 3 K 1936/22 (EFG 2024, 1329) und vom 18.04.2024 - 3 K 1447/23 (EFG 2024, 1440) hinweist.
- 22** Zwar kann in Fällen, in denen eine abweichende Entscheidung erst nach Ergehen des Urteils des FG veröffentlicht worden oder ergangen ist, die Revision wegen einer nachträglichen Divergenz zuzulassen sein (vgl. BFH-Beschluss vom 11.12.2014 - XI B 77/14, BFH/NV 2015, 700, Rz 7). Erforderlich ist hier aber --wie sonst auch--, dass der Beschwerdeführer aus der Divergenzentscheidung einen hinreichend abstrakten Rechtssatz herausarbeitet, der zu einem vom Beschwerdeführer dargelegten Rechtssatz des FG im Widerspruch steht.
- 23** Daran fehlt es vorliegend, da das FA zum nachträglich benannten Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 18.04.2024 - 3 K 1936/22 (EFG 2024, 1329) lediglich ausführt, dass dieses einen gleichgelagerten Sachverhalt betreffe. Darüber hinaus hat das FA aus dem zweiten nachträglich benannten Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 18.04.2024 - 3 K 1447/23 (EFG 2024, 1440) keinen Rechtssatz gebildet, der einem der beiden vom FA aus dem mit der Beschwerde angegriffenen Urteil abgeleiteten Rechtssätzen (s. oben 3.b und 3.c) widerspricht. Denn das FA verweist in Bezug auf die zweite nachträglich benannte Divergenzentscheidung nur darauf, dass nach diesem die BFH-Rechtsprechung zu § 13b UStG nicht auf andere Fallgestaltungen übertragbar sei sowie dass die Verzinsung nicht deshalb unbillig sei, weil sich aufgrund einer Umsatzsteuerfestsetzung beim Leistenden per Saldo ein Ausgleich mit den vom Leistungsempfänger abgezogenen Vorsteuerbeträgen ergebe, da es auf einen Vorteil des Steuerpflichtigen ankomme und außerdem die Entstehungsvoraussetzungen für Steuer und Vorsteuerabzug nicht deckungsgleich seien. Zudem weist dies auch keinen hinreichenden Bezug zu der vom FA mit der grundsätzlichen Bedeutung thematisierten Frage zur Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes auf.
- 24** 7. Von der Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung wird nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 25** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de