

Herausgeber: Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. RiBFH a.D.
Prof. Dr. Franz Dötsch, Vors. RiBFH a.D.

Erscheinungsdatum:
13.07.2026

Erscheinungsweise:
wöchentlich

28/2026**Inhaltsübersicht:**

- Anm. 1** **Keine Haftung eines früheren GmbH-Geschäftsführers nach § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO nach Verlust seiner Organstellung bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 09.12.2025, VII R 4/23
von Dieter Steinhauß, RiBFH a.D.
- Anm. 2** **Vollverzinsung nach § 233a AO und Unionsrecht**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 11.12.2025, V R 7/24
von Dieter Steinhauß, RiBFH a.D.
- Anm. 3** **Steuerfreiheit von Corona-Sonderzahlungen auch bei Anrechnung auf andere freiwillige Arbeitgeberleistungen**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.01.2026, VI R 25/24
von Dr. Stephan Geserich, RiBFH
- Anm. 4** **Dienstreisen: Kein Werbungskostenabzug, wenn anstelle des Firmenwagens der Privatwagen genutzt wird**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.01.2026, VI R 30/24
von Dr. Stephan Geserich, RiBFH
- Anm. 5** **Anspruch der Beteiligten auf rechtliches Gehör bezüglich entscheidungserheblicher eigener Internetrecherchen des Gerichts**
Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 15.04.2026, IX B 53/25
von Ingo Lutter, Vors. RiFG
- Anm. 6** **Sogenannte Doppelberichtigung („Berichtigungssequenz“) bei Insolvenzeröffnung**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 18.12.2025, V R 34/23
von Robert Prätzler, StB

Zitiervorschlag: Steinhauß, jurisPR-SteuerR 28/2026 Anm. 1
ISSN 1860-1596

1

Keine Haftung eines früheren GmbH-Geschäftsführers nach § 69 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO nach Verlust seiner Organstellung bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister

Leitsätze:

1. Ein zunächst wirksam bestellter GmbH-Geschäftsführer verliert seine Organstellung automatisch kraft Gesetzes, sobald eine persönliche Voraussetzung für dieses Amt gemäß § 6 Abs. 2 GmbHG i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (BGBI I 2008, 2026) entfällt. Mit dem Verlust der Organstellung geht auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter i.S.d. § 34 Abs. 1 AO verloren.

2. Der Verlust der Organstellung des zunächst wirksam bestellten Geschäftsführers führt unabhängig von der Löschung der Eintragung als Geschäftsführer im Handelsregister zur Beendigung der Pflichten nach § 34 Abs. 1 AO.

3. Ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind, ist eine vom Gericht in vollem Umfang zu überprüfende Rechtsentscheidung. Das Gericht kann den einem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Sachverhalt und den dort angenommenen Haftungsgrund - zum Beispiel § 35 AO statt § 34 Abs. 1 AO - jedoch nicht austauschen, denn der Haftungsbescheid ist sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 09.12.2025, VII R 4/23

von **Dieter Steinhauß**, RiBFH a.D.

A. Problemstellung

Der VII. Senat des BFH bestätigt die Rechtsprechung, wonach eine Haftung eines früheren GmbH-Geschäftsführers nach § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 34 Abs. 1 AO nach Verlust seiner Organstellung gemäß § 6 Abs. 2 GmbHG trotz fortdauernder Eintragung im Handelsregister ent-

fällt. Der Haftungsbescheid ist sachverhaltsbezogen und deshalb kann der maßgebende Sachverhalt im finanzgerichtlichen Verfahren nicht ausgetauscht werden.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger war seit dem 31.01.2014 alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH (GmbH) und als solcher in das Handelsregister eingetragen. Die Geschäftsführung der GmbH wurde tatsächlich jedoch durch den faktischen Geschäftsführer A ausgeübt. Dem Kläger kam lediglich die Rolle eines Strohmann-Geschäftsführers zu.

Mit Strafbefehl des Amtsgerichts vom xx.10.2016 wurde der Kläger wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung gemäß § 15a Abs. 4 InsO verurteilt, weil er trotz Zahlungsunfähigkeit der GmbH keinen Insolvenzantrag gestellt hatte. Der Strafbefehl wurde am 05.11.2016 rechtskräftig. In der Folge wurde der Kläger erneut – in Kenntnis der Vorstrafe aus dem Strafbefehl des AG N vom xx.10.2016 – wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung verurteilt. Der Kläger wurde trotz der strafrechtlichen Verurteilungen nicht als Geschäftsführer der GmbH aus dem Handelsregister gelöscht.

Zum 31.10.2018 wurde das Gewerbe der GmbH abgemeldet. Der Gewerbebetrieb wurde endgültig eingestellt. Auf Antrag des Klägers vom xx.02.2019 leitete das AG B das Insolvenzeröffnungsverfahren über das Vermögen der GmbH ein. Mit Beschluss vom xx.08.2020 lehnte das AG B die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse ab. Die GmbH wurde von Amts wegen im Handelsregister gelöscht.

Nach entsprechender Anhörung des Klägers zu einer Haftung wegen der erfolglosen Einziehung steuerlicher Rückstände bei der GmbH, auf die der Kläger nicht reagierte, nahm das beklagte FA den Kläger wegen Steuerrückständen der GmbH nach § 191 AO i.V.m. den §§ 69, 34 AO mit Haftungsbescheid vom 12.06.2019 in Haftung. Das FA erläuterte, der Kläger sei als Geschäftsführer der GmbH ihr gesetzlicher Vertreter gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen v. 23.10.2008 (GmbHG) und unterfalle daher § 34 AO. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids waren dem FA weder die Ver-

urteilungen des Klägers wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung noch die Rolle des Klägers als bloßer Strohmann-Geschäftsführer der GmbH und die tatsächliche Geschäftsführung der GmbH durch A noch die Einstellung des Gewerbebetriebs zum 31.10.2018 bekannt.

Gegen den Haftungsbescheid legte der Kläger Einspruch ein. Zu seinen Verurteilungen oder der faktischen Geschäftsführung durch A äußerte er sich nicht. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zudem änderte es den Haftungsbescheid zum Nachteil des Klägers dahin gehend, dass es den Gesamthaftungsbetrag aufgrund einer zwischenzeitlich bei der GmbH durchgeführten Betriebsprüfung erhöhte. Zum Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung verfügte das FA über den gleichen Kenntnisstand wie zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids.

Der Kläger erhob Klage, wobei er im Rahmen des Klageverfahrens erstmals mitteilte, lediglich als Strohmann-Geschäftsführer eingesetzt worden und tatsächlich nur im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses bei der GmbH angestellt gewesen zu sein. Tatsächlich, alleiniger Geschäftsführer sei A gewesen. Ebenso erfuhr das FA erst im Rahmen des Klageverfahrens von den Verurteilungen des Klägers wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung.

Mit Bescheid vom 29.04.2022 änderte das FA den Haftungsbescheid und reduzierte den Gesamthaftungsbetrag unter Berücksichtigung der Einstellung des Gewerbebetriebs der GmbH. Der Haftungszeitraum beginne am 15.02.2018 mit der Fälligkeit der der Haftung zugrunde liegenden Steuerschuld und ende am 31.10.2018 mit der Gewerbeabmeldung (Haftungszeitraum). Das FA stützte die Haftung des Klägers erneut ausschließlich auf dessen Eigenschaft als GmbH-Geschäftsführer (§ 34 AO).

Nachdem der Kläger im Klageverfahren die strafrechtlichen Verurteilungen wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung offengelegt hatte, wies das FG das FA darauf hin, dass zu erwägen sei, ob der Kläger bereits im Jahr 2016 von Gesetzes wegen aus dem Amt des Geschäftsführers der GmbH gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 GmbHG ausgeschieden sei. Eine (erneute) Änderung des angefochtenen Haftungsbescheids durch das FA erfolgte nicht.

Das FG Münster gab der Klage statt. Der BFH wies die Revision des FA als unbegründet zurück. Das FG habe zutreffend entschieden, dass der Haftungsbescheid vom 12.06.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.03.2020, zuletzt geändert durch den Haftungsbescheid vom 29.04.2022, rechtswidrig sei. Dabei könne der erkennende Senat dahinstehen lassen, ob der angefochtene Haftungsbescheid wie vom FG angenommen an Ermessensfehlern leide, da bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme des Klägers gemäß § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 34 Abs. 1 AO nicht vorlägen.

Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AO könne durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer hafte (Haftungsschuldner). Gemäß § 69 Satz 1 AO hafteten die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen insbesondere, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt würden.

Der Kläger sei im Haftungszeitraum kein gesetzlicher Vertreter der GmbH i.S.d. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO gewesen.

Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 AO hätten unter anderem die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie hätten nach § 34 Abs. 1 Satz 2 AO insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet würden, die sie verwalteten. Gesetzlicher Vertreter einer GmbH sei gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG der Geschäftsführer.

Die Geschäftsführereigenschaft und damit auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter setze eine wirksame und andauernde Bestellung voraus. Ende die Geschäftsführereigenschaft, ende auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter. Dabei werde die Geschäftsführereigenschaft mit der Bestellung zum Geschäftsführer begründet; auf die deklaratorische Eintragung der Bestellung in das Handelsregister komme es hingegen nicht an (§ 39 GmbHG). Entsprechendes gelte für den Zeitpunkt der Beendigung der Geschäftsführereigenschaft. Im Falle eines Widerrufs oder einer Amtsniederlegung gelte, dass die Geschäftsführereigenschaft und damit auch die aus § 34 Abs. 1 Satz 1 AO resultierenden

Pflichten bereits mit dem Zugang des Widerrufs oder der Erklärung über die Amtsniederlegung und nicht erst mit der Eintragung des Erlöschens im Handelsregister endeten (BFH, Urt. v. 27.10.1987 - VII R 12/84 Rn. 15 - BFH/NV 1988, 485; Jatzke in: Gosch, AO § 69 Rn. 13; Rosenke in: BeckOK AO, 34. Ed. 17.10.2025, § 34 AO Rn. 105; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rn. 9; Boeker in: Hübschmann/Hepp/Spitaler - HHSp -, § 34 AO Rn. 71). Denn nach höchstrichterlicher Rechtsprechung verliere ein zunächst wirksam bestellter Geschäftsführer seine Organstellung automatisch kraft Gesetzes, sobald eine persönliche Voraussetzung für dieses Amt gemäß § 6 Abs. 2 GmbHG entfalle. Das Registergericht habe seine Eintragung in diesem Fall gemäß § 395 Abs. 1 Satz 1 FamFG von Amts wegen im Handelsregister zu löschen (BGH, Beschl. v. 09.03.2021 - II ZB 33/20 Rn. 10; BGH, Beschl. v. 03.12.2019 - II ZB 18/19 Rn. 10). Nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG könne Geschäftsführer nicht sein, wer – unabhängig von der verhängten Strafe – wegen einer oder mehrerer vorsätzlich begangener Straftaten des Unterlassens der Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Insolvenzverschleppung) verurteilt worden sei. Dieser Ausschluss gelte für die Dauer von fünf Jahren seit der Rechtskraft des Urteils (sogenannte Inhabilität).

Nach diesen Maßstäben lägen im Haftungszeitraum in der Person des Klägers nicht die Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 Satz 1 AO vor.

Der Kläger habe mit Rechtskraft des Strafbefehls des AG N vom xx.10.2016 wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung gemäß § 15a Abs. 4 InsO aufgrund des nicht gestellten Eröffnungsantrags am 05.11.2016 gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG für die Dauer von fünf Jahren nicht nur seine Fähigkeit verloren, Geschäftsführer der GmbH zu sein. Er habe vielmehr gleichsam automatisch kraft Gesetzes auch seine Organstellung als Geschäftsführer der GmbH und damit auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter i.S.d. § 34 Abs. 1 AO verloren.

Der Kläger könne auch unter dem Gesichtspunkt der im Haftungszeitraum fortbestehenden Eintragung im Handelsregister als GmbH-Geschäftsführer nicht dem von § 34 Abs. 1 AO adressierten Personenkreis zugerechnet werden. Denn § 34 Abs. 1 AO knüpfe an die Stellung

als gesetzlicher Vertreter an. Eine solche werde durch § 15 HGB nicht begründet.

Allerdings diene § 15 Abs. 3 HGB unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes allein dazu, bei einem entsprechenden Vertrauen des Dritten das Verhalten des Vertreters ohne Vertretungsmacht dem Vertretenen zuzurechnen, so dass Vertretungshandlungen des ausgeschiedenen Organs bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister weiterhin wirksam würden. Der Vertrauensschutz bewirke indes nicht, dass die Pflichtenstellung fortwirke (vgl. Koenig/Koenig, AO, 6. Aufl., § 34 Rn. 11; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rn. 9). Ebenso wenig könne § 15 Abs. 3 HGB dazu führen, dass – wie bei der steuerlichen Haftung – einem Dritten ein Anspruch zustehe, obwohl die Anspruchsgrundlage nicht auf ein Vertrauen in die Vertretungsmacht des Vertreters abstelle. Auch vermittele die unrichtige Eintragung dem kraft Gesetzes ausgeschiedenen Geschäftsführer keine (gesetzliche) Vertretungsmacht.

Dementsprechend habe der Senat im Hinblick auf die Beendigung der Geschäftsführereigenschaft durch Widerruf oder Amtsniederlegung bereits entschieden, dass für die Stellung als gesetzlicher Vertreter gemäß § 34 Abs. 1 AO nicht auf die – trotz wirksamem Widerrufs beziehungsweise erfolgter Amtsniederlegung zunächst – unterbliebene Löschung der Geschäftsführereigenschaft im Handelsregister abgestellt werden könne, weil diese Eintragung nur deklaratorisch wirke und die Regelung über den öffentlichen Glauben des Handelsregisters (§ 15 HGB) für die steuerrechtliche Haftung des GmbH-Geschäftsführers ohne Bedeutung sei (BFH, Urt. v. 17.01.1989 - VII R 88/86 - BFH/NV 1990, 71; BFH, Urt. v. 27.10.1987 - VII R 12/84 - BFH/NV 1988, 485; BFH, Urt. v. 22.01.1985 - VII R 112/81 - BStBl II 1985, 562, unter II.3.).

Setze der vormalige Geschäftsführer seine Tätigkeit für die Gesellschaft nach dem kraft Gesetzes eingetretenen Verlust der Organstellung fort, scheide eine Haftung nach § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 34 AO aus. In Betracht komme in diesem Fall allein eine Haftung nach § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 35 AO (vgl. BFH, Urt. v. 17.01.1989 - VII R 88/86 - BFH/NV 1990, 71; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rn. 8).

Nach diesen Rechtsgrundsätzen sei die Eintragung des Klägers als GmbH-Geschäftsführer zwar seit dem Eintritt der Rechtskraft des ersten Strafbefehls unrichtig gewesen, da es das Registergericht unterlassen habe, die Eintragung gemäß § 395 Abs. 1 Satz 1 FamFG von Amts wegen im Handelsregister zu löschen. Jedoch habe der Verlust der Organstellung des zunächst wirksam als Geschäftsführer bestellten Klägers gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG unabhängig von der Löschung der Geschäftsführerstellung im Handelsregister zur Beendigung der Pflichten gemäß § 34 Abs. 1 AO geführt. Für die nach seiner Verurteilung nicht erfüllten steuerlichen Pflichten der GmbH könne der Kläger daher nicht als gesetzlicher Vertreter haftbar gemacht werden. Der Grund für den Verlust der Organstellung sei für die Beurteilung der Zugehörigkeit zu dem § 34 Abs. 1 AO unterfallenden Personenkreis unerheblich, da die Vorschrift nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut allein an die Stellung als gesetzlicher Vertreter anknüpfe (Boeker in: HHSp, § 34 AO Rn. 72; Rosenke in: BeckOK AO, 34. Ed. 17.10.2025, § 34 AO Rn. 221; Klein/Rüsken, AO, 19. Aufl., § 34 Rn. 9; Koenig/Koenig, AO, 6. Aufl., § 34 Rn. 11).

Eine andere rechtliche Beurteilung folge auch nicht aus dem Umstand, dass der Kläger mit Urteil des AG N vom xx.02.2018 – in Kenntnis der Vorstrafe aus dem Strafbefehl vom xx.10.2016 – erneut wegen Insolvenzverschleppung gemäß § 15a Abs. 4 InsO verurteilt worden sei. Selbst wenn dieser Verurteilung die vom FA behauptete Wertung innewohnen sollte, dass der Kläger aufgrund der Eintragung als Geschäftsführer im Handelsregister trotz des Verlusts seiner Organstellung gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG weiterhin als Mitglied des Vertretungsorgans i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 InsO anzusehen sei, würde dies den erkennenenden Senat im Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 AO nicht binden.

Entgegen der Ansicht des FA werde der vormalige Geschäftsführer, der seine Organstellung nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG verloren habe, schließlich nicht gegenüber einem untätigen Strohmann-Geschäftsführer unbillig privilegiert. Bei dieser nicht bei der Rechtsanwendung, sondern auf der Ebene der Billigkeit angesiedelten Argumentation beachte das FA bereits nicht hinreichend, dass der nach

§ 6 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 Nr. 3 Buchst. a GmbHG ausgeschiedene Geschäftsführer mit einer Kriminalstrafe belegt worden sei, womit ein sozial-ethisches Unwerturteil über ihn ausgesprochen wird (vgl. z.B. BVerfG, Beschl. v. 09.07.1997 - 2 BvR 1371/96 - BVerfGE 96, 245), dem der untätige Strohmann-Geschäftsführer nicht ausgesetzt sei. Hinzu komme, dass für den infolge seiner Verurteilung ausgeschiedenen Geschäftsführer, der seine Tätigkeit als Geschäftsführer fortsetze, möglicherweise eine Haftung nach § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 35 AO in Betracht kommen könnte. Dass dieser Ansatz im Streitfall – spätestens nach dem Hinweis des FG – nicht weiter verfolgt worden sei, sei eine Besonderheit des Einzelfalls und führe nicht zu der grundsätzlichen Annahme einer unbilligen Privilegierung.

Der angefochtene Bescheid könne nicht mit dem Argument aufrechterhalten werden, dass ein anderer Haftungsgrund – hier: § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 35 AO – tatbestandlich erfüllt sei. Denn das Gericht könne den dem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Sachverhalt und den dort angenommenen Haftungsgrund nicht austauschen.

Die Prüfung, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt seien, sei zwar eine vom Gericht in vollem Umfang zu überprüfende Rechtsentscheidung (vgl. BFH, Urte. v. 20.03.2017 - X R 13/15 Rn. 99 ff. - BStBl II 2017, 1110; BFH, Beschl. v. 28.02.2023 - VII R 29/18 Rn. 197 - BFH/NV 2023, 1071; ebenso Loose in: Tipke/Kruse, § 191 AO Rn. 36; Boeker in: HHSp, § 191 AO Rn. 91; Klein/Schmitz-Herscheidt, AO, 19. Aufl., § 191 Rn. 42; Koenig/Kratzsch, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 191 Rn. 35). Allerdings sei der Haftungsbescheid sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen (BFH, Urte. v. 15.02.2023 - VI R 13/21 Rn. 36 - BStBl II 2024, 175). Das bedeute, dem Haftungsbescheid müsse ein konkreter Sachverhalt, der zur Haftung geführt habe, zugrunde liegen und dieser müsse sich aus der Begründung des Bescheids zweifelsfrei ergeben (BFH, Beschl. v. 27.08.2009 - V B 75/08 Rn. 53 - BFH/NV 2009, 1964). Daraus folge, dass, wenn einem Haftungsbescheid ein bestimmter Sachverhalt und ein bestimmter Haftungsgrund zugrunde gelegt worden sei, nur dieser Sachverhalt gerichtlich überprüft und nicht durch das Gericht gegen einen anderen Sachverhalt ausgetauscht werden könne. Nur das FA könnte aufgrund eines

bislang nicht berücksichtigten Sachverhalts den Haftungsbescheid ändern, der dann gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens würde. Ebenso könnte es einen neuen Haftungsbescheid erlassen, dem wegen des neuen Sachverhalts auch kein Vertrauensschutz entgegensteht (BFH, Urt. v. 18.03.2025 - VII R 20/23 Rn. 40 - BStBl II 2025, 851).

Im Streitfall seien der ursprüngliche Haftungsbescheid vom 12.06.2019, die Einspruchsentscheidung vom 20.03.2020 und der im Gerichtsverfahren ergangene Änderungsbescheid vom 29.04.2022 ausschließlich auf die Haftung des Klägers als Geschäftsführer gemäß § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 34 AO gestützt worden. Dem so erlassenen Haftungsbescheid könne nach den dargelegten Maßstäben im gerichtlichen Verfahren kein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt und die Haftung auf § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 35 AO gestützt werden, auch wenn dessen tatbestandliche Voraussetzungen vorlägen. Ein Austausch des Haftungsgrundes – § 35 AO statt § 34 AO – hätte lediglich vom FA vorgenommen werden können. Hierfür hätte das FA einen neuen oder ändernden Bescheid erlassen müssen. Das FA hat indes an einer Haftungsinanspruchnahme des Klägers als Geschäftsführer gemäß § 69 Satz 1 AO i.V.m. § 34 AO festgehalten.

C. Kontext der Entscheidung

I. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 20.09.2016 - X R 36/15 Rn. 12 ff. m.w.N. - BFH/NV 2017, 593) ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig aufgebaut. Danach hat das FA zunächst zu prüfen, ob in der Person, die es zur Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm erfüllt sind. Insoweit ist die Entscheidung keine Ermessensentscheidung i.S. von § 5 AO, § 102 FGO, sondern eine vom FG in vollem Umfang zu überprüfende rechtlich gebundene Entscheidung (st.Rspr., vgl. grundlegend BFH, Urt. v. 13.04.1978 - V R 109/75 - BStBl II 1978, 508, unter 1.). Erst danach, auf der zweiten Stufe, entscheidet die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen (VGL. z.B. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 191 AO Rn. 11), und zwar ein Entschließungsermessen, wonach darüber zu entscheiden ist, ob überhaupt ein Haftender nach den bei der Ermessensausübung zu berücksichtigenden Umständen in Anspruch genommen werden soll,

und des Weiteren ein Auswahlermessen bezüglich der Auswahl der in Anspruch zu nehmenden Haftungsschuldner bei Vorhandensein mehrerer Haftender (Schmitz-Herscheidt in: Klein, AO, 19. Aufl., § 191 Rn. 43).

II. Führt das Klageverfahren im Rahmen der ersten Prüfungsstufe aufgrund neu hinzugekommener tatsächlicher Feststellungen oder aufgrund einer von der Rechtsauffassung des FA abweichenden Beurteilung der Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm zu anderen Grundlagen der Ermessensentscheidung und ermöglichen diese tatsächlichen oder rechtlichen Erkenntnisse eine dem Kläger günstigere Ermessensentscheidung, so ist dem angefochtenen Verwaltungsakt der Boden entzogen (so ausdrücklich BFH, Urt. v. 13.04.1978 - V R 109/75 - BStBl II 1978, 508, unter 1.). Dies muss erst recht gelten, wenn die Prüfung auf der ersten Stufe ergibt, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsnorm gar nicht erfüllt waren bzw. sind. Auch in diesem Fall ist für eine weiter gehende Ermessensausübung kein Raum und der entsprechende Haftungsbescheid als rechtswidrig aufzuheben. Dies gilt selbst dann, wenn der in Anspruch Genommene seinen Mitwirkungspflichten zur Aufklärung des Sachverhalts nicht nachgekommen ist (BFH, Urt. v. 13.04.1978 - V R 109/75 - BStBl II 1978, 508, unter 1.).

III. Diese höchstrichterliche Rechtsprechung hat für die gerichtliche Überprüfung von Haftungsbescheiden zur Folge, dass hinsichtlich der sog. ersten Stufe – abgesehen vom Eingreifen einer etwaigen Präklusion (z.B. nach § 79b Abs. 3 FGO) – derjenige Sach- und Streitstand zugrunde zu legen ist, wie er sich am Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Tatsachengericht darstellt. Demgegenüber kommt es bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensausübung auf der sog. zweiten Stufe auf die tatsächliche und rechtliche Situation im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung – dies ist in der Regel der Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung – an (ebenfalls ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH, Urt. v. 06.2014 - IV R 17/14 Rn. 26 - BFH/NV 2014, 1507).

IV. Bei der Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen einer Haftungsnorm handelt es sich somit nicht um eine Ermessensentscheidung i.S.d. § 5 AO und des § 102 FGO, sondern

um eine vom FG in vollem Umfang zu überprüfende, rechtlich gebundene Entscheidung. Erst die nach § 191 AO zu treffende Entscheidung, ob bzw. gegen wen ein Haftungsbescheid ergehen soll (Entschließungs- und Auswahlermessen) unterliegt den Beschränkungen des § 102 FGO (zum Ganzen BFH, Urt. v. 20.03.2017 - X R 13/15 Rn. 102 - BStBl II 2017, 1110; BFH, Urt. v. 13.04.1978 - V R 109/75 - BStBl II 1978, 508, unter 1.; BFH, Urt. v. 11.03.2004 - VII R 52/02 - BStBl II 2004, 579, unter II.1.a; Wernsmann in: HHSp, § 5 AO Rn. 59, 120).

V. Der VII. Senat des BFH hat seine Entscheidung auch von dem vom Kläger herangezogenen Urteil des BFH vom 13.02.1996 (VII R 43/95 - BFH/NV 1996, 530, unter II.2.a) abgegrenzt. Diese Entscheidung betraf nicht die Frage der Reichweite der Haftung eines gesetzlichen Vertreters nach § 34 Abs. 1 AO aufgrund einer fehlerhaften Eintragung im Handelsregister. Vielmehr hat der Senat in dieser Entscheidung im Hinblick auf eine ggf. unrichtige Eintragung als Liquidator im Handelsregister entschieden, dass die Regelung des § 15 Abs. 3 HGB dazu führt, dass es jedenfalls nicht offenkundig i.S.v. § 125 Abs. 1 AO ist, dass der Haftungsschuldner nicht Liquidator der GmbH war und daher die an ihn - als für die GmbH Erklärungspflichtigen (§ 34 Abs. 1 AO i.V.m. § 70 GmbHG) - gerichteten Anordnungsverfügungen fehlerhaft waren.

D. Auswirkungen für die Praxis

Ein Austausch des einem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Sachverhalts im gerichtlichen Verfahren ist ausgeschlossen und kann nur vom FA vorgenommen werden. Nach wohl überwiegender Auffassung, die auch von der Rechtsprechung vertreten wird (BFH, Urt. v. 28.12.2008 - I R 29/08 - BStBl II 2009, 539), soll auch § 68 FGO bei Ermessensentscheidungen anwendbar sein. Das FA hätte also den angefochtenen Haftungsbescheid im Klageverfahren zurücknehmen und einen neuen Haftungsbescheid mit ausreichenden Ermessenserwägungen hinsichtlich der Auswahl der Haftungsschuldner erlassen können, der gemäß Absatz 1 Satz 1 zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden wäre (vgl. Schallmoser in: HHSp, § 68 FGO Rn. 16 m.w.N.; zum Streitstand auch Herbert in Gräber, 10. Aufl., Rn. 37; kritisch Steinhauß, jurisPR-SteuerR 24/2009 Anm. 3).

2

Vollverzinsung nach § 233a AO und Unionsrecht

Leitsätze:

1. Die Vollverzinsung der Umsatzsteuer gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) verstößt nicht gegen das Unionsrecht.

2. Die Vorschrift dient weder der Durchführung des Rechts der Union i.S.d. Art. 51 Abs. 1 Satz 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union noch fällt sie anderweitig in den Anwendungsbereich des Unionsrechts.

3. Im Rahmen der den Mitgliedstaaten zustehenden Verfahrensautonomie genügt § 233a AO den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität sowie - bei einer unterstellten Durchführung von Unionsrecht im Hinblick auf die dann maßgeblichen Regelungsziele des Unionsrechts - auch dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 11.12.2025, V R 7/24

von **Dieter Steinhauß**, RiBFH a.D.

A. Problemstellung

Der V. Senat des BFH hält mit umfassender Begründung an seiner Rechtsauffassung fest, dass die Vollverzinsung gemäß § 233a AO unionsrechtskonform ist.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin übt eigene wirtschaftliche Tätigkeiten aus und ist Organträgerin verschiedener Organgesellschaften. Das beklagte FA erließ im August 2019 nach einer im Jahr 2012 begonnenen Außenprüfung einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2007, der zu einem Unterschiedsbetrag i.S.d. § 233a Abs. 3 AO i.H.v. 3.742.395 Euro zulasten der Klägerin führte. Der Unterschiedsbetrag beruhte i.H.v. 1.953.269 Euro darauf, dass die Klägerin in ih-

rer Buchführung Mehrwertsteuerbeträge anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) als inländische Vorsteuerbeträge erfasst und in ihrer, zu einer Vorbehaltsfestsetzung führenden Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht hatte, was durch den genannten Bescheid korrigiert wurde. Mit der Steuerfestsetzung verband das FA die Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 2007, die hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes als vorläufig erging.

Die Klägerin legte gegen den Zinsbescheid Einspruch ein. Nach dem Beschluss des 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) erhob die Klägerin gegen den Zinsbescheid Klage, wobei das FA im Dezember 2022 die Zinsfestsetzung änderte und die festgesetzten Zinsen auf 2.224.333 Euro verringerte. Aus Billigkeitsgründen erließ das FA im Ergebnis festgesetzte Nachzahlungszinsen i.H.v. 379.179,84 Euro wegen einer bereits im Februar 2017 erfolgten freiwilligen Zahlung der Klägerin auf die erwarteten Steuernachforderungen sowie i.H.v. 26.925 Euro aus anderen Gründen. Das FG Neustadt (Weinstraße) (Urt. v. 18.04.2024 - 3 K 1936/22 - EFG 2024, 1329) wies die gegen die Zinsfestsetzung gerichtete Klage ab.

Der BFH wies die Revision der Klägerin als unbegründet zurück. Das FG habe die Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen. Die Vollverzinsung der Umsatzsteuer gemäß § 233a AO verstoße nicht gegen das Unionsrecht. Denn die Vorschrift diene weder der Durchführung des Rechts der Union i.S.d. Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh noch falle sie anderweitig in den Anwendungsbereich des Unionsrechts. Im Rahmen der den Mitgliedstaaten zustehenden Verfahrenautonomie genüge § 233a AO im Übrigen den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität sowie – bei einer unterstellten Durchführung von Unionsrecht im Hinblick auf die dann maßgeblichen Regelungsziele des Unionsrechts – auch dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Die von der Klägerin begehrte Anwendung der Grundrechte-Charta setze nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 die „Durchführung des Rechts der Union“ voraus.

Maßgeblich sei hierfür, ob eine nationale Regelung die Durchführung einer Bestimmung des Unionsrechts bezwecke, welchen Charakter diese Regelung habe und ob mit ihr andere als die unter das Unionsrecht fallenden Ziele verfolgt würden, selbst wenn sie das Unionsrecht mittelbar beeinflussen könne, sowie ferner, ob es eine Regelung des Unionsrechts gebe, die für diesen Bereich spezifisch sei oder ihn beeinflussen könne (EuGH, Urt. protectus v. 29.07.2024 - C-185/23 Rn. 42 und 43).

Dabei müsse ein Zusammenhang zwischen einem Unionsrechtsakt und der betreffenden nationalen Maßnahme bestehen, der darüber hinausgehe, dass die fraglichen Sachbereiche benachbart seien oder der eine von ihnen mittelbare Auswirkungen auf den anderen haben könne. So seien die Grundrechte der Union im Verhältnis zu einer nationalen Regelung unanwendbar, wenn die unionsrechtlichen Vorschriften in dem betreffenden Sachbereich keine spezifischen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Hinblick auf den in Rede stehenden Sachverhalt schufen (EuGH, Urt. v. 16.07.2020 - C-686/18 Rn. 52 und 53 „Adusbef u.a.“, und EuGH, Urt. v. 12.09.2024 - C-709/22 Rn. 62 und 63 „Syndyk Masy Upadlosci A“). Hingegen müssten nationale Regelungen, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fielen oder dieses durchführten, mit dem in Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EUGrdRCh niedergelegten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein (EuGH, Urt. v. 04.05.2023 - C-40/21 Rn. 49 „Agentia Naționala de Integritate“).

Ausgehend hiervon sei § 233a AO nicht an dem in Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EUGrdRCh vorgesehenen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu messen. § 233a AO diene weder der Durchführung des Rechts der Union i.S.d. Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh noch falle er anderweitig in den Anwendungsbereich des Unionsrechts.

Zwar könne es sich bei Regelungen zur Schaffung von auf die Mehrwertsteuererhebung bezogenen Sanktionen um die Durchführung von Unionsrecht handeln. Dies treffe aber auf § 233a AO nicht zu.

Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL bestimme, dass die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftli-

chen Umsätze weitere Pflichten vorsehen könnten, die sie für erforderlich erachteten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führten.

In Bezug auf die Mehrwertsteuer habe der EuGH hierzu bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten aus Art. 2 MwStSystRL und Art. 273 MwStSystRL i.V.m. Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) verpflichtet seien, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet seien, die Erhebung der gesamten in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen. Zudem verpflichte Art. 325 AEUV die Mitgliedstaaten, Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen mit Maßnahmen zu bekämpfen, die wirksam und abschreckend seien. Dabei umfassten die finanziellen Interessen der Union unter anderem die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer, da ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuererinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts und der Zurverfügungstellung entsprechender Mehrwertsteuermittel für den Haushalt der Union bestehe (EuGH, Urt. v. 26.02.2013 - C-617/10 Rn. 25 und 26 „Akerberg Fransson“; EuGH, Urt. v. 20.03.2018 - C-524/15 Rn. 18 und 19 „Menci“ und EuGH, Urt. v. 02.05.2018 - C-574/15 Rn. 26 und 27 „Scialdone“).

Danach trage etwa die Erhebung von Verzugszinsen zur Bekämpfung der nicht fristgerechten Abführung von ausgewiesenen Mehrwertsteuerbeträgen bei. Dies stehe im Einklang mit der den Mitgliedstaaten unter anderem nach Art. 273 MwStSystRL und Art. 325 Abs. 1 AEUV obliegenden Pflicht, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet seien, die Erhebung der gesamten in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer sicherzustellen und den Betrug zu bekämpfen (vgl. EuGH, Urt. v. 13.10.2022 - C-1/21 Rn. 89, 90 und 92 „Direktor na Direksia, Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“). Dementsprechend seien steuerliche Sanktionen im Bereich der Mehrwertsteuer als Durchführung des Unionsrechts i.S.v. Art. 51 Abs. 1 EU-

GrdRCh anzusehen (EuGH, Urt. v. 13.01.2022 - C-363/20 Rn. 38 „MARCAS MC“).

Schließlich ergebe sich zugunsten des Steuerpflichtigen aus dem Unionsrecht, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet seien, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten (z.B. EuGH, Urt. v. 08.03.2001 - C-397/98 und C-410/98 Rn. 84, 86 bis 89 „Metallgesellschaft u.a.“; EuGH, Urt. v. 19.07.2012 - C-591/10 Rn. 24 bis 26 „Littlewoods Retail u.a.“; EuGH, Urt. v. 22.02.2024 - C-674/22 Rn. 30 und 31 „Gemeente Dinkelland“).

§ 233a AO beruhe bereits dem Grunde nach auf keiner dieser unionsrechtlichen Regelungen.

Mit den nach § 233a AO entstehenden Nachzahlungs- wie auch Erstattungszinsen wirke die Vorschrift gleichermaßen zugunsten und zulasten der Steuerpflichtigen und stelle einen – im Unionsrecht nicht vorgesehenen – Ausgleich zwischen den zu unterschiedlichen Zeitpunkten zur Steuer herangezogenen Steuerschuldnern her (BVerfG, Beschl. v. 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 Rn. 123 und 248 - BVerfGE 158, 282). Eine Vollverzinsung, die – wie § 233a AO – Belastungsunterschiede ausgleiche, die sich allein dadurch ergäben, dass Steuerfestsetzungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgten, diene unmittelbar dem aus dem Gleichbehandlungsgebot abgeleiteten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (BVerfG, Beschl. v. 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 Rn. 129 - BVerfGE 158, 282). Der Vollverzinsung komme danach keine zusätzliche Lenkungsfunction dahin gehend zu, die Steuerpflichtigen etwa dazu anzuhalten, ihre Steuererklärungen frühzeitig abzugeben oder etwaige Vorauszahlungen angemessen anzusetzen (BVerfG, Beschl. v. 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 Rn. 126 - BVerfGE 158, 282). Dementsprechend handle es sich auch nicht anderweitig im Sinne einer steuerlichen Sanktion im Bereich der Mehrwertsteuer um die Durchführung des Unionsrechts. Dies käme nur in Betracht, wenn sich aus dem Unionsrecht eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten ergäbe, die Belastung von Steuerpflichtigen, die – auch unter Berücksichtigung von Zeiten zur Bearbeitung von Steuererklärungen – zu unterschiedlichen Zeitpunkten zur Zahlung einer Steuer heran-

gezogen werden, auszugleichen. Eine derartige Verpflichtung bestehe jedoch nicht.

Hieran habe sich für den Bereich der Umsatzsteuer durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022 (BGBl I 2022, 1142), das lediglich den Zinssatz, nicht aber das Regelungskonzept als solches modifiziert habe, nichts geändert. Soweit nach den für die Neuregelung angeführten Motiven aus einer unionsrechtlichen Verzinsungspflicht für unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Steuerbeträge abgeleitet werde, dass sich nach Maßgabe des Grundsatzes der Neutralität und dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung eine Verzinsungspflicht in Bezug auf festgesetzte Nachforderungsbeträge ergeben solle (BT-Drs. 20/1633, S. 11), sei es zwar zutreffend, dass das Gebot gleichmäßiger Besteuerung eine Verzinsungsregelung rechtfertigen könne, die Erstattungs- wie auch Nachforderungsfälle gleichermaßen erfasse, wie sich auch aus der vorstehenden Rechtsprechung des BVerfG ergebe. Allerdings handle es sich insoweit um Zielsetzungen des nationalen Rechts, da dem Unionsrecht eine § 233a AO entsprechende Ausgleichsregelung fremd sei. Zudem sei nicht ersichtlich, dass eine Verzinsung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträgen nach Maßgabe des Neutralitätsgrundsatzes verpflichten könnte, Steuerfestsetzungen, die erstmals zu einer dem Unionsrecht entsprechenden Besteuerung führten, einer Zinspflicht in gleicher Höhe zu unterwerfen. Insoweit fehle es bereits an einer für Neutralitätsüberlegungen vorausgesetzten Gleichartigkeit von Umsätzen (vgl. allgemein EuGH, Urt. v. 01.08.2025 - C-433/24 Rn. 41 „Galerie Karsten Greve“), die nicht pauschal für alle Umsätze und damit für alle Steuerentstehungstatbestände des § 13 Abs. 1 UStG – unter Einschluss von Berichtigungstatbeständen wie §§ 15a oder § 17 UStG – zu bejahen sei.

Der Ausgleichsfunktion des § 233a AO könne nicht entgegengehalten werden, dass deshalb keine potenziellen Liquiditätsvorteile im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen auszugleichen wären, weil der Vorsteuerabzug lediglich den Liquiditätsnachteil des Steuerpflichtigen beende, der durch die Zahlung des Umsatzsteuerbetrages an den leistenden Unternehmer eingetreten sei. Denn § 233a AO unterscheide nicht nach dem Grund der – aus Sicht der

Zinspflicht – verspäteten Festsetzung und damit auch nicht danach, ob ein Vorsteuerabzug etwa verfrüht oder erst verspätet geltend gemacht werde oder ob die Versteuerung von Ausgangsumsätzen unterblieben sei, so dass es auf vorsteuerspezifische Überlegungen zur Auslegung dieser Vorschrift nicht ankomme.

Der damit auch bei verspäteter Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen wirkende § 233a AO führe in derartigen Fallgestaltungen zudem nicht dazu, dass die (ursprüngliche) Steuer unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben worden sei. Denn dann erhebe die Steuerverwaltung den ursprünglichen Mehrwertsteuerbetrag auf der Grundlage einer Erklärung i.S.v. Art. 250 Abs. 1 MwStSystRL, in der der Steuerpflichtige sein Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeübt habe, weil er aus Gründen, die in seiner Sphäre lägen, nicht die Angaben gemacht habe, die für die Feststellung des Umfangs seines in Art. 168 MwStSystRL vorgesehenen Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlich seien (EuGH, Urt. v. 22.02.2024 - C-674/22 Rn. 37 „Gemeente Dinkelland“).

§ 233a AO diene auch nicht anderweitig der Durchführung von Unionsrecht.

Entgegen der Auffassung der Klägerin bezwecke die Verzinsung nach § 233a AO nicht die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer.

Mit diesem Grundsatz habe der Unionsgesetzgeber den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht. Dieser Grundsatz lasse es insbesondere nicht zu, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigten, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Durch die in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgesehene Regelung mit Recht auf Vorsteuerabzug solle der Unternehmer vollständig von der im Rahmen all seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterlägen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet würden (EuGH, Urt. v. 12.09.2024 - C-709/22 Rn. 52 und 53 „Syndyk Masy Upadlosci A“). Wirt-

schaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigten, dürften bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden (EuGH, Urt. v. 07.04.2016 - C-546/14 Rn. 19 und 21 „Degano Trasporti“).

§ 233a AO entspreche dem. Unternehmer würden insbesondere nicht unterschiedlich behandelt. Die Vollverzinsung stehe zudem der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs nicht entgegen, sondern erfasse in neutraler Weise zu Lasten des Steuerpflichtigen einen vorzeitig – beispielsweise vor Rechnungserteilung – in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug wie auch zu dessen Gunsten einen – trotz bereits vorliegender Ausübungsvoraussetzungen – erst verspätet geltend gemachten Vorsteuerabzug.

Eine „länderübergreifende“ Gesamtbetrachtung sei nicht vorzunehmen. Zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer sei darauf abzustellen, ob ein und derselbe Hoheitsträger den Grundsatz der Gleichbehandlung verletze. So sei es etwa Aufgabe der Mitgliedstaaten, in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweise (EuGH, Urt. v. 13.10.2022 - C-397/21 Rn. 20 „HUMDA“). Auch beziehe sich der Direktanspruch auf Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer nur auf die Mehrwertsteuer, die der betreffende Mitgliedstaat vom Aussteller der Rechnung erhalten habe (EuGH, Urt. v. 05.09.2024 - C-83/23 Rn. 34 „H GmbH“).

Weiter weise die Verzinsung nach § 233a AO keinen hinreichenden Zusammenhang zu dem grundsätzlichen System der Mehrwertsteuer auf. Die Verzinsung, der im Rahmen einer saldierenden Steuerberechnung (§ 16 Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Abs. 2 UStG) alle Steuerentstehungstatbestände des § 13 Abs. 1 UStG – unter Einschluss von Berichtigungstatbeständen wie die §§ 15a, 17 UStG – unterlägen, habe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer (Art. 401 MwStSystRL; vgl. zu den Kriterien EuGH, Urt. v. 03.10.2006 - C-475/03 Rn. 28; BFH, Urt. v. 09.10.2002 - V R 81/01 - BStBl II 2002, 887, unter II.3.d). Zinsen i.S.d. § 233a AO seien der Höhe nach gemäß § 233a Abs. 1 Satz 1 AO abhängig von dem durch Steuerfestsetzungen bestimmten Unterschiedsbetrag, würden aber nicht proportional zu dem Preis

festgesetzt, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für einzelne Gegenstände und Dienstleistungen erhalte. Weiter würden Zinsen nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe erhoben, sondern grundsätzlich erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden sei, bis zum Wirksamwerden der Steuerfestsetzung (§ 233a Abs. 2 AO). Ebenso wenig würden die Zinsen nicht als bereits auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen entrichtete Umsatzsteuerbeträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen.

Schließlich berühre die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO nicht die Mehrwertsteuer-Eigenmittel der Union, sondern beeinflusse – allenfalls – mittelbar die hierfür zu berechnende „fiktive“ Bemessungsgrundlage. So handle es sich bei den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln bereits nicht um einen Anteil am tatsächlichen Aufkommen der nationalen Umsatzsteuer, sondern um einen von der Verzinsung nach § 233a AO unabhängigen – und insoweit „fiktiven“ – Wert (z.B. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des Beschlusses des Rates vom 07.06.2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften [2007/436/EG, Euratom], ABIEU 2007, Nr. L 163, 17; vgl. Häde in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV, 2. Aufl. 2023, Art. 311 AEUV Rn. 36), in den Zinsen nicht einzubeziehen seien (Anzinger in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den BFH, 2018, S. 1801, 1816). Im Übrigen stehe der EU nicht die Ertragshoheit nach Art. 106 GG am Aufkommen der Zinsen i.S.d. § 233a AO zu. Vielmehr seien die Mehrwertsteuer-Eigenmittel finanzverfassungsrechtlich eine „haushaltspflichtige Staatsausgabe“, die nur allgemein vom Bund zu finanzieren sei (BFH, Beschl. v. 01.03.2024 - V B 34/23 (AdV) Rn. 45 und 46 - BStBl II 2024, 323).

Soweit das Mehrwertsteuersystem bei einer Verzinsung, wie etwa im Bereich des Direktanspruchs, dem Grunde nach verlange, dass es „in Ermangelung einer Regelung der Union der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten zu[kommt], die Bedingungen für die Zahlung solcher Zinsen, insbesondere den Zinssatz und die Berechnungsmethode für die Zinsen [...], festzulegen“, und diese Bedingungen dann, da sie „in den Bereich der Ver-

fahrensautonomie der Mitgliedstaaten fallen“, den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität zu entsprechen hätten (EuGH, Urt. v. 13.10.2022 - C-397/21 Rn. 33 und 39), genüge § 233a AO dem.

In Bezug auf den Äquivalenzgrundsatz sei zu ermitteln, welche Verfahren miteinander zu vergleichen seien und weiter festzustellen, ob die auf das nationale Recht gestützten Rechtsbehelfe günstiger behandelt würden als die Rechtsbehelfe, mit denen die den Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte durchgesetzt werden sollten (EuGH, Urt. v. 08.04.2025 - C-292/23 Rn. 84). Der Äquivalenzgrundsatz werde vorliegend bereits dadurch gewahrt, dass § 233a AO unterschiedslos auf die unionsrechtlich harmonisierte Umsatzsteuer als auch auf Steuern anzuwenden sei, bei denen es an einer derartigen Harmonisierung, wie etwa bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, fehle.

Weiter sei unbeachtlich, dass der nationale Gesetzgeber die Verzinsung nach § 233a AO auf bestimmte Steuerarten beschränkt habe. Aus dem Äquivalenzgrundsatz folge nicht, dass eine Zinspflicht in Bezug auf eine unionsrechtlich harmonisierte Steuer nur dann mit diesem Grundsatz vereinbar sei, wenn alle anderen Steuern ebenso dieser Zinspflicht unterlägen. Vielmehr komme es darauf an, ob die mit der unionsrechtlich harmonisierten Steuer vergleichbaren weiteren Steuern ebenso der Zinspflicht unterlägen. Es begegne daher keinen Bedenken, dass sich der Anwendungsbereich des § 233a AO auf Steuerarten beschränke, bei denen es typischerweise zu i.S.d. Zinspflicht verspäteten Festsetzungen kommen könne.

Damit sei es unter Berücksichtigung der nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO vorgesehenen Karenzzeit einerseits und der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 21 Abs. 1 UStG andererseits ohne Bedeutung, dass die Einfuhrumsatzsteuer nicht § 233a AO unterliege (vgl. BFH, Urt. v. 23.09.2009 - VII R 44/08 - BStBl II 2010, 334, unter II.2.). Soweit die Klägerin darauf verweise, es könnten bei der Einfuhrumsatzsteuer Verzugszinsen nach den besonderen Regelungen des § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 114 Abs. 2 und Abs. 1 Unterabs. 2 UZK, Art. 288 Abs. 2 UZK ab dem Tag des Entstehens der Zollschuld bis zum Tag der Mitteilung der Zollschuld in dem hier in Rede stehenden

Verzinsungszeitraum seit dem 01.05.2016 mit 2% p.a. Verzugszinssatz berechnet werden, und damit ein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip wegen der „Bevorzugung“ der Einfuhrumsatzsteuer gegenüber der Umsatzsteuer vorliege, lasse sie die unterschiedlichen Anwendungsgebiete der Regelungen außer Betracht.

Dem Effektivitätsgrundsatz, nach dem die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert werden dürfe (EuGH, Urt. v. 30.04.2024 - C-670/22 Rn. 129), sei ebenfalls genügt. Denn komme es aufgrund der i.S.d. Verzinsungspflicht verspäteten Festsetzung zu einer Nachforderung, sei grundsätzlich davon auszugehen, dass diese Festsetzung dem Unionsrecht entspreche. Sollte dies nicht zutreffen, stehe es dem Steuerpflichtigen frei, gegen diese Festsetzung mit den nach der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen – die ihrerseits dem Effektivitätsgrundsatz genügen – vorzugehen. Werde dabei ein Verstoß gegen das Unionsrecht festgestellt, entfalle aufgrund der zu ändernden Festsetzung die Zinspflicht. Bleibe es demgegenüber mangels Verstoßes gegen das Unionsrecht bei der die Zinspflicht auslösenden Festsetzung, fehle es an einem durch das Unionsrecht verliehenen Recht, dessen Ausübung unmöglich gemacht oder erschwert werde.

Soweit der EuGH im Übrigen für den Fall einer sich aus dem Unionsrecht wie etwa bei Art. 183 MwStSystRL oder beim Direktanspruch ergebenden Erstattungspflicht im Rahmen des Effektivitätsgrundsatzes bei der Bestimmung der Zinsmodalitäten davon ausgehe, dass eine „angemessene Entschädigung“ für Einbußen nicht vorenthalten werden dürfe (EuGH, Urt. v. 13.10.2022 - C-397/21 Rn. 40 „HUMDA“), beziehe sich dies auf die Effektivität zugunsten des Steuerpflichtigen, betreffe aber nicht die hier zu beurteilende Zinswirkung zulasten des Steuerpflichtigen, wobei das Unionsrecht eine Gleichbehandlung dieser beiden Zinskonstellationen gerade nicht vorschreibe.

Selbst wenn in § 233a AO – zu Unrecht – eine Regelung zur Durchführung von Unionsrecht zu sehen wäre oder die Mitgliedstaaten entgegen der EuGH-Rechtsprechung (Urt. v. 13.10.2022 - C-397/21 Rn. 33 und 39 „HUMDA“) im Rahmen der ihnen zugebilligten Verfahrensautonomie und dem dabei zu prüfenden Effektivitätsgrundsatz

weiter gehend auch Verhältnismäßigkeitsüberlegungen anzustellen hätten (so möglicherweise EuGH, Urt. v. 02.03.2023 - C-664/21 Rn. 32 ff. und 37 „NEC PLUS ULTRA COSMETICS“, sowie EuGH, Urt. v. 01.08.2025 - C-794/23, Rn. 36 ff. und 43 „Finanzamt Österreich“), liege kein Verstoß gegen den auf dieser Grundlage zu prüfenden unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor.

Eine unionsrechtliche Unverhältnismäßigkeit lasse sich für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 wie auch danach weder aus dem Beschluss des BVerfG noch aus allgemeinen Überlegungen hierzu ableiten.

Nach dem Beschluss des BVerfG vom 08.07.2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 - BVerfGE 158, 282) bestimme sich – im Hinblick darauf, dass das maßgebliche Differenzierungskriterium des Zeitpunktes der (zutreffenden) Steuerfestsetzung für Steuerpflichtige grundsätzlich nicht verfügbar sei, sondern in der Sphäre der Finanzverwaltung liege – die Rechtfertigung der Benachteiligung der zinszahlungspflichtigen Steuerschuldner nach strengeren Verhältnismäßigkeitsanforderungen.

Dabei erkenne das BVerfG zwar das Ziel der Vollverzinsung, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig würden, als legitim an, da die durch die unterschiedliche zeitliche Heranziehung zur Steuer entstehenden Belastungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen durch die Vollverzinsung nivelliert würden, so dass die Vollverzinsung auch dem aus dem Gleichbehandlungsgebot abgeleiteten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung diene. Weiter sei die ungleiche Behandlung zinszahlungspflichtiger und nicht zinszahlungspflichtiger Steuerschuldner, die an das Unterscheidungsmerkmal des Ablaufs der Karenzzeit anknüpft, grundsätzlich auch geeignet, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig würden.

Sehe das BVerfG (Beschl. v. 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 Rn. 116, 123, 129 f., 140 f., 197 und 214 - BVerfGE 158, 282 = DStR 2021, 1934). damit den Zinssatz im Hinblick auf die durch das nationale Recht verfolg-

te Ausgleichsfunktion des § 233a AO als unverhältnismäßig an, folge hieraus kein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der nur insoweit zu prüfen sei, als es um die Durchführung von Unionsrecht gehe, so dass sich eine auf das Unionsrecht bezogene Verhältnismäßigkeitsprüfung auf die unter das Unionsrecht fallenden Ziele zu beziehen habe. Zu diesen gehöre nicht ein dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienender Ausgleichszweck, wie er der Regelung des § 233a AO zugrunde liege. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass die Zinsfestsetzung weder willkürlich noch nach einem der Finanzverwaltung eingeräumten Ermessen erfolge, da § 233a AO für alle Steuerpflichtigen gelte, bei denen die dort genannten Steuern im Sinne dieser Vorschrift verspätet festgesetzt würden, wobei der Umfang der Zinspflicht klar nach objektiven Kriterien festgelegt werde. Die so bestimmte Höhe der Zinsen erlaube es den Betroffenen, die Höhe ihrer künftigen finanziellen Ansprüche oder Verbindlichkeiten präzise vorherzusehen, wodurch weiter dem Erfordernis der Rechtssicherheit entsprochen werde.

Zudem ordne § 233a AO normspezifisch eine finanzielle Belastung an, die proportional zu der im Sinne dieser Vorschrift verspäteten Festsetzung wirke, woraus sich ergebe, dass mit der Vorschrift keine repressive Zielsetzung verfolgt werde, die es erforderlich machte, Umstände wie die Art und die Schwere einer Zuwiderhandlung bei einer Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen der Festsetzung zu berücksichtigen.

Habe sich eine unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung damit auf der Grundlage einer – nur unterstellten, da tatsächlich fehlenden – Durchführung von Unionsrecht auf Regelungsziele des Unionsrechts zu beziehen, sei auch auf dieser Grundlage eine – nach den Maßstäben des Unionsrechts einzig in Betracht kommende – sanktionsbezogene Unverhältnismäßigkeit zu verneinen. Sanktionsbezogen dürften Maßnahmen der Mitgliedstaaten, die darauf abzielten, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen, nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich sei (EuGH, Urt. v. 13.10.2022 - C-1/21 Rn. 72 und 73 „Direktor na Direktsia, Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ und EuGH, Urt. v. 18.12.1997 - C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96 Rn. 46 und 47 „Molenheide u.a.“). Insoweit sei zu prüfen, ob die Höhe der Sanktion über das hin-

ausgehe, was zur Erreichung der Ziele erforderlich sei, die in der Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer und in der Vermeidung von Steuerhinterziehungen bestünden. Dieselben Grundsätze gälten für Zuschläge, die, wenn sie den Charakter steuerlicher Sanktionen hätten, nicht außer Verhältnis zur Schwere des Verstoßes des Steuerpflichtigen gegen seine Pflichten stehen dürften (EuGH, Urt. v. 11.04.2024 - C-122/23 Rn. 41 „Legafact“). Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sei, seien insbesondere die Art und die Schwere des Verstoßes, der mit dieser Sanktion geahndet werden solle, sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen (EuGH, Urt. v. 17.05.2023 - C-418/22 Rn. 30 „Cezam“). Weiter komme es darauf an, ob die Sanktion im Verhältnis zur Schwere der festgestellten Zuwiderhandlung angepasst werden könne (EuGH, Urt. v. 03.07.2025 - C-733/23 Rn. 48 bis 50 „Beach and bar management“).

Unionsrechtlich seien zudem eine bestimmte Höhe des Zinssatzes oder eine bestimmte absolute Höhe des Zinsbetrages, die im Hinblick auf einen Sanktionscharakter des § 233a AO als unverhältnismäßig anzusehen wären, nicht vorgegeben. Die Feststellung, ein fester Zinssatz oder ein fester Zinsbetrag seien als solche schon unverhältnismäßig, liefe der vom nationalen Rechtsanwender vorzunehmenden Berücksichtigung aller Umstände zuwider.

So stünden Art. 273 MwStSystRL sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegen, nach denen die Missachtung der Pflicht zur Erklärung und Entrichtung der Mehrwertsteuer an den Fiskus mit einer pauschalen Geldbuße i.H.v. 20% der Mehrwertsteuer geahndet werde, die vor Abzug der Vorsteuer geschuldet worden wäre (EuGH, Urt. v. 17.05.2023 - C-418/22 Rz 42 „Cezam“). Demgegenüber sei eine Geldbuße i.H.v. 100% der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer, die ohne Berücksichtigung der Tatsache verhängt werde, dass Mehrwertsteuer in gleicher Höhe auf der Ausgangsstufe ordnungsgemäß gezahlt worden sei, wobei der Fiskus keinen Verlust von Steuereinnahmen erleide, eine im Verhältnis zu dem mit ihr verfolgten Ziel unverhältnismäßige Sanktion (EuGH, Urt. v. 08.05.2019 - C-712/17 Rn. 42 und 43). Ferner stehe der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem entgegen,

dass die nationalen Steuerbehörden gegen einen Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand erworben habe, dessen Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren unterliege, eine Geldbuße i.H.v. 50% des von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrages verhängten, wenn der Steuerverwaltung keine Steuereinnahmen entgangen seien und keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorlägen (EuGH, Urt. v. 26.04.2017 - C-564/15 „Farkas“). Weiter habe der EuGH entschieden, dass zum einen der Umstand, dass eine finanzielle Sanktion für eine erste Zuwiderhandlung nicht weniger als etwa 250 Euro betragen dürfe und bis circa 1.000 Euro betragen könne, und zum anderen die Tatsache, dass das Verhältnis zwischen der Mehrwertsteuer, die hinterzogen worden sei, nämlich insgesamt etwa 134 Euro, und der verhängten Sanktion, die sich auf etwa 21.250 Euro belaufe, besonders hoch erschien, dafür zeugten, dass diese Sanktion schwerwiegenden Charakter hätte (EuGH, Urt. v. 03.07.2025 - C-733/23 Rn. 36 „Beach and bar management“).

Danach sei die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO im Streitfall auch im Hinblick auf einen – unterstellten, tatsächlich aber fehlenden – Sanktionscharakter verhältnismäßig. Sie gehe insoweit nicht über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, erforderlich sei.

In Bezug auf die konkrete Festsetzung der Nachzahlungszinsen bestünden im Streitfall keine Zweifel an einer – sanktionsbezogenen – Verhältnismäßigkeit. Nichts anderes ergebe sich daraus, dass festgesetzte Nachzahlungszinsen infolge der gesetzlichen Typisierung der Vollverzinsung aufgrund der hierbei zu berücksichtigenden Dauer des Zinslaufs – sanktionsbezogen – der Höhe nach als unverhältnismäßig angesehen werden könnten. Denn die Mitgliedstaaten seien im Rahmen der ihnen zustehenden Verfahrensautonomie berechtigt, zur Sicherstellung eines Ausgleichs durch Vorschriften, die von der Steuerverwaltung einfach gehandhabt und kontrolliert werden könnten, pauschalisierte Verzugszinsen vorzusehen. Dass Ausgleichszinsen in bestimmten Einzelfällen den tatsächlichen Schaden überstiegen, sei als Folge eines Systems des pauschalierten Schadenersatzes, der seinem Wesen nach nicht die tatsächlichen Verluste widerspiegle, sondern die

Verluste, die der Steuerpflichtige nach Einschätzung des nationalen Gesetzgebers erleiden könne, hinzunehmen (EuGH, Urt. v. 28.02.2018 - C-387/16 Rn. 36 „Nidera“). Dasselbe habe im Rahmen der den Mitgliedstaaten zustehenden Verfahrensautonomie auch bei einer Verzinsung zulasten des Steuerpflichtigen zu gelten.

C. Kontext der Entscheidung

I. Sofern besondere Umstände vorliegen, die – über die verhältnismäßige, gesetzlich vorgesehene Typisierung hinaus – dazu führen können, dass eine besonders schwerwiegende Sanktion vorliegt, die über das zur Sicherstellung der Erhebung der Steuer Erforderliche hinausgehen würden, sind solche Umstände nicht im Festsetzungsverfahren, sondern in einem Billigkeitsverfahren zu prüfen. In einem solchen Verfahren kann insbesondere überprüft werden, ob die Verzinsung einer getilgten Steuer – etwa aufgrund der Höhe des Gesamtbetrages der Zinsen – gegen das Verbot einer Übermaßbesteuerung oder gegen elementare Rechtsprinzipien verstößt (vgl. BFH, Urt. v. 06.11.2002 - V R 75/01 - BStBl II 2003, 115, unter II.6.).

II. Das Merkmal „unbillig“ ist im Ergebnis ein im gerichtlichen Verfahren überprüfbarer Rechtsbegriff, da anderenfalls der Steuererlass gänzlich im Ermessen der Finanzbehörden läge, was mit dem in § 85 Satz 1 AO steuerrechtlich begründeten Legalitätsprinzip und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar wäre (BFH, Beschl. des Großen Senats v. 28.11.2016 - GrS 1/15 Rn. 106 - BStBl II 2017, 393).

III. Damit besteht ein gerichtliches Verfahren, in dem die Umstände des Einzelfalls – gerichtlich überprüfbar – berücksichtigt werden können. Denn ebenso wie die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer nicht in einem Festsetzungsverfahren zu erfolgen hat, sondern im Rahmen eines – sich hieran – anschließenden Billigkeitsverfahrens erfolgen kann (EuGH, Urt. v. 19.09.2000 - C-454/98 Rn. 39 „Schmeink & Cofreth und Strobel“), kann in einem solchen Verfahren auch eine – im vorliegenden Zusammenhang unterstellte – Sanktionswirkung im Hinblick auf weitere Umstände des Einzelfalls überprüft werden. Der EuGH hat zu Erstattungsinsen bereits entschieden, dass in Anbetracht der Verfahrensautonomie, über

die die Mitgliedstaaten im Bereich der Festlegung von Zinsen verfügen, das Erfordernis, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf Zahlung von Zinsen stellen muss, die im Fall eines Verzugs der Verwaltung mit der Begleichung einer Forderung geschuldet werden, die auf einem Unionsrechtsverstoß beruht, nicht gegen den Effektivitätsgrundsatz verstößt (EuGH, Urt. v. 23.04.2020 - C-13/18 und C-126/18 Rn. 67 „Sole-Mizo und Dalmandi Mezőgazdasági“), was ebenso – im Rahmen der den Mitgliedstaaten auch ansonsten zustehenden Verfahrensautonomie – erst recht eine Antragspflicht rechtfertigt, um einer ausnahmsweise überhöhten Sanktionswirkung entgegenzutreten.

IV. Das Verfahren war nicht nach § 74 FGO im Hinblick auf das vom Europäischen Gericht zu entscheidende Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache T-569/25 (Vorlage durch BFH, Beschl. v. 19.02.2025 - XI R 23/24 - BStBl II 2025, 668) auszusetzen. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Frage, ob in dem Steuerfestsetzungsverfahren oder in einem Billigkeitsverfahren zu prüfen ist, ob der gute Glaube des Steuerpflichtigen an das Vorliegen der Voraussetzungen einer Vorschrift geschützt ist. Davon unterscheidet sich der Streitfall, in dem die Klägerin insbesondere ohne auf eine gesetzliche Vorschrift vertrauen zu können, im Inland zu Unrecht einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat.

V. Zudem ist im Streitfall ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV angesichts fehlender Zweifel daran, dass § 233a AO nicht der Durchführung von Unionsrecht dient, nicht veranlasst, zumal die unionsrechtliche Verhältnismäßigkeit von den nationalen Gerichten zu beantworten ist (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH, Urt. v. 06.10.1982 - C-283/81 Rn. 21, und EuGH, Urt. v. 06.10.2021 - C-561/19 Rn. 66 „Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi“).

D. Auswirkungen für die Praxis

Der V. Senat des BFH hatte bereits mit Urteil vom 09.10.2002 (V R 81/01 - BStBl II 2002, 887) entschieden, dass die Erhebung von Nachzahlungszinsen unionsrechtskonform ist und derartige Zinsen nicht den Charakter einer Umsatzsteuer haben.

Eine etwaige Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung des gesetzlichen Richters nach Art. 101 Abs. 1 Satz 1 GG wegen Unterlassens eines Vorabentscheidungsersuchens durch den BFH als letztinstanzlichen Gericht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV dürfte kaum Erfolg beschieden sein (zu den Voraussetzungen vergleiche BVerfG, Kammerentsch. v. 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19 - DStR 2021, 777, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 22/2021 Anm. 4; BFH, Urt. v. 07.02.2018 - XI K 1/17 - HFR 2018, 480, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 24/2018 Anm. 6 und BFH, Urt. v. 13.07.2016 - VIII K 1/16 - BStBl II 2017, 198, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 2/2017 Anm. 1).

Parallelentscheidungen mit im wesentlichen Inhalt wie im Streitfall sind unter Az. V R 28/25 und V R 14/23 am selben Tag ergangen.

3

Steuerfreiheit von Corona-Sonderzahlungen auch bei Anrechnung auf andere freiwillige Arbeitgeberleistungen

Leitsätze:

1. „Aufgrund der Corona-Krise“ geleistet sind Beihilfen und Unterstützungen, wenn sie vom Arbeitgeber zweckbestimmt zur Abmilderung der Belastungen durch die Corona-Krise gewährt werden. Eine konkrete individuelle Belastung der begünstigten Arbeitnehmer durch die Corona-Krise ist nicht erforderlich.

2. Die Anrechnung auf andere freiwillige Arbeitgeberleistungen steht der Steuerfreiheit von Corona-Sonderzahlungen nicht entgegen.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.01.2026, VI R 25/24

von **Dr. Stephan Geserich**, RiBFH

A. Problemstellung

Streitig ist, ob Corona-Sonderzahlungen auch bei Anrechnung auf andere freiwillige Arbeitge-

berleistungen nach § 3 Nr. 11a EStG steuerfrei sind.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin betreibt mehrere Supermärkte. Sie zahlte ihren Arbeitnehmern im Streitjahr 2020 wie auch in den Vorjahren – auf freiwilliger Basis – Urlaubsgeld und zum Jahresende einen Bonus. Allerdings kürzte die Klägerin Urlaubsgeld und Bonuszahlung im Streitjahr um die Hälfte. Von den gekürzten Beträgen behielt sie ordnungsgemäß Lohnsteuer ein und führte diese an das Finanzamt ab. Allerdings glich sie die Kürzungen aus, indem sie ihren Arbeitnehmern wegen der „ungewöhnlichen Corona-Zeit“ zusätzlich zum gekürzten Urlaubsgeld/Bonus im Mai und November 2020 zwei gesondert ausgewiesene Corona-Sonderzahlungen in entsprechender Höhe steuerfrei gewährte. Dadurch erhielten die Arbeitnehmer höhere Nettobeträge als in den Vorjahren ausgezahlt.

Nach einer Lohnsteueraußenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass die Klägerin die Corona-Sonderzahlungen zu Unrecht nach § 3 Nr. 11a EStG steuerfrei ausgezahlt habe. Im Streitfall lägen keine steuerfreien Corona-Sonderzahlungen vor. Die Klägerin habe lediglich einen Teil des versprochenen Urlaubsgeldes sowie der Bonuszahlung in eine steuerfreie Corona-Sonderzahlung umgewandelt. Es sei nicht ersichtlich, dass die Sonderzahlung für die besondere Arbeitssituation in der Corona-Zeit erfolgt sei. Die Klägerin habe diese lediglich geleistet, um eine höhere Nettoauszahlung von Urlaubsgeld und Jahresbonus zu erreichen. Die als Corona-Sonderzahlungen bezeichneten Leistungen seien deshalb nachzuversteuern. Das FA folgte der Auffassung der Prüferin und erließ für den Streitzeitraum einen entsprechenden Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid. Das FG wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab (FG Hannover, Urt. v. 24.07.2024 - 9 K 196/22 - EFG 2025, 172). Auf die Revision der Klägerin hob der BFH die Vorentscheidung auf und gab der Klage statt. Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass die von der Klägerin in den Monaten Mai und November 2020 an ihre Arbeitnehmer ausgezahlten und in den Verdienstabrechnungen jeweils als „Sonderzahlung Corona“ bezeichneten Leistungen nicht nach § 3 Nr. 11a EStG steuerbefreit sind. Denn es handle sich bei den streitigen

Zahlungen der Klägerin um „aufgrund der Corona-Krise gewährte Beihilfe und Unterstützungen“. Sie habe diese (unstreitig) im Begünstigungszeitraum und auch – anders als FA und FG meinen – zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht.

C. Kontext der Entscheidung

Nach § 3 Nr. 11a EStG sind die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.03.2022 aufgrund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährten Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1.500 Euro steuerfrei. „Aufgrund der Corona-Krise“ geleistet sind Beihilfen und Unterstützungen, wenn sie vom Arbeitgeber zur Abmilderung der Belastungen durch die Corona-Krise gewährt werden. Eine konkrete (individuelle) Belastung des Steuerpflichtigen durch die Corona-Krise verlangt das Gesetz für die Steuerfreiheit in § 3 Nr. 11a EStG nicht. Vielmehr schöpft das Gesetz den steuerlichen Entlastungsgrund, die Abmilderung der Belastungen durch die Corona-Krise, abstrakt-generell und typisierend aus der gesamtgesellschaftlichen Betroffenheit durch die Pandemie. Aufgrund der Allgemeinbetroffenheit kann ein coronabedingter Anlass bei Corona-Sonderleistungen des Arbeitgebers während des normierten Zeitraums der Corona-Krise stets unterstellt werden (BMF v. 09.04.2020, BStBl I 2020, 503; vgl. auch BT-Drs. 19/19601, S. 21, 33). Ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/19601, S. 33) wollte der Gesetzgeber durch § 3 Nr. 11a EStG lediglich das im vorgenannten BMF-Schreiben vom 09.04.2020 festgelegte Verwaltungshandeln nachträglich im Interesse einer umfassenden Rechtssicherheit auf eine gesetzliche Grundlage stellen. Erforderlich, aber auch ausreichend ist daher, dass der Arbeitgeber – wie vorliegend die Klägerin – eine entsprechend belastbar zweckbestimmte Zahlung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn im begünstigten Zeitraum erbringt. Einen weiter gehenden „Kausalzusammenhang“ verlangt der Gesetzeswortlaut nicht. Denn durch § 3 Nr. 11a EStG sollten Leistungen steuerbefreit werden, mit denen im öffentlichen Interesse liegende Belastungen von Arbeitnehmern – insbesondere auch von Supermarktangestellten – anerkannt werden sollten (von Beckerath in: Kirchhof/Kube/Melling-

hoff, EStG, § 3 Nr. 11a Rn. B 11a/10, 19; Hamacher in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 3 Nr. 11a Rn. 29d; Tormöhlen in: Korn, § 3 Nr. 11a EStG Rn. 14).

D. Auswirkungen für die Praxis

Wenn Corona draufsteht, ist auch Corona drin. Vielmehr als eine dahin gehende Zweckbestimmung braucht es für die Steuerfreiheit von Corona-Sonderzahlungen des Arbeitgebers nicht. Das hat der BFH mit der Besprechungsentscheidung klargestellt. Allerdings müssen die dahin gehenden Zahlungen auch „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden. Auch das war vorliegend der Fall. Und zwar auch unter Berücksichtigung des neuen § 8 Abs. 4 EStG (i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020, BGB I 2020, 3096), zu dem sich der BFH vorliegend erstmals verhalten hat. Mit der Vorschrift hat der Gesetzgeber die (geänderte) Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH, Urt. v. 01.10.2009 - VI R 41/07 - BStBl II 2010, 487; Bergkemper, jurisPR-SteuerR 11/2010 Anm. 6), nach der das Zusätzlichkeitserfordernis nunmehr auch erfüllt ist, wenn (im Rahmen eines Gehaltsverzichts oder einer -umwandlung) verwendungsfreier Arbeitslohn zugunsten verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen des Arbeitgebers arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt wird (Lohnformwechsel), überschrieben.

Nach § 8 Abs. 4 Satz 1 EStG werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung unter anderem – und hier allein in Rede stehend – nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet (Nr. 1) oder der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung (Nr. 2) herabgesetzt wird. Unter den Voraussetzungen des Satzes 1 ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat (§ 8 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist das Zuzüglichkeitserfordernis im Streitfall im Hinblick auf die Corona-Sonderleistungen Mai und November 2020 gewahrt. Denn diese sind weder nach § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG auf den Anspruch auf den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn angerechnet, noch ist dieser zugunsten dieser Leistungen gemäß § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG herabgesetzt worden. Da die Neuregelung in § 8 Abs. 4 EStG auf den Ausschluss von Gehaltsverzicht und -umwandlungen des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns zielt (vgl. BT-Drs. 19/22850, S. 82 f.), ist der „Anspruch auf Arbeitslohn“ auf den im Zuflusszeitpunkt bestehenden Anspruch auf diesen und damit den lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Grundarbeitslohn zu beziehen. Freiwillige Arbeitgeberleistungen gehören hierzu nicht. Sie treten vielmehr zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn hinzu. Deshalb ist – wie nach bisheriger Rechtslage (BFH, Urt. v. 01.10.2009 - VI R 41/07 - BStBl II 2010, 487, Bergkemper, jurisPR-SteuerR 11/2010 Anm. 6; R 3.33 Abs. 5 Satz 3 LStR 2022) – auch unschädlich, wenn der Arbeitgeber – wie hier – eine freiwillige Zusatzleistung auf eine ebensolche anrechnet, da der Anspruch des Arbeitnehmers auf den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn nicht berührt wird (vgl. Seer in: Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 8 Rn. 65; Brandis/Heuermann/Ettlich, § 8 EStG Rn. 251). Entsprechendes gilt, soweit eine auf einer freiwilligen Zusage gründende (zweckgebundene) Leistung des Arbeitgebers eine andere Zweckbestimmung erfährt. Denn auch eine derartige „Umwandlung“ ändert nichts an der Freiwilligkeit der Arbeitgeberzuwendung und berührt den Anspruch des Arbeitnehmers auf den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn daher ebenfalls nicht.

4

Dienstreisen: Kein Werbungskostenabzug, wenn anstelle des Firmenwagens der Privatwagen genutzt wird

Leitsatz:

Aufwendungen für Dienstreisen mit dem Privatwagen sind in der Regel unangemessen und deshalb in voller Höhe nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn der

Steuerpflichtige über einen Firmenwagen verfügt und ihm bei dessen Nutzung keine Fahrtkosten entstanden wären.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.01.2026, VI R 30/24

von **Dr. Stephan Geserich**, RiBFH

A. Problemstellung

Streitig ist, ob Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Dienstreisen mit dem Privatwagen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Kläger sind verheiratet und haben drei minderjährige Kinder. Die Arbeitgeberin des Klägers (X AG) stellte ihm einen Firmenwagen – vorliegend einen Van – auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Dieser durfte ausschließlich vom Kläger und – sofern keine dienstlichen Belange entgegenstanden – auch von dessen Ehefrau, der Klägerin, genutzt werden. Soweit der Firmenwagen für beruflich veranlasste Fahrten (Dienstreisen) eingesetzt wurde, erstattete die X AG die entstandenen Tankkosten. Der Kläger führte im Streitjahr drei Dienstreisen mit seinem Privatfahrzeug, einem Sportwagen der Mittelklasse, durch. Den Firmenwagen nutzte in dieser Zeit die Klägerin. In der Einkommensteuererklärung machte der Kläger hierfür Fahrtkosten i.H.v. 3.758 Euro (1.648 km * 2,28 Euro) als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend. Die Fahrzeugkosten von 2,28 Euro pro km entsprachen den im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2018 ermittelten fahrzeugbezogenen Aufwendungen für das Privatfahrzeug. Das FA ließ die vorgenannten Fahrtkosten des Klägers nicht zum Abzug zu. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Dem Werbungskostenabzug stehe insbesondere nicht entgegen, dass die grundsätzlich die Lebensführung berührenden Fahraufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen seien (FG Hannover, Urt. v. 18.09.2024 - 9 K 183/23 - EFG 2025, 1067). Auf die Revision des FA hob der BFH die Vorentscheidung auf und wies die Klage ab. Das FG habe die geltend gemachten Aufwendungen, die dem Kläger auf-

grund der – unstreitig – beruflich veranlassten Fahrten (Dienstreisen) mit dem Privatfahrzeug entstanden seien, zu Unrecht als Werbungskosten berücksichtigt. Die Aufwendungen könnten gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht als Werbungskosten abgezogen werden, da sie die Lebensführung des Klägers berührten und nach allgemeiner Verkehrsauffassung in voller Höhe als unangemessen anzusehen seien.

C. Kontext der Entscheidung

I.. Führt ein Arbeitnehmer – wie im Streitfall – Dienstreisen mit seinem Privatfahrzeug durch, kann er nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG (wahlweise anstelle der pauschalen Kilometersätze, die für das jeweils benutzt Beförderungsmittel/Fahrzeug als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind) die tatsächlichen Aufwendungen, die ihm durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, als Werbungskosten absetzen. In diesem Fall ist der Teil der jährlichen Gesamtkosten des genutzten Privatfahrzeugs anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht (vgl. R 9.5 Abs. 1 Satz 3 LStR). Hierfür kann der Steuerpflichtige nach R 9.5 Abs. 1 Satz 4 LStR aufgrund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten (zur Ermittlung der jährlichen Fahrzeuggesamtkosten vgl. BFH, Urteil v. 21.11.2024 - VI R 9/22 - BStBl II 2025, 626; Geserich, jurisPR-SteuerR 12/2025 Anm. 2) für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen und diesen so lange ansetzen, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Demgemäß hatte der Kläger einen Kilometersatz für das Jahr 2018 i.H.v. 2,28 Euro/km ermittelt und diesen auch im Streitjahr für die Dienstreisen als Werbungskosten geltend gemacht.

II. Allerdings dürfen Aufwendungen, die die Lebensführung berühren, den Gewinn nicht mindern, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG). Gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG gilt dies für Werbungskosten sinngemäß. Aufwendungen berühren die Lebensführung eines Steuerpflichtigen, wenn er sie aus persönlichen Motiven tätigt, ohne dass deshalb die betriebliche/berufliche Veranlassung zu verneinen wäre (z.B. BFH, Urt. v. 19.01.2017 - VI R 37/15

- BStBl II 2017, 526; Geserich, jurisPR-SteuerR 23/2017 Anm. 2).

Ob ein unangemessener betrieblicher oder beruflicher Aufwand i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG vorliegt, ist nach der Rechtsprechung des BFH danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte.

D. Auswirkungen für die Praxis

Zwar steht dem Steuerpflichtigen die Wahl des Beförderungsmittels für berufliche Fahrten frei (z.B. BFH, Urt. v. 19.01.2017 - VI R 37/15 - BStBl II 2017, 526 m.w.N.; Geserich, jurisPR-SteuerR 23/2017 Anm. 2). Wählt er aber für diese Fahrten sein Privatfahrzeug, obwohl ihm von seinem Arbeitgeber ein Firmenwagen zur dienstlichen Nutzung überlassen wird („Über-Kreuz-Nutzung“), können die Fahrkosten, die durch die berufliche Nutzung des Privatwagens anfallen, die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren.

Davon ist auszugehen, wenn die „Über-Kreuz-Nutzung“ des Steuerpflichtigen – wie hier – nicht auf beruflichen, sondern auf privaten Gründen und Motiven beruht. Denn der Kläger hat vorliegend die Dienstreisen mit seinem Privatwagen durchgeführt, um der Klägerin die Nutzung des Firmenwagens auch während seiner beruflichen Abwesenheit zu ermöglichen. Ein beruflicher Grund für die Nutzung seines Privatwagens auf den drei Dienstreisen ist nicht ersichtlich. Haben private Motive und Bedürfnisse beim Tätigen der Aufwendungen eine Rolle gespielt, so führt dies allein allerdings noch nicht zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG. Dieses greift erst dann ein, wenn die die Lebensführung berührenden Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Die Angemessenheitsprüfung ist daran auszurichten, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte (z.B. BFH, Urt. v. 19.01.2017 - VI R 37/15 - BStBl II 2017, 526 m.w.N. zur Nutzung ei-

nes Privatflugzeugs; Geserich, jurisPR-SteuerR 23/2017 Anm. 2). Es kommt dabei nicht auf das wirtschaftliche und gesellschaftliche Umfeld des Steuerpflichtigen, sondern auf die Anschauung breitesten Kreise der Bevölkerung an (BFH, Urt. v. 04.08.1977 - IV R 157/74 - BStBl II 1978, 93 und BFH, Beschl. v. 19.03.2002 - IV B 50/00 - BFH/NV 2002, 1145). Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ist zudem der Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre zu berücksichtigen. Hiernach können die Aufwendungen umso weniger als unangemessen angesehen werden, je stärker die Berührung mit der Lebensführung hinter der betrieblichen/beruflichen Veranlassung zurücktritt (z.B. BFH, Urt. v. 29.04.2014 - VIII R 20/12 - BStBl II 2014, 679 m.w.N.; Pfützenreuter, jurisPR-SteuerR 39/2014 Anm. 1). Umgekehrt können Aufwendungen, die zwar nach den betrieblichen/beruflichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen nicht als unangemessen anzusehen sind, dennoch unter die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG fallen, wenn die Unangemessenheit der Aufwendungen durch eine im Vordergrund stehende private Motivation begründet wird.

Letzteres ist vorliegend der Fall. Die „Überkreuz-Nutzung“ des privaten Pkw beruht ausschließlich auf privaten Gründen des Klägers. Nur durch die ausschließlich privat motivierte Überlassung des Firmenwagens an die Klägerin und die nicht beruflich motivierte Nutzung des Privatwagens sind dem Kläger Fahrtkosten für die drei Dienstreisen entstanden. Denn bei Nutzung des insbesondere für die Durchführung von Dienstreisen zur Verfügung gestellten Firmenwagens wären dem Kläger keine Kosten entstanden, da diese von der X AG vollständig getragen worden wären. Bei dieser Sachlage ist das Verhältnis der Fahrtkosten zu den Einnahmen oder Einkünften des Klägers, auf das das FG maßgeblich abgestellt hat, kein geeignetes Kriterium für die Beurteilung der Angemessenheit der Werbungskosten. Vielmehr sind die Kosten für die Dienstfahrten mit dem Privatfahrzeug – ungeachtet der grundsätzlichen Wahlfreiheit des Verkehrsmittels – in voller Höhe als unangemessen anzusehen. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger hätte bei dieser Sachlage die durch die Nutzung des Privatwagens entstandenen Aufwendungen nicht auf sich genommen. Die absolute

Höhe der Aufwendungen ist insoweit ohne Bedeutung.

5

Anspruch der Beteiligten auf rechtliches Gehör bezüglich entscheidungserheblicher eigener Internetrecherchen des Gerichts

Leitsätze:

1. Das Finanzgericht verletzt seine Pflicht auf Gewährung rechtlichen Gehörs nach § 96 Abs. 2 FGO, wenn es in seiner Entscheidung Internetrecherchen zu Aktivitäten des Klägers auswertet, ohne hierauf hinzuweisen.

2. Das FG verletzt die Pflicht, seine Entscheidung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO), wenn es die im Urteil verwerteten Internetrecherchen nicht dauerhaft in den Akten sichert.

Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 15.04.2026, IX B 53/25

von **Ingo Lutter**, Vors. RiFG

A. Problemstellung

Der IX. Senat des BFH befasst sich vor dem Hintergrund des Anspruchs der Beteiligten auf rechtliches Gehör mit den Anforderungen, die ein Gericht zu erfüllen hat, wenn es seine Entscheidung auf eigene Internetrecherchen stützen will.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger übermittelte am 20.11.2024 elektronisch eine Klageschrift (Nichtigkeitsfeststellungsklage betreffend einen Einkommensteueränderungsbescheid vom 04.04.2024 im Nachgang zu einem durch Hauptsacheerledigungserklärung beendeten finanzgerichtlichen Verfahren) über seinen Onlinezugang und beantragte Akteneinsicht. Das Schreiben enthielt folgende computergeschriebene Zeile: „Mit freundli-

chen Grüßen (Vorname der Klägerin, Vorname des Klägers, Nachname der Kläger)“.

Mit Schreiben vom 20.01.2025 erinnerte der Kläger an die beantragte Akteneinsicht. Im Nachgang zu einem Hinweis des Berichterstatters, dass von den Klägern oder gemeinsam bislang ... Verfahren beim FG anhängig gemacht worden seien, stellte der Kläger erneut einen Antrag auf Akteneinsicht, den die Kläger mit Schriftsatz vom 06.04.2025 wiederholten und mitteilten, die Akteneinsicht am 09.04.2025 durchführen zu wollen. Mit Schreiben vom 10.04.2025 teilte der Berichterstatter dem Kläger mit, dass über die Anträge in der mündlichen Verhandlung entschieden werde.

Mit Urteil vom 08.07.2025 (6 K 6145/24 - EFG 2025, 1494; Anm. Rätke) wies das FG Berlin-Brandenburg die Klage als unzulässig ab. Die Klage sei nicht wirksam erhoben worden und zudem wegen fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig. Das Klageverfahren diene ausschließlich als Vehikel, um datenschutzrechtliche Probleme und Fragen aufzuwerfen und aus persönlichen Gründen des Klägers zu verwerfen. Schließlich fehle auch das Feststellungsinteresse nach § 41 Abs. 1 FGO. Einen im Nachgang zu der mündlichen Verhandlung „zur Vorbereitung der Rechtsmittel“ gestellten Antrag auf Akteneinsicht lehnte der Senatsvorsitzende des FG mit Schreiben vom 09.07.2025 wegen Rechtsmissbräuchlichkeit ab.

Auf die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision hat der IX. Senat des BFH das erstinstanzliche Urteil mit Beschluss vom 15.04.2026 (X B 53/25, n.v.) aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Berlin-Brandenburg zurückverwiesen. Es liege ein von den Klägern geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen könne (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

Das FG habe in seiner Entscheidung Internetrecherchen zu Aktivitäten des Klägers ausgewertet und habe hierauf u.a. den Schluss gestützt, dass der Klage das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis fehle. Jedoch sei weder den Akten noch dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem FG am 08.07.2025 zu entnehmen, dass die Kläger hierauf hingewiesen worden seien und

ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden sei.

Hierdurch habe das FG zudem seine Überzeugung entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen. Es dürfe nicht von einem entscheidungserheblichen Sachverhalt ausgehen, der in den Akten keine Stütze finde oder der nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen werde. Eigene Internetrecherchen des Gerichts würden nur dann zum Inhalt der finanzgerichtlichen Akte, wenn sie dauerhaft gesichert würden. Das FG hätte daher spätestens in der mündlichen Verhandlung die Internetrecherche offenlegen und entsprechend protokollieren müssen.

C. Kontext der Entscheidung

I. Verletzt das FG den Anspruch eines Beteiligten auf Gewährung rechtlichen Gehörs gemäß Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO, liegt hierin ein Verfahrensmangel i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, der regelmäßig zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG führt (§ 116 Abs. 6 FGO).

1. Die Gewährung rechtlichen Gehörs besteht nach § 96 Abs. 2 FGO in der Verschaffung einer ausreichenden Gelegenheit zur Äußerung zu allen entscheidungserheblichen Tatsachen. Der grundgesetzliche Anspruch auf rechtliches Gehör gemäß Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO umfasst danach das Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor der Entscheidung des Gerichts zu den entscheidungserheblichen Tatsachen und – ggf. – Beweisergebnissen zu äußern und in rechtlicher Hinsicht alles vorzutragen, was sie für wesentlich halten. Das Gericht ist verpflichtet, sich mit dem entscheidungserheblichen Vorbringen auseinanderzusetzen (vgl. BFH, Beschl. v. 29.09.2022 - VI R 34/20 Rn. 31 m.w.N. - BStBl II 2023, 142; BFH, Beschl. v. 03.04.2019 - III B 80/18 Rn. 10 - BFH/NV 2019, 841). Die Möglichkeit zur Äußerung wird den Beteiligten durch die Einreichung der Klagebegründung und weiterer Schriftsätze sowie durch die Teilnahme an der mündlichen Verhandlung gegeben. Es obliegt den Beteiligten, diese Gelegenheit wahrzunehmen (vgl. insgesamt BFH, Beschl. v. 15.09.2025 - IX R 10/23 Rn. 45 m.w.N. - BFH/NV 2026, 113). Insoweit

wird der Anspruch auf rechtliches Gehör durch die prozessuale Mitverantwortung der Beteiligten begrenzt (vgl. BFH, Beschl. v. 08.04.2022 - IX B 10/21 Rn. 11 m.w.N. - BFH/NV 2022, 733). Rechtliches Gehör wird den Beteiligten darüber hinaus dadurch gewährt, dass sie Gelegenheit erhalten, sich zu dem Sachverhalt zu äußern, der einer gerichtlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden soll (vgl. u.a. BFH, Beschl. v. 29.09.2022 - VI R 34/20 Rn. 31 m.w.N. - BStBl II 2023, 142).

2. Vor diesem Hintergrund darf das Gericht weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden noch seine Überzeugung auf Umstände gründen, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen. Es darf auch nicht von einem entscheidungserheblichen Sachverhalt ausgehen, der in den Akten keine Stütze findet oder nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen wird (vgl. BFH, Urt. v. 28.02.2023 - VII R 29/18 Rn. 169 - BFH/NV 2023, 1071; BFH, Beschl. v. 05.06.2020 - VIII B 38/19 Rn. 3 m.w.N. - BFH/NV 2020, 1267; BFH, Beschl. v. 23.04.2020 - X B 156/19 Rn. 11 m.w.N. - BFH/NV 2020, 1077). In diesem Zusammenhang hat der BFH bereits mehrfach entschieden, dass eigene Internetrecherchen des Gerichts nur dann zum Inhalt der finanzgerichtlichen Akte werden, wenn sie dauerhaft gesichert werden (vgl. BFH, Beschl. v. 24.04.2020 - X B 156/19 Rn. 13 - BFH/NV 2020, 1077; BFH, Beschl. v. 14.04.2015 - IV B 115/13 Rn. 11 m.w.N. - BFH/NV 2015, 1256). Hieran anknüpfend macht der IX. Senat des BFH in der Besprechungsentscheidung zu Recht deutlich, dass entsprechende Internetrecherchen den Beteiligten – spätestens in der mündlichen Verhandlung – offengelegt und entsprechend protokolliert werden müssen. Geschieht dies nicht, liegt – wie der vorliegende Fall zeigt – ein Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör vor.

II. Darüber hinaus hat der IX. Senat des BFH in der vorliegenden Entscheidung im Rahmen einer sogenannten „Segelanweisung“ an das FG für den zweiten Rechtsgang u.a. folgende – auch allgemein praxisrelevante – Hinweise erteilt.

1. Im zweiten Rechtsgang werde sich das FG erneut mit der Frage der Akteneinsicht gemäß § 78 Abs. 1 FGO zu befassen haben. Danach könnten die Beteiligten die Gerichtsakte und die dem Gericht vorliegenden Akten einsehen.

Grundsätzlich bestehe daher ein Anspruch auf Akteneinsicht. In Fällen, in denen die Klage unzulässig sei und in denen die Akten unter keinen rechtlichen Gesichtspunkten geeignet seien, der Rechtsschutzgewährung zu dienen, entfalle ein solcher Anspruch. Anderes könne jedoch gelten, wenn die Akteneinsicht erkennbar auch zur Prüfung der Zulässigkeitsfragen beantragt werde (vgl. insgesamt BFH, Beschl. v. 28.02.2018 - X S 1/18 Rn. 21 m.w.N. - BFH/NV 2018, 643). Ob dies der Fall sei, bedürfe näherer Prüfung.

2. Der beschließende Senat könne in Anbetracht des vorgenannten durchgreifenden Verfahrensfehlers offenlassen, ob die Voraussetzungen rechtsmissbräuchlicher Ausübung durch die Erhebung der Klage im Streitfall vorlägen. Er gebe allerdings zu bedenken, dass die Ausübung verfahrensrechtlich zuerkannter Rechte nur in Ausnahmefällen rechtsmissbräuchlich sein könnten (vgl. BFH, Urt. v. 30.03.2006 - V R 12/04 Rn. 19 - BStBl II 2006, 542; vgl. auch BVerfG, Kammerbeschl. v. 21.08.2001 - 2 BvR 282/00 Rn. 11, zur Existenz eines ungeschriebenen prozessualen Missbrauchsverbots). Dies gelte grundsätzlich auch für die Klageerhebung. Denn aufgrund der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG seien dem enge Grenzen gesetzt. Voraussetzung sei daher, dass der Klage offenkundig ein von der Rechtsschutzgarantie nicht gedecktes, sondern von ihr missbilligtes Ziel verfolgt (vgl. BVerwG, Beschl. v. 22.08.2023 - 2 AV 5/13 - NVwZ-RR 2014, 317 zu einem Normenkontrollantrag). Wenn ersichtlich sei, dass zugleich auch ein sachliches Anliegen verfolgt werde, komme die Verwerfung eines Rechtsmittels als rechtsmissbräuchlich nicht in Betracht (vgl. BVerfG, Kammerbeschl. v. 21.08.2001 - 2 BvR 282/00 Rn. 13). Im Streitfall sei daher zu prüfen, ob die Feststellung der Nichtigkeit eines Steuerbescheids als ein solches sachliches Anliegen in Betracht zu ziehen sei.

3. Auch soweit das FG meine, dass die Nichtigkeitsfeststellungsklage gemäß § 41 FGO mangels Feststellungsinteresse unzulässig sei, bedürfe es einer erneuten Überprüfung.

Ein berechtigtes Interesse für eine Feststellungsklage könne sowohl rechtlicher als auch wirtschaftlicher oder ideeller Art sein. Die Feststellung müsse geeignet sein, zu einer Verbesserung der Rechtsposition des Klägers zu führen (vgl. BFH, Urt. v. 28.09.2022 - X R 7/21

Rn. 32 m.w.N. - BStBl II 2023, 178; BFH, Urt. v. 29.07.2003 - VII R 39/02, VII R 39/02, VII R 43/02 - Rn. 33 m.w.N. - BStBl II 2003, 828).

Zu Recht sei das FG daher davon ausgegangen, dass sich ein Feststellungsinteresse durch die belastende Wirkung der Steuerfestsetzung ergeben könne. Im Hinblick hierauf werde das FG zu prüfen haben, ob sich das Begehren der – im erstinstanzlichen Verfahren weder durch einen Rechtsanwalt noch durch einen Steuerberater vertretenen – Kläger auf die Feststellung der Nichtigkeit des (Teil-)Abhilfebescheides vom 04.04.2024 beschränke. Auch sei zweifelhaft, ob der Rechtsgedanke des § 351 Abs. 1 AO i.V.m. § 42 FGO auf die Nichtigkeitsfeststellungsklage anwendbar sei, da nichtige Bescheide gemäß § 124 Abs. 3 AO unwirksam seien und mithin nicht in Bestandskraft erwachsen könnten (vgl. BFH, Urt. v. 16.05.1990 - X R 147/87 Rn. 27 - BStBl II 1990, 942).

D. Auswirkungen für die Praxis

Die vorliegende Entscheidung des IX. Senats des BFH ist von erheblicher praktischer Relevanz. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Grundentscheidung als auch bezüglich der rechtlichen Hinweise an das FG für den zweiten Rechtsgang.

1. Für die praktische Rechtsanwendung bestätigt die Besprechungsentscheidung – anknüpfend an die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung – zunächst, dass ein FG die Beteiligten über eigene entscheidungsrelevante Internetrecherchen – spätestens in der mündlichen Verhandlung – zu informieren hat, den Beteiligten insofern Gelegenheit zur Stellungnahme geben und dies im Protokoll der mündlichen Verhandlung dokumentieren muss sowie die verwerteten Internetrecherchen dauerhaft in den Akten zu sichern hat.

2. Darüber hinaus macht die vorliegende Entscheidung die große Reichweite der grundgesetzlich garantierten Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG) deutlich, die eine Versagung der Ausübung verfahrensrechtlich zuerkannter Rechte wegen Rechtsmissbräuchlichkeit nur in sehr engen Grenzen ermöglicht. Dieses für unseren Rechtsstaat existenziell wichtige Grundrecht gilt grundsätzlich unabhängig von der Persönlichkeit des Rechtssuchenden und seiner „Neigung“, Gerichtsverfahren zu betreiben.

Dementsprechend ist der IX. Senat des BFH in der vorliegenden Entscheidung auch nicht auf die aus dem erstinstanzlichen Urteil abzuleitenden Umstände eingegangen, dass die Kläger in den letzten vier Jahren etwa 145 Verfahren, vorwiegend datenschutzrechtlicher Art bzw. vermeintliche Verstöße gegen die DSGVO betreffend, angestrengt haben und aus Sicht des FG damit vorrangig andere als steuerrechtliche bzw. datenschutzrechtliche Ziele verfolgen (vgl. hierzu sowohl das erstinstanzliche Urteil als auch die diesbezügliche Anmerkung von Rätke, EFG 2025, 1494).

3. Zu beachten ist allerdings auch, dass Gerichte (wie wohl auch das FG Berlin-Brandenburg im vorliegenden Fall) sich immer wieder und teilweise in einem nicht unerheblichen Umfang mit Verfahren beschäftigen müssen, in denen Rechtsuchende durch ihr prozessuales Verhalten die Funktionsfähigkeit der Gerichte beeinträchtigen wollen. Dem kann allerdings nur mit der konsequenten Anwendung der geltenden rechtsstaatlichen Normen begegnet werden. Darüber hinaus obliegt es dem Gesetzgeber den Gerichten geeignete Instrumente an die Hand zu geben, um solche Fälle praktikabel zu handhaben. Vor diesem Hintergrund sind m.E. u.a. die aktuell beabsichtigten Änderungen der FGO, insbesondere § 71a FGO n.F. (Anordnung einer Vorauszahlung von Gerichtskosten) und § 72 Abs. 1b FGO n.F. (Fiktion der Klagerücknahme nach erfolgloser Betreibensaufforderung) zu begrüßen (vgl. Referentenentwurf zum 7. Gesetz zur Änderung der VwGO und anderer Gesetze - 7. VwGOÄndG).

6

Sogenannte Doppelberichtigung („Berichtigungssequenz“) bei Insolvenzeröffnung

Leitsatz:

Werden nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zunächst uneinbringlich gewordene Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen vereinnahmt, hängt die mit der Vereinnahmung zulasten des Massebereichs des § 55 der InsO vorzunehmende zweite Berichtigung nicht davon ab, dass die erste Berichtigung mit Wirkung zugunsten des Insolvenz-

bereichs des § 38 InsO zutreffend verfahrensrechtlich durchgeführt wurde.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 18.12.2025, V R 34/23

von **Robert Prätzler**, StB

A. Problemstellung

In einem Revisionsverfahren geht der BFH auf Fragen der Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 UStG in einem Insolvenzfall ein. Im Kern geht es um die doppelte Berichtigung. In der gefundenen Lösung kommt es zu einer Umsatzsteuerbelastung, die ggf. final wird.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, über deren Vermögen im Jahr 2019 ein Insolvenzverfahren im Wege der vorläufigen Eigenverwaltung (§ 270a InsO) eröffnet wurde. Der vorläufige Sachwalter stellte Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung fest. In der Folge wurde nach § 270 InsO mit Beschluss aus November 2019 das Insolvenzverfahren angeordnet. Der Insolvenzplan sah eine Quote von 15 Prozent vor.

Die GmbH besteuerte nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung, § 16 Abs. 1 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG). Sie hatte bis zur Verfahrenseröffnung am 16.11.2019 Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben und die geschuldete Umsatzsteuer abgeführt. Im Anschluss wurde eine gesonderte Masse-Steuer Nummer erteilt. Für den Zeitraum vom 01.01. bis 16.11.2019 meldete das FA die Steuerforderungen zum Insolvenzplan an. Dabei wurden keine Berichtigungen für nicht vereinnahmte Entgelte angesetzt. Der Insolvenzplan wurde ohne Widerspruch rechtskräftig und Anfang 2020 das Insolvenzverfahren aufgehoben.

Im Juli 2020 gab die GmbH zwei Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2019 ab, getrennt zwischen vorinsolvenzlichem Zeitraum und Massezeitraum. Mit dem Anschreiben erklärte die Klägerin, die erste Berichtigung für die nicht vereinnahmten Entgelte sei unterlassen worden, und sie habe diese in den Jahreserklärungen

nachgeholt. Das FA lehnte die Berichtigung für die erste Erklärung ab (Hinweis auf BFH, Urt. v. 22.10.2014 - I R 39/13 - BFHE 247, 300 = BStBl II 2015, 577), da der Insolvenzplan rechtskräftig geworden sei. Für die Masse-Steuererklärung sei die Berichtigung dagegen vorzunehmen (BFH, Urt. v. 23.10.2018 - VII R 13/17 - BFHE 262, 326 = BStBl II 2019, 126).

Ein Änderungsantrag in Form einer geänderten Umsatzsteuererklärung ohne die Rückberichtigung im Massezeitraum wurde abgelehnt. Nach erfolglosem Rechtsbehelfsverfahren klagte die GmbH ohne Erfolg (FG Düsseldorf, Urt. v. 25.01.2023 - 5 K 1749/21 U - EFG 2023, 726). Hiergegen wendete sich die GmbH mit der Revision zum BFH.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück (§ 126 Abs. 2 FGO). Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG sei der Steuerbetrag für einen steuerpflichtigen Umsatz zu berichtigen, soweit das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden sei, und erneut zu berichtigen, soweit es nachträglich vereinbart werde. Dies basiere auf Art. 90 MStSystRL. Der EuGH habe insbesondere die zweite Berichtigung bereits bestätigt (EuGH, Urt. v. 23.11.2017 - C-246/16 - UR 2018, 37 „Di Maura“).

Dies gelte auch bei Insolvenz des leistenden Unternehmers. Die ursprünglich für die Leistungserbringung vorgenommene Besteuerung für das Jahr der Insolvenzeröffnung sei zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG) und bei der Berechnung der sich für dieses Jahr ergebenden Umsatzsteuer (Insolvenzforderung) zu berücksichtigen (BFH, Urt. v. 27.09.2018 - V R 45/16 - BFHE 262, 214 = BStBl II 2019, 356; Anm. Steinhilff, jurisPR-SteuerR 1/2019 Anm. 5; BFH, Urt. v. 09.12.2010 - V R 22/10 - BFHE 232, 301 = BStBl II 2011, 99; BFH, Urt. v. 24.09.2014 - V R 48/13 - BStBl II 2015, 506; BFH, Urt. v. 01.03.2016 - XI R 21/14 - BStBl II 2016, 756). Die Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter bewirke eine zweite Berichtigung. Dies gelte auch bei Eigenverwaltung.

Die Gegenauffassung im Schrifttum unter Berufung auf die EuGH-Entscheidungen „Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava u.a.“ (EuGH, Urt. v. 03.06.2021 - C-182/20) und „Vittamed tecnologijos“ (EuGH, Urt. v. 06.10.2022 - C-293/21 - UR 2022, 814; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 10/2023 Anm. 6)

greife nicht durch. Der EuGH habe nur die Frage entschieden, ob ein insolventes Unternehmen weiterhin als Steuerpflichtiger eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe.

Die BFH-Rechtsprechung zur Doppelberichtigung stehe im Einklang mit dem Unionsrecht, da die Regelungsbefugnisse nach Art. 90 MStSystRL und Art. 273 MStSystRL dies ermöglichen (V R 45/16).

Es sei irrelevant, dass im Streitfall die erste Berichtigung verfahrensrechtlich unberücksichtigt geblieben sei. Es liege kein Grundlagenbescheid mit bindenden Auswirkungen auf andere Steuerfestsetzungen vor. Diese ergeben sich auch nicht aus dem Insolvenzrecht, obwohl der Tabelleneintrag einem Feststellungsbescheid gleichzusetzen sei (BFH, Urt. v. 24.11.2011 - V R 13/11 - BFHE 235, 137 = BStBl II 2012, 298). Es fehle an einer Bindungswirkung.

Der Regel-Besteuerungszeitraum des § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG werde durch die Insolvenzeröffnung nicht unterbrochen. Es komme aus insolvenzrechtlichen Gründen gleichwohl zu einer Trennung in zwei grundsätzlich getrennt der Bestandskraft fähige Abschnitte eines Besteuerungszeitraums. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung sei zu beachten.

Bei einer abweichenden Würdigung hätten Insolvenzschuldner systemwidrig die Möglichkeit, durch Nichtbeachtung der ersten Berichtigung darüber zu entscheiden, ob der im Rahmen der zweiten Berichtigung entstandene Steueranspruch zulasten der Masse festgesetzt werden könne, d.h. sie könnten den Steueranteil der nach Insolvenzeröffnung vereinnahmten Gegenleistung dem insolvenzfreien Vermögen zuführen.

Es sei nicht zu entscheiden, ob sich eine unzulässige Doppelbesteuerung ergebe. Dem wäre in einem Rechtsbehelfs- oder Billigkeitsverfahren bezogen auf den vorinsolvenzrechtlichen Zeitraum nachzugehen. Der BFH weist darauf hin, dass das FA mit seiner Forderungsanmeldung im Widerspruch zu langjähriger BFH-Rechtsprechung und einer Weisungslage der Finanzverwaltung (BMF v. 09.12.2011 - BStBl I 2011, 1273) gehandelt habe. Zugleich habe aber die Klägerin den offensichtlich gebotenen

Widerspruch gegen den vom FA geltend gemachten Steueranspruch unterlassen.

C. Kontext der Entscheidung

Die Besonderheiten des Insolvenzverfahrens führen nach ständiger Rechtsprechung des BFH, Verwaltungsmeinung (Abschn. 17.1 Abs. 11 ff. UStAE) und ganz herrschender Meinung in der Literatur zur Aufspaltung eines Unternehmens in einen vorinsolvenzlichen und einen insolvenzlichen Teil. Es werden eine neue Steuernummer vergeben und verfahrensrechtlich die Umsatzsteuerfestsetzungen getrennt.

Besonders bedeutsam und im Streitfall relevant ist, dass ein sollbesteuerter Unternehmer bei Insolvenz so gestellt wird, als seien alle noch nicht vereinnahmten, der Sollbesteuerung unterfallenden Umsätze in voller Höhe uneinbringlich geworden. Entsprechend wird auf der Vorsteuerseite für noch nicht bezahlte Eingangsleistungen verfahren.

Im vorliegenden Fall ist dies offenbar nicht richtig abgebildet worden. Das Vorgehen des Unternehmers war jedoch zum Scheitern verurteilt. Es gibt gerade keine innere Verbindung zwischen der Uneinbringlichkeit mit Entgeltminderung und der späteren Vereinnahmung mit Entgelterhöhung. Dies gilt genauso, wenn ein Unternehmer es unterlässt, eine Entgeltminderung im zutreffenden Besteuerungszeitraum anzumelden. Er kann dies nicht in späteren Zeiträumen nachholen.

Ist dann die Steuerfestsetzung für den eigentlich zutreffenden Zeitraum bestandskräftig und nicht mehr änderbar, treten genau wie bei anderen Versäumnissen (z.B. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs, § 15 UStG) die negativen Rechtsfolgen ein. Der Kläger hätte also gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer bis zur Verfahrenseröffnung vorgehen müssen.

Eine verwandte Problematik greift bei der Abtretung von Forderungen. Selbst wenn alle Rechte aus der Forderung auf den Erwerber übergehen, besteht der Anspruch auf Entgeltberichtigung wegen Uneinbringlichkeit nur bei jenem Unternehmer, der die Forderung begründet hatte. Gleiches gilt, wenn nach Uneinbringlichkeit

wegen Vereinnahmung später wieder zu berichtigen ist (Abschn. 17.1 Abs. 6 UStAE).

Der EuGH hat bereits entschieden, dass ein Versicherer, der bei Forderungsausfall einen Ausgleich leistet und sich die Forderung abtreten lässt, nicht selbst berechtigt ist, die Steuerminde- rung aus der Forderung geltend zu machen (EuGH, Urt. v. 09.02.2023 - C-482/21 - MwStR 2023, 382 „Euler Hermes“; m. Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 18/2023 Anm. 5).

Diese Rechtsprechung hat das EuG kürzlich be- stätigt. Nur jener Steuerpflichtige, der den Steu- ertatbestand als Lieferer oder Dienstleistungs- erbringer verwirklicht habe, habe das Recht auf Verminderung der Besteuerungsgrundlage und damit der Steuerschuld. In der MwStSystRL ge- be es keine Vorschrift, die die Möglichkeit vor- sehe, die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflich- tiger oder das Recht auf eine Berichtigung durch privatrechtlichen Vertrag, wie etwa eine For- derungsabtretung, zu übertragen (EuG, Urt. v. 22.04.2026 - T-233/25 „Mokoryte“).

Recht interessant ist schließlich eine EuGH-Ent- scheidung, nach der Art. 90 MStSystRL einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Verminderung der Mehrwertsteuerbemes- sungsgrundlage davon abhängig ist, dass der Schuldner am Tag der Lieferung des Gegen- stands oder der Erbringung der Dienstleistung sowie am Tag vor der Abgabe der Berichtigung der Steuererklärung zur Geltendmachung die- ser Verminderung als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, sich weder in einem Insolvenz- verfahren noch in der Liquidation befindet und der Gläubiger am Tag vor der Abgabe der Be- richtigung der Steuererklärung selbst weiter- hin als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist (EuGH, Urt. v. 15.10.2020 - C-335/19 - BFH/NV 2021, 174 „E. (TVA - Reduction de la base d'im- position)“).

D. Auswirkungen für die Praxis

Die BFH-Entscheidung ist bedauerlich für den Revisionskläger, aber verfahrensrechtlich und unionsrechtlich richtig.

Es wird abermals deutlich, dass es auch in Umsatzsteuerangelegenheiten bedeutsam ist, die richtige Steuerfestsetzung rechtzeitig anzu-

fechten. Es gibt keine übergeordnete Berich- tungsmöglichkeit.

Ausnahmen können nur in besonderen Sach- verhalten gelten, wenn aus anderen Grün- den eine Berichtigung oder ein Anspruch scheitern, Stichwort „Reemtsma“-Rechtspre- chung des EuGH (grundlegend EuGH, Urt. v. 15.03.2007 - C-35/05 - Slg. 2007, I-2425 = UR 2007, 343 „Reemtsma Cigarettenfabriken“; BFH, Beschl. v. 05.12.2024 - V R 11/23 - BFHE 288, 505; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 25/2025 Anm. 6 m.w.N.).

Somit ist im Insolvenzverfahren umsatzsteuer- lich besondere Sorgfalt geboten.