

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

Erscheinungsdatum:
20.07.2026

Erscheinungsweise:
wöchentlich

29/2026**Inhaltsübersicht:**

- Anm. 1** **Abweichende Festsetzung von Einkommensteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 03.03.2026, IX R 18/23
von Dieter Steinhauß, RiBFH a.D.
- Anm. 2** **Erlass einer Kindergeldrückforderung und Weiterleitungseinwand**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 05.02.2026, III R 21/23
von Dr. Johannes Selder, RiBFH a.D.
- Anm. 3** **Unentgeltliche Zuwendung einer Kapitallebensversicherung unter Nießbrauchsvorbehalt**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 28.01.2026, II R 27/22
von Dr. Tim Textor, RiVG
- Anm. 4** **EuGH ordnet Überprüfung der EuG-Entscheidung T-689/24 zum Vorsteuerabzug vor Rechnungserhalt an**
Anmerkung zu EuGH, Entscheidung vom 26.03.2026, C-167/26 RX
von Robert Prätzler, StB
- Anm. 5** **Fehlende Mitteilung einer ausländischen USt-IdNr. bei innergemeinschaftlicher Lieferung**
Anmerkung zu EuG, Urteil vom 25.02.2026, T-638/24
von Rainer Weymüller, Vors. RiFG a.D.; RA und StB
- Anm. 6** **Rückwirkung einer Entscheidung eines Gerichts auf den Zeitpunkt des Erlasses einer verbindlichen Zolltarifauskunft**
Anmerkung zu EuG, Urteil vom 13.05.2026, T-150/25
von Dr. Thomas Möller, Dipl.-Kaufmann (FH), Dipl.-Finanzwirt

Zitiervorschlag: Steinhauß, jurisPR-SteuerR 29/2026 Anm. 1
ISSN 1860-1596

1

Abweichende Festsetzung von Einkommensteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen

Leitsätze:

1. Von dem für Leistungen i.S.v. § 22 Nr. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geregelten Verlustausgleichs- und -abzugsverbot in § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG ist keine Ausnahme aus sachlichen Billigkeitsgründen zu machen, wenn das reale Einkommen des Steuerpflichtigen im Verlustentstehungsjahr nicht ausreicht, um hieraus die festzusetzende Einkommensteuer zu zahlen.

2. Das aus Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes abgeleitete Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums (subjektives Nettoprinzip) verpflichtet nicht dazu, Geldabflüsse, die auf Verlusten aus Stillhalter- beziehungsweise Optionsgeschäften beruhen, bereits im Verlustentstehungsjahr aufgrund sachlicher Unbilligkeit freizustellen.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 03.03.2026, IX R 18/23

von **Dieter Steinhauß**, RiBFH a.D.

A. Problemstellung

Der IX. Senat des BFH verneint im Streitfall zu Recht die Voraussetzungen für eine abweichende Festsetzung der Einkommensteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen gemäß § 163 Abs. 1 AO und sieht auch keine Veranlassung, aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums (subjektives Nettoprinzip) Verluste aus Stillhalter- bzw. Optionsgeschäften bereits im Verlustentstehungsjahr aufgrund sachlicher Unbilligkeit freizustellen.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Streitig ist, ob der Klägerin ein Anspruch auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Abs. 1 AO zusteht. Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2002 Einkünfte

aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Arbeit, aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 519.482 Euro.

Darüber hinaus fielen im Streitjahr folgende zu den sonstigen Einkünften i.S.v. § 22 Nr. 2 und Nr. 3 EStG gehörende Verluste an:

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften - 33.041 Euro

Einkünfte aus sonstigen Leistungen - 393.186 Euro

Summe - 426.227 Euro

Es handelte sich bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften um Verluste aus Aktiengeschäften und Beteiligungsverkäufen und bei den Einkünften aus sonstigen Leistungen um Verluste aus Stillhalter- bzw. Optionsgeschäften. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Stillhaltergeschäften wurden als Aufwendungen neben den von der Klägerin beglichenen Schulden aus den Glattstellungsgeschäften auch Schuldzinsen aus Darlehen berücksichtigt, welche die Klägerin zur Tilgung der Schulden aus den Glattstellungsgeschäften aufnehmen musste. Unstreitig sind die Verluste aus § 22 Nr. 3 EStG i.H.v. 393.186 Euro im Wesentlichen auf liquide Geldabflüsse zurückzuführen.

Mit inzwischen bestandskräftigem Bescheid über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag für 2002, zuletzt vom 17.12.2010, setzte das beklagte FA Einkommensteuer i.H.v. 240.932 Euro und Solidaritätszuschlag i.H.v. 13.251,26 Euro fest. Hierbei blieben die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften und aus sonstigen Leistungen gemäß § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 EStG bzw. gemäß § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 EStG unberücksichtigt.

Im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2002, zuletzt vom 17.12.2010, stellte das FA einen verbleibenden Verlustvortrag aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. 1.130.400 Euro und aus sonstigen Leistungen i.H.v. 2.413.403 Euro fest. In den Folgejahren wurden die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit entsprechenden Gewinnen i.H.v. 1.101.328 Euro und Verlus-

te aus sonstigen Leistungen mit entsprechenden Gewinnen i.H.v. 497.640 Euro verrechnet.

Mit Schreiben vom 23.04.2017 beantragte die Klägerin, die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag für das Jahr 2002 unter Berücksichtigung der im Jahr 2002 erzielten Verluste aus Gründen sachlicher Unbilligkeit gemäß § 163 Abs. 1 Satz 2 AO niedriger festzusetzen, da sie einen geringeren Einkünfteüberschuss erzielt habe als die Summe aus festgesetzter Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag. Den Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 08.05.2017 ab. Der hiergegen gerichtete Einspruch, mit dem die Klägerin im Wesentlichen geltend gemacht hatte, dass gemäß Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 GG das Existenzminimum verschont bleiben müsse und die Steuer andernfalls erdrosselnde Wirkung habe, blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 02.06.2021).

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage und begehrte eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen dergestalt, dass ihr nach Steuerzahlung noch der Grundfreibetrag als Existenzminimum verbleibe. Nach gerichtlichem Hinweis erklärte die Klägerin, ihren Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung hinsichtlich des Verlusts aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. 33.041 Euro nicht weiter zu verfolgen.

Das FG Köln (Urt. v. 26.04.2023 - 5 K 1403/21 - EFG 2023, 1354) gab der Klage statt und verpflichtete das FA, auf Grundlage von § 163 Abs. 1 AO eine abweichende Festsetzung der Einkommensteuer für 2002 aus sachlichen Billigkeitsgründen dahin vorzunehmen, dass die Gesamtbelastung aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag den Betrag von 116.695 Euro nicht übersteigt.

Der BFH hob auf die begründete Revision des FA hin das angefochtene Urteil auf und wies die Klage ab. Das FG sei rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 Abs. 1 AO vorlägen.

Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO in der gemäß Art. 97 § 1 Abs. 11 und § 29 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung in der im Streitfall anzuwendenden Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom

18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) könnten Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhten, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen könne bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhten, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer minderten, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt würden (§ 163 Abs. 1 Satz 2 AO).

Sachlich unbillig sei die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspreche, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderlaufe, dass die Erhebung der Steuer unbillig erscheine. Das sei der Fall, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden könne, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte – i.S.d. begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (BFH, Urt. v. 14.01.2025 - VII R 21/22 Rn. 33). Die Billigkeitsprüfung dürfe aber die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes nicht unterlaufen, sich auch nicht in Überlegungen zur richtigen Rechtsanwendung erschöpfen (BFH, Urt. v. 09.04.2025 - X R 12/21 Rn. 36 zu § 227 AO - BFHE 288, 446).

Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme stelle immer auf den Einzelfall ab und sei atypischen Ausnahmefällen vorbehalten (Beschl. des Großen Senats des BFH v. 28.11.2016 - GrS 1/15 Rn. 112 - BStBl II 2017, 393; BFH, Urt. v. 27.02.2019 - VII R 34/17 Rn. 19 - BFHE 264, 563; BFH, Urt. v. 17.04.2018 - IX R 24/17 Rn. 15; BFH, Beschl. v. 11.07.2018 - XI R 33/16 Rn. 38 - BStBl II 2019, 258). Die Billigkeitsprüfung dürfe sich je nach Fallgestaltung nicht nur auf allgemeine Rechtsgrundsätze und verfassungsmäßige Wertungen beschränken; sie verlange vielmehr eine Gesamtbeurteilung aller Normen, die für die Verwirklichung des infrage stehenden Steueranspruchs im konkreten Fall maßgeblich sei (BFH, Urt. v. 26.10.1994 - X R 104/92 - BStBl II 1995, 297, unter II.4. und BFH, Urt. v. 27.02.2019 - VII R 34/17 Rn. 19 - BFHE 264, 563). Maßgeblich sei der konkret-individuelle

Einzelfall (vgl. BVerfG, Beschl. v. 28.02.2017 - 1 BvR 1103/15 Rn. 13 - HFR 2017, 544).

Eine Billigkeitsmaßnahme könne geboten sein, wenn ein Gesetz, das in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führe (BVerfG, Beschl. v. 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 Rn. 161 m.w.N. - DStR 2025, 2000, dazu Bleschick, jurisPR-SteuerR 4/2026 Anm. 5; vgl. auch BFH, Beschl. v. 11.07.2018 - XI R 33/16 Rn. 36 - BStBl II 2019, 258). Allerdings dürfe auch in diesem Fall mit der Billigkeitsmaßnahme nicht die Geltung des ganzen Gesetzes unterlaufen werden. Müssten notwendige Billigkeitsmaßnahmen ein derartiges Ausmaß erreichen, dass sie die allgemeine Geltung des Gesetzes aufheben, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig. Billigkeitsmaßnahmen dürften nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem „ungewollten Überhang“ des gesetzlichen Steuertatbestands abhelfen. Typische, den gesetzgeberischen Vorstellungen von einer gesetzlichen Regelung entsprechende Folgen vermögen keine sachliche Unbilligkeit zu begründen. Härten, die dem Besteuerungszweck entsprächen und die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestands bewusst in Kauf genommen habe, könnten eine Billigkeitsmaßnahme nicht rechtfertigen, sondern seien ggf. durch eine Korrektur des Gesetzes zu beheben (vgl. zum Ganzen BVerfG, Beschl. v. 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 Rn. 161 m.w.N. - DStR 2025, 2000).

Dementsprechend könnte auch die Anwendung des Verlustverrechnungsverbots des § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 EStG, das verfassungskonform ausgestaltet sei (zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen vgl. BVerfG, Beschl. v. 30.09.1998 - 2 BvR 1818/91 - BVerfGE 99, 88 - DStR 1998, 1743; zur Verfassungsgemäßheit der Neuregelung vgl. BFH, Urt. v. 18.09.2007 - IX R 42/05 - BStBl II 2008, 26, unter II.2.b; BFH, Urt. v. 11.02.2014 - IX R 46/12 Rn. 33 - HFR 2014, 610; BFH, Urt. v. 10.02.2015 - IX R 8/14 Rn. 16 und BFH, Urt. v. 16.06.2015 - IX R 26/14 Rn. 22 f. - BFHE 250, 362 = BStBl II 2015, 1019), zu einem „ungewollten Überhang“ des Gesetzes führen (vgl. BFH, Urt. v. 11.02.2014 - IX R 46/12 Rn. 40 - HFR 2014, 610 und BFH, Urt. v. 10.02.2015 - IX R 8/14 Rn. 19 mit Verweis auf BVerfG, Beschl. v. 05.04.1978 - 1 BvR 117/73

- BVerfGE 48, 102 = BStBl II 1978, 441 und BVerfG; Beschl. v. 10.11.1998 - 2 BvR 1852/97, 2 BvR 1853/97 - BVerfGE 99, 273 = BStBl II 1999, 194).

Die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung liege zwar grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde und unterliege deshalb gemäß § 102 Satz 1 FGO lediglich einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Der Begriff „unbillig“ rage in den Ermessensbereich des § 163 AO hinein und bestimme damit zugleich Inhalt und Grenzen der Ermessensausübung (vgl. Beschl. des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes v. 19.10.1971 - GmS-OGB 3/70 - BStBl II 1972, 603, unter 6.). Gleichwohl handle es sich bei dem Merkmal „unbillig“ um einen im gerichtlichen Verfahren voll überprüfbaren Rechtsbegriff (vgl. Beschl. des Großen Senats des BFH v. 28.11.2016 - GrS 1/15 Rn. 98 ff. - BStBl II 2017, 393, dazu Schuster, jurisPR-SteuerR 16/2017 Anm. 1 und Levedag, jM 2017, 254; BFH, Beschl. v. 11.07.2018 - XI R 33/16 Rn. 32 - BStBl II 2019, 258; BFH, Urt. v. 22.07.2020 - II R 42/17 Rn. 19 - HFR 2021, 696).

Gemessen an diesen Grundsätzen habe das FG rechtsfehlerhaft entschieden, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Abs. 1 AO vorlägen.

Das FG habe bereits zu Unrecht angenommen, dass die dem Gesetz entsprechende Festsetzung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags gegenüber der Klägerin im Streitjahr aufgrund eines ungewollten Überhangs des § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 EStG sachlich unbillig sei.

Die Verlustverrechnungsregelungen in § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 EStG beruhten auf dem Beschluss des BVerfG vom 30.09.1998 (2 BvR 1818/91 - BVerfGE 99, 88). Dort habe das BVerfG entschieden, dass der zuvor geltende vollständige Ausschluss der Verlustverrechnung in § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a.F. wegen Verstoßes gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig gewesen sei, der Gesetzgeber aber befugt sei, die Unschärfe des Tatbestands des § 22 Nr. 3 EStG typisierend durch eine Begrenzung der Verlustverrechnung auszugleichen (vgl. BVerfG, Beschl. v. 30.09.1998 - 2 BvR 1818/91 - BVerfGE 99, 88,

unter B.II.4.d; BFH, Urt. v. 01.06.2004 - IX R 35/01 - BStBl II 2005, 26, unter II.2.b; BFH, Urt. v. 18.09.2007 - IX R 42/05 - BStBl II 2008, 26; BFH, Urt. v. 10.02.2015 - IX R 8/14 Rn. 16). Diese Vorgaben habe der Gesetzgeber mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.2009 (BGBl I 1999, 402) umgesetzt und in § 22 Nr. 3 Satz 4 EStG eine beschränkte Verlustverrechnung eingefügt (vgl. BT-Drs. 14/23, S. 179). Diese sehe vor, dass die nach Satz 3 der Vorschrift nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste aus Leistungen i.S.v. § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG nach Maßgabe des § 10d EStG die (positiven) Einkünfte minderten, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG erzielt habe oder erziele.

Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber sich dabei der aus einem gesonderten Verlustverrechnungskreis entstehenden Härten nicht bewusst gewesen sei, fehlten. Der Gesetzesbegründung sei jedenfalls nicht zu entnehmen, dass die Wirkung des § 22 Nr. 3 Satz 4 EStG zwingend auf Fälle zu beschränken sei, in denen das reale Einkommen des Steuerpflichtigen im Verlustentstehungsjahr ausreiche, um hieraus die festzusetzende Einkommensteuer zu zahlen. Eine insoweit andere Beurteilung ginge mit der Unterstellung einher, dass der Gesetzgeber seine in § 22 Nr. 3 Satz 4 EStG innewohnende Wertung durchbräche. Denn das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot beruhe auf der – vom BVerfG im Beschluss vom 30.09.1998 (2 BvR 1818/91 - BVerfGE 99, 88, unter B.II.4.d) festgestellten – Befugnis des Gesetzgebers, die Unschärfe des Zustandstatbestands des § 22 Nr. 3 EStG typisierend durch eine Begrenzung der Verlustverrechnung auszugleichen und dadurch die nicht auf Überschüsse angelegten Tätigkeiten verlässlich vom Tatbestand auszunehmen. Diese Unschärfe zeige sich besonders im Bereich hochspekulativer Geschäfte (Optionsgeschäfte et cetera), in denen die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht erheblich erschwert sei. Der steuerliche Abzug solle – zeitlich gestreckt – erst erfolgen, wenn der Steuerpflichtige durch entsprechende Gewinne Verlustverrechnungspotenzial geschaffen habe, um so sicherzustellen, dass nicht auf Überschüsse angelegte Tätigkeiten zuverlässig ausgeschlossen würden.

Auch der Umstand, dass – mit dem Entzug von Liquidität verbundene – negative Einkünfte einstweilen unberücksichtigt blieben, die höher seien als die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten, vermöge eine sachliche Unbilligkeit nicht zu begründen. Aus Art. 3 Abs. 1 GG lasse sich allenfalls die Notwendigkeit eines uneingeschränkten vertikalen Verlustausgleichs zwischen sich in ihrer Struktur entsprechenden Einkunftsarten begründen (vgl. BFH, Urt. v. 18.10.2006 - IX R 28/05 Rn. 28 - BStBl II 2007, 259, unter II.2.b bb bbb (4), und BFH, Urt. v. 10.02.2015 - IX R 8/14 Rn. 19, jeweils m.w.N.). Art. 3 Abs. 1 GG gebiete es jedoch nicht, Geldabflüsse, die – wie im Streitfall – aus hochspekulativen Stillhalter- und Optionsgeschäften herrührten, bereits im Verlustentstehungsjahr freizustellen. Andernfalls würde das mit derartigen Geschäften bewusst eingegangene Risiko des Steuerpflichtigen ausgeblendet. Von Verfassungs wegen ausreichend sei eine Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen.

Ein besonders gelagerter Ausnahmefall, in dem aufgrund besonderer Umstände ein Verlustausgleich mit zukünftigen Gewinnen i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG nahezu ausgeschlossen wäre, liege nicht vor. Vielmehr habe die Klägerin in den Folgejahren bereits Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit entsprechenden Gewinnen i.H.v. 1.101.328 Euro und Verluste aus sonstigen Leistungen mit entsprechenden Gewinnen i.H.v. 497.640 Euro verrechnen können.

Entgegen der Auffassung der Klägerin lasse sich auch aus dem aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG, Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums (subjektives Nettoprinzip, vgl. hierzu z.B. BVerfG, Beschl. v. 14.06.2016 - 2 BvR 290/10 Rn. 39 - BStBl II 2016, 801 und BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14 Rn. 104 - BVerfGE 152, 274) im Streitfall keine sachliche Unbilligkeit ableiten.

Danach habe der Staat das Einkommen des Bürgers zwar insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Bestreitung des Existenzminimums benötige. Denn was der Staat dem Einzelnen voraussetzungslos aus allgemeinen Haushaltsmitteln zur Verfügung zu stellen habe, dürfe er

ihm nicht durch die Besteuerung seines Einkommens wieder entziehen (vgl. z.B. BVerfG, Beschl. v. 07.11.2023 - 2 BvR 1140/21 Rn. 32 - FR 2024, 126 und BVerfG, Beschl. v. 14.06.2016 - 2 BvR 323/10 Rn. 50 m.w.N. - DStR 2016, 829).

Das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums verpflichte allerdings nur, Aufwendungen, die den Schutz des Lebensstandards des Steuerpflichtigen in Höhe des Existenzminimums gewährleisten, zum Abzug zuzulassen (vgl. zu Beiträgen zu Versicherungen und unter Bezugnahme auf den Leistungskatalog der Sozialhilfe gemäß § 8 des SGB XII vom 27.12.2003, BFH, Urt. v. 14.12.2022 - X R 25/21 Rn. 29 - BFHE 279, 169).

Gemessen hieran gebiete es die Wahrung des subjektiven Nettoprinzips nicht, Geldabflüsse, die auf Verlusten aus hochspekulativen Stillhalter- beziehungsweise Optionsgeschäften beruhen, freizustellen, da diese nicht zu den existenzsichernden Aufwendungen zählten. Dabei komme es nicht darauf an, ob eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtung vorzunehmen sei oder nicht.

Die Sache sei spruchreif. Fehle es aus den vorgenannten Erwägungen bereits an einer sachlichen Unbilligkeit, die im gerichtlichen Verfahren voll überprüfbar sei, komme es auf die nachgelagerte Streitfrage einer grundsätzlich nur in den Grenzen des § 102 Satz 1 FGO überprüfbaren Ermessensausübung der Behörde nicht mehr an.

C. Kontext der Entscheidung

I. Die Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs nach § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG wird in ständiger Rechtsprechung vom BFH und damit übereinstimmend überwiegend auch im Schrifttum als verfassungsmäßig beurteilt (BFH, Urt. v. 18.10.2006 - IX R 28/05 - BStBl II 2007, 259, dazu Pfützenreuter, jurisPR-SteuerR 9/2007 Anm. 4; BFH, Urt. v. 07.11.2006 - IX R 45/04; BFH, Urt. v. 18.09.2007 - IX R 42/05 - BStBl II 2008, 26 und BFH, Urt. v. 12.07.2016 - IX R 11/14; Ratschow in: Brandis/Heuermann, § 23 EStG Rn. 341 und Trossen in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 23 Rn. 348 ff.; zweifelnd Wernsmann in: Kirchhof/Kube/Mellinghoff, § 23 EStG Rn. F 15; ablehnend Strahl/Fuhrmann, FR 2003, 387). Die privaten Veräußerungsgeschäf-

te und ihre einkommensteuerrechtliche Erfassung in § 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG weisen Besonderheiten auf, die es rechtfertigen, für daraus erzielte Verluste nicht die für Verluste aus anderen Einkunftsarten geltenden Regelungen für den Verlustabzug (einschließlich des vertikalen Verlustausgleichs) anzuwenden, sondern Sonderregelungen vorzusehen. Eine die Sonderregelung rechtfertigende Besonderheit liegt in dem Umstand, dass der Gesetzgeber die Gewinne und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, anders als bei anderen Einkunftsarten nur, soweit sie durch Veräußerungsgeschäfte innerhalb einer bestimmten Frist nach Erwerb des Veräußerungsgeschäfts entstanden sind, erfasst. Außerdem räumt die Vorschrift dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, anders als die Regelungen anderer Einkunftsarten, durch die Wahl des Veräußerungszeitpunkts über den Eintritt des Steuertatbestands zu entscheiden, ohne die Beschränkung des Verlustausgleichs steuerwirksam geltend zu machen, andererseits aber Gewinne durch die Veräußerung nach Ablauf der Frist nicht steuerbar realisieren zu können. Dies würde eine Bevorzugung von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften gegenüber Steuerpflichtigen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten, deren Veräußerungsgewinne steuerbar sind, zur Folge haben.

Auch das objektive Nettoprinzip steht dem nicht entgegen. Die Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs durch das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip wird nicht grundsätzlich ausgeschlossen, solange nur tatsächlich entstandene Verluste überhaupt, ggf. in einem anderen Veranlagungszeitraum steuerlich berücksichtigt werden (Trossen in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 23 EStG Rn. 349).

II. Ein „ungewollter Überhang“ liegt zum Beispiel vor, wenn durch das Zusammenwirken verschiedener Regelungen eine Einkommensteuerschuld entsteht, der in Wirklichkeit keinerlei Zuwachs an Leistungskraft zugrunde liegt, da dies gegen das für das gesamte Steuerrecht geltende Übermaßverbot und gegen das besonders das Einkommensteuerrecht beherrschende Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstößt (vgl. BFH, Urt. v. 11.02.2014 - IX R 46/12 Rn. 40 - HFR 2014, 610; BFH, Urt. v. 10.02.2015 - IX R 8/14 Rn. 19, dazu Jachmann-Michel, jurisPR-SteuerR 30/2015 Anm. 3, mit Verweis auf BVerfG, Beschl. v.

22.02.1984 - 1 BvL 10/80 - BVerfGE 66, 214 = BStBl II 1984, 357 und BVerfG, Beschl. v. 25.09.1992 - 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91 und 2 BvL 14/91 - BVerfGE 87, 153 = BStBl II 1993, 413; BFH, Beschl. v. 18.04.2023 - IX B 33/22).

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 05.02.2026, III R 21/23

von **Dr. Johannes Selder**, RiBFH a.D.

D. Auswirkungen für die Praxis

Der IX. Senat des BFH wendet die nachgewiesene Rechtsprechung des BFH sowie die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung folgerichtig auf den Streitfall an.

2

Erlass einer Kindergeldrückforderung und Weiterleitungseinwand

Leitsätze:

1. Das in Abschnitt V 37 der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (BStBl I 2021, 1599) - DA-KG 2021 - vorgesehene sogenannte Weiterleitungsverfahren stellt eine vom Gesetz selbst nicht angeordnete Regelung zur Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens dar, die von den Steuergerichten so auszulegen ist, wie sie die Verwaltung verstanden wissen will (Bestätigung der Rechtsprechung, z.B. Senatsurt. v. 17.08.2023 - III R 37/22 - BFHE 281, 277, BStBl II 2024, 99).

2. Bei der Prüfung, ob der für einen Erlass einer Kindergeldrückforderung wegen sachlicher Unbilligkeit (§ 227 der Abgabenordnung) notwendige sogenannte Gesetzesüberhang vorliegt, sind nicht ausschließlich die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs in den Blick zu nehmen, sondern auch die verfahrensrechtlichen Regelungen zu berücksichtigen.

3. Wegen der in der unterlassenen Mitteilung des Haushaltswechsels des Kindes liegenden Mitwirkungspflichtverletzung kommt in Fällen, in denen die Voraussetzungen des Weiterleitungsverfahrens nicht gegeben sind, allenfalls beim Vorliegen besonderer Umstände ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit in Betracht.

A. Problemstellung

Leben Eltern mit ihren Kindern in einem gemeinsamen Haushalt, wird das Kindergeld an den Elternteil gezahlt, der im Kindergeldantrag als Berechtigter bestimmt worden ist (§ 64 Abs. 2 Satz 2 EStG). Trennen sich die Eltern und lebt fortan ein Elternteil mit den Kindern in einem Haushalt, ist ausschließlich dieser Elternteil kindergeldberechtigt, so dass es zu einem Wechsel der Berechtigung kommen kann. Wird dies der Familienkasse nicht angezeigt, so wird das Kindergeld an den „falschen“ Elternteil gezahlt. Dieser kann eine Rückzahlung vermeiden, wenn er das Kindergeld an den nunmehr berechtigten Elternteil weitergeleitet hat. Die Familienkassen haben für dieses Verfahren Regularien aufgestellt. Im Streitfall ging es darum, ob der Kläger die Rückzahlung im Billigkeitswege abwehren konnte.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) lebte zunächst mit der Kindsmutter und den beiden gemeinsamen Kindern in einem Haushalt. Er bezog das Kindergeld, das auf seine Anweisung hin auf ein Konto der Mutter gezahlt wurde. Später trennten sich die Eltern. Die Kinder lebten nach der Trennung im Haushalt der Mutter. Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) hob die Festsetzung des Kindergeldes ab August 2018 auf, weil das Kindergeld nach der Trennung der Kindsmutter zustehe. Darüber hinaus kündigte sie an, das für den Zeitraum Mai 2016 bis Juli 2018 zu Unrecht bezogene Kindergeld zurückzufordern. Sie wies den Kläger darauf hin, dass die Rückforderung erlassen werden könne, falls er das Kindergeld an die Kindsmutter weitergeleitet haben sollte. Der Kläger reagierte darauf nicht. Die Familienkasse hob die Festsetzung des Kindergeldes durch Bescheid vom 24.10.2018 auch für den Zeitraum Mai 2016 bis Juli 2018 auf (Streitzeitraum). Der Bescheid erwuchs in Bestandskraft. Erst später legte der Kläger eine von der Mutter unter-

schriebene Weiterleitungsanzeige für die Zeit ab April 2017 vor.

Im September 2019 beantragte der Kläger den Erlass des Rückzahlungsanspruchs aus Billigkeitsgründen. Die Familienkasse lehnte den Antrag ab. Sie verwies darauf, dass die in der Dienstanweisung zum Kindergeldrecht (DA-KG) geregelten Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Rückforderung nicht erfüllt seien, weil es für die Kindsmutter keine Kindergeldfestsetzung gegeben habe.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte insoweit Erfolg, als das FG die Ermessenserwägungen der Familienkasse als unzutreffend ansah. Das FG war der Ansicht, die von der Familienkasse geforderten Nachweise als Voraussetzung einer Billigkeitsmaßnahme entsprächen nicht Recht und Billigkeit. Es verpflichtete die Familienkasse, über den Erlassantrag erneut zu entscheiden.

Auf die Revision der Familienkasse hob der BFH das FG-Urteil auf und wies die Klage ab. Er befasste sich zunächst mit der Verwaltungsvorschrift des Abschnitt V 37 Abs. 1 DA-KG 2021 (BStBl I 2021, 1599), die eine Billigkeitsmaßnahme aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung in den sog. Weiterleitungsfällen regelt. Hiernach sehen die Familienkassen den Rückzahlungsanspruch als erloschen an, wenn durch eine sog. Weiterleitungsanzeige nachgewiesen wird, dass das Kindergeld an den eigentlich Berechtigten gelangt ist und dieser auf die Auszahlung des Kindergeldes an ihn verzichtet. Allerdings muss auch bei Vorliegen einer solchen Anzeige das Kindergeld zugunsten des Berechtigten festgesetzt werden. Dies steht zwar nicht ausdrücklich so in Abschnitt V 37 DA-KG 2021, ergibt sich aber aus dem Gesamtzusammenhang der Verwaltungsregelung. Im Streitfall gab es zwar für die Zeit ab April 2017 eine Weiterleitungsanzeige, jedoch kam es nicht zu einer Festsetzung des Kindergeldes zugunsten der Mutter. Eine Anwendung der Verwaltungsregelung schied daher aus. FG und BFH konnten hier nicht weiterhelfen. Der BFH wies darauf hin, dass Verwaltungsregelungen von den Finanzgerichten und vom BFH nicht anders ausgelegt werden können als von der Verwaltung selbst (BFH, Urt. v. 22.09.2011 - III R 82/08 - BStBl II 2012, 734, Anm. Selder, jurisPR-SteuerR 14/2012 Anm. 4).

Somit war ein Billigkeitserlass nach § 227 AO zu prüfen. Der BFH legte allgemein die Voraussetzungen für einen solchen Erlass dar:

Zu unterscheiden ist ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen – für den hier nichts dargelegt war – und ein Erlass aus sachlichen Gründen (sog. Gesetzesüberhang). Der durch eine Behörde gewährte oder verweigerte Erlass beruht auf einer Ermessensausübung, die im finanzgerichtlichen Verfahren nur eingeschränkt überprüfbar ist (§ 102 FGO). Die Ermessensausübung muss auf einem vollständig aufgeklärten Sachverhalt beruhen; sie ist so zu begründen, dass die angestellten Ermessenserwägungen erkennbar sind (BFH, Urt. v. 19.05.2022 - III R 16/20 - BFH/NV 2022, 1160). Es sind hierbei nicht nur die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Kindergeldanspruch in den Blick zu nehmen, sondern auch die verfahrensrechtlichen Regelungen. Ebenso einzubeziehen ist eine Verletzung der Mitwirkungspflicht, im Streitfall der Pflicht, den Haushaltswechsel der Kinder der Familienkasse mitzuteilen (BFH, Urt. v. 19.05.2022 - III R 16/20 - BFH/NV 2022, 1160).

Ausgehend von diesen Grundsätzen kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die Ermessenserwägungen der Familienkasse nicht zu beanstanden seien. Deren Auseinandersetzung mit den Voraussetzungen des § 227 AO beurteilte der BFH als knapp, aber ausreichend. Der Umstand, dass das Kindergeld auf das Konto der Kindsmutter geleistet worden war, weil der Kläger dies im Kindergeldantrag so bestimmt hatte, half ihm nicht. Der BFH begnügte sich hierzu mit der Feststellung, dass die Kindergeldzahlungen der Familienkasse aufgrund der Bestimmung an den Kläger selbst geleistet worden seien und dass dieser keine besonderen Umstände dargelegt habe, die ausnahmsweise den Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen rechtfertigten.

C. Kontext der Entscheidung

I. Da die Kindergeldzahlungen auf das Konto der Kindsmutter geleistet wurden, war naheliegend, dass das Kindergeld dort ankam, wo es materiell-rechtlich hingehörte. Die Familienkasse konnte trotzdem nicht auf die Rückforderung verzichten, weil nicht alle der hierfür geforderten Voraussetzungen, die in Abschnitt V 37 DA-KG 2021 detailliert geregelt sind, erfüllt waren.

An diese Verwaltungsanweisung sind die Familienkassen gebunden und können hiervon nicht abweichen, grundsätzlich auch nicht im Wege des § 227 AO.

II. Eine andere Frage ist die, ob die durch Verwaltungsvorschrift vorgegebene Einschränkung von Ermessenserwägungen auf das finanzgerichtliche Verfahren durchschlägt. Das FG hatte dies verneint. Aufgrund des Besprechungsurteils ist klargestellt, dass – von seltenen Ausnahmefällen abgesehen – eine Billigkeitsmaßnahme ausscheidet, wenn die von der Verwaltung für die Weiterleitungsfälle aufgestellten Erfordernisse nicht eingehalten wurden und die Familienkasse die Ablehnung eines Billigkeitserlasses damit begründet. Der Kläger konnte daher nicht mit Erfolg geltend machen, dass bei einer Antragstellung durch die Kindsmutter diese einen Anspruch auf das Kindergeld gehabt hätte und dass dieser Anspruch durch die Zahlung auf ihr Konto wirtschaftlich erfüllt worden sei.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Kindsmutter hatte aus ihrer Sicht keinen Anlass, einen Antrag auf Kindergeld zu stellen, da sie ja Zahlungen in Höhe des Kindergeldes von der Familienkasse erhalten hatte. Allerdings hätte auch der Kläger den Kindergeldantrag für die Mutter ohne deren Mitwirkung stellen können. Denn nach § 67 Satz 2 EStG kann einen Kindergeldantrag auch stellen, wer ein berechtigtes Interesse an der Leistung hat. Das ist in den sog. Weiterleitungsfällen zu bejahen, da die Festsetzung des Kindergeldes Voraussetzung für einen Billigkeitserlass nach V 37 DA-KG 2021 ist.

3

Unentgeltliche Zuwendung einer Kapitallebensversicherung unter Nießbrauchsvorbehalt

Leitsätze:

1. Die unentgeltliche Übertragung eines Kapitallebensversicherungsvertrags (Vertragsübernahme) unterliegt im Zeitpunkt der Übertragung des Vertrags der Schenkungsteuer und ist mit dem Rückkaufswert zu bewerten.

2. Hat sich der Schenker den Nießbrauch an der Rückkaufsleistung vorbehalten, entsteht dieser Nießbrauch erst mit Kündigung des Kapitallebensversicherungsvertrags.

3. Soweit zum Bewertungsstichtag keine Kündigung erfolgt ist, handelt es sich bei dem Nießbrauch um eine bedingte Last, die nach § 6 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes nicht vom Wert des Erwerbs abziehbar ist.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 28.01.2026, II R 27/22

von **Dr. Tim Textor**, RiVG

A. Problemstellung

Streitig war im Kern, ob von dem Wert der Schenkung eines Lebensversicherungsvertrags der Kapitalwert eines Nießbrauchrechts am Rückkaufswert abgezogen werden darf. Dies hätte eine schenkungsteuergünstige Übertragung ermöglicht.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

I. Die Mutter des Klägers schloss im Alter von über 60 Jahren einen Lebensversicherungsvertrag mit einer Laufzeit von 49 Jahren ab. Versicherte Person war nicht die Mutter selbst, sondern der Kläger. Der Vertrag sah die einmalige Zahlung eines Beitrags i.H.v. 2,5 Mio. Euro vor, den die Mutter unmittelbar nach Vertragsschluss entrichtete. Bis zum vereinbarten Ablaufdatum konnte der Vertrag jederzeit ganz oder teilweise gegen Auszahlung des Rückkaufswerts gekündigt werden. Zum maßgeblichen Bewertungsstichtag (Tag der Schenkung) war eine Kündigung jedoch nicht erfolgt. Kurz nach Abschluss des Versicherungsvertrags übertrug die Mutter diesen auf den Kläger. Dabei behielt sie sich den „Nießbrauch an der Rückkaufsleistung“ vor. Gegenüber dem FA machte der Kläger geltend, der zugunsten seiner Mutter vereinbarte Nießbrauch sei in Abzug zu bringen. Danach betrage der steuerpflichtige Erwerb lediglich rund 630.000 Euro; der Rückkaufswert der Versicherung belief sich auf etwa 2,4 Mio. Euro.

Das FA folgte der Auffassung des Klägers nicht. Es setzte Schenkungsteuer auf den vollen Wert des Erwerbs fest, ohne den vorbehaltenen Nießbrauch wertmindernd zu berücksichtigen. Während das Einspruchsverfahren erfolglos geblieben war, konnte der Kläger vor dem FG einen Erfolg erringen. Der BFH sah die Sache allerdings anders, er schloss sich im Ergebnis der Sichtweise des FA an.

II. Besondere Aufmerksamkeit verdient die Entscheidung hinsichtlich der Höhe des schenkungsteuerpflichtigen Erwerbs. Das Finanzgericht hatte den zugunsten der Mutter vorbehaltenen Nießbrauch im Wesentlichen deshalb als abzugsfähig angesehen, weil dieser nach seiner Auffassung unter den konkreten Umständen des Einzelfalls bereits wirksam entstanden war. Als bereits entstandene und damit unbedingte Belastung unterliege er nicht dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG.

Diese Sichtweise lässt nach Auffassung des BFH jedoch einen zentralen zivilrechtlichen Gesichtspunkt außer Acht. Nach allgemeiner Auffassung kann ein Nießbrauch an einem Recht nämlich erst entstehen, wenn das belastete Recht selbst besteht (vgl. Grüneberg/Herrler, BGB, 85. Aufl., § 1068 Rn. 1 m.w.N.). Zum Bewertungszeitpunkt war mangels Vertragskündigung ein Anspruch auf die Rückkaufsleistung nicht entstanden. Folglich konnte auch ein Nießbrauch, den der Kläger abziehen wollte, noch nicht entstanden sein. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG für bedingte Lasten stand der wertmindernden Berücksichtigung demnach entgegen.

C. Kontext der Entscheidung

Der Kläger versuchte außerdem, mit einer Vielzahl von Einwendungen die Schenkungsteuerbarkeit dem Grunde nach infrage zu stellen. Hiermit konnte er allerdings nicht durchdringen. Denn nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH verwirklicht bereits der unentgeltliche Eintritt in die Stellung des Versicherungsnehmers eines Lebensversicherungsvertrags den Schenkungstatbestand i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. BFH, Urt. v. 07.10.2009 - II R 27/07 - BFH/NV 2010, 891). An diese Rechtsprechung konn-

te der II. Senat des BFH im Streitfall nahtlos anknüpfen.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Entscheidung verdeutlicht einmal mehr die prägende Bedeutung zivilrechtlicher Wertungen für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Aufgrund der engen Verzahnung beider Rechtsgebiete hängt auch die steuerrechtliche Beurteilung von Nießbrauchgestaltungen maßgeblich von deren zivilrechtlicher Einordnung ab. Ein Nießbrauch an einem Recht kann daher schenkung- oder erbschaftsteuerlich erst dann berücksichtigt werden, wenn das belastete Recht nach den Grundsätzen des Bürgerlichen Rechts entstanden ist. In der Gestaltungspraxis sollten diese Zusammenhänge unbedingt beachtet werden.

4

EuGH ordnet Überprüfung der EuG-Entscheidung T-689/24 zum Vorsteuerabzug vor Rechnungserhalt an

Orientierungssatz zur Anmerkung:

Der EuGH hat darüber zu entscheiden, ob der Vorsteuerabzug aus einer Leistung eines anderen Unternehmers bereits möglich ist, wenn die Rechnung mit Steuerausweis zwar nicht im Meldezeitraum, aber bis zur Abgabe der Steuererklärung vorgelegen hat.

Anmerkung zu EuGH, Entscheidung vom 26.03.2026, C-167/26 RX

von **Robert Prätzler**, StB

A. Problemstellung

Eine relativ kurze Entscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) könnte aus mehrwertsteuerlicher Sicht noch sehr relevant werden. Sie betrifft ein Novum in diesem Rechtsgebiet: der EuGH hat beschlossen, dass eine Entscheidung des Gerichts der Europäischen Union (EuG) zu überprüfen ist, weil die

Konsistenz der Rechtsprechung gefährdet sein könnte.

Konkret geht es um die Frage, ob der Vorsteuerabzug aus einer Leistung eines anderen Unternehmers bereits möglich ist, wenn die Rechnung mit Steuerausweis zwar nicht im Meldezeitraum, aber bis zur Abgabe der Steuererklärung vorgelegen hat.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Erste Generalanwalt hatte vorgeschlagen, das Urteil des EuG in der Rechtssache T-289/24 vom 11.02.2026 zu überprüfen. Art. 256 Abs. 3 Unterabs. 3 AEUV sieht vor, dass Entscheidungen des Gerichts über Vorabentscheidungsersuchen in Ausnahmefällen vom Gerichtshof überprüft werden können, falls die ernste Gefahr besteht, dass die Einheit oder die Kohärenz des Unionsrechts berührt wird.

Art. 62 der Satzung regelt ein entsprechendes Vorschlagsrecht des Ersten Generalanwalts. Nach Art. 194 Abs. 5 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die Überprüfungsentcheidung durch die Überprüfungskammer zu treffen.

Der EuGH hat nun entschieden, dass eine Überprüfung vorzunehmen ist. Konkret sei zu klären, ob die angesprochene Entscheidung die Einheit oder die Kohärenz des Unionsrechts beeinträchtigt, wobei es insbesondere um die Entscheidungen „Terra Baubedarf-Handel“ (EuGH, Urt. v. 29.04.2004 - C-152/02 - BFH/NV 2004, Beilage 3, 229 „Terra Baubedarf“; m. Anm. Küffner, jurisPR-SteuerR 28/2004 Anm. 6) und „Aptiv Services Hungary“ (EuGH, Urt. v. 12.03.2026 - C-521/24) gehe.

Das EuG habe entschieden, dass das Unionsrecht in Form der Art. 167, 168 Buchst. a und 178 Buchst. a MwStSystRL sowie der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einer nationalen Regelung entgegenstehe, nach welcher ein Steuerpflichtiger sein Abzugsrecht für die ihm berechnete Mehrwertsteuer nicht ausüben könne, wenn er im Zeitraum, für den er die Steuererklärung abgebe, die Rechnung nicht erhalten habe, dies jedoch vor Abgabe der Steuererklärung geschehen sei.

Die Beteiligten müssten nun innerhalb eines Monats nach Zustellung der vorliegenden Entscheidung schriftliche Erklärungen zu der Frage einreichen.

C. Kontext der Entscheidung

Der EuGH begründet die Entscheidung nicht näher, was offenbar im Überprüfungsverfahren nicht vorgesehen ist. Bemerkenswert ist, dass Monfort (UR 2026, 161) diese Entwicklung vorhergesagt hatte.

Grundsätzlich besteht ein offener Widerspruch zwischen der Entscheidung T-689/24 und den beiden Entscheidungen „Terra Baubedarf-Handel“ und „Aptiv Services Hungary“.

In T-689/24 führt das EuG sehr deutlich aus, dass ein Mitgliedstaat nicht berechtigt sei, einem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung zu versagen, wenn diese erst nach dem Besteuerungszeitraum eingegangen sei, aber bei Abgabe der Steuererklärung für diesen vorliege. Dabei behauptet das EuG, diese Entscheidung widerspreche nicht „Terra Baubedarf-Handel“.

Das kann nicht richtig sein. Im Sachverhalt von „Terra Baubedarf-Handel“, übrigens einem Verfahren auf Vorabentscheidungsersuchen des BFH (BFH, EuGH-Vorl. v. 21.03.2002 - V R 33/01 - BFHE 198, 226), ging es um einen Steuerpflichtigen, der für Dezember 1999 die Vorsteuer aus Rechnungen geltend machen wollte, die erst im Januar 2000 zugegangen waren. Der EuGH lehnte den Vorsteuerabzug sehr deutlich ab. Dabei führte er aus, ein Unternehmer sei erst dann mit der Mehrwertsteuer aus einer Rechnung belastet, wenn er diese erhalten habe, was gegen eine frühere Entlastung durch den Vorsteuerabzug spreche.

Auf die Abgabe der Steuererklärung ging der EuGH nicht explizit ein. Es ist unklar, ob „Terra Baubedarf-Handel“ monatliche Voranmeldungen abzugeben hatte oder nicht, denn die veröffentlichten Entscheidungen in der Sache beziehen sich nur auf die Jahreserklärungen. Bei monatlicher Abgabe wäre der Regelabgabetermin für die Dezember-Voranmeldung der 10.01.2000 gewesen (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG). Bei Dauerfristverlängerung (§ 47 UStDV) wäre

es der 10.02.2000 gewesen. Leider erfährt man nicht, wann genau die Rechnungen postalisch zugegangen sind.

Der Widerspruch der beiden Entscheidungen ist jedenfalls evident.

Ebenfalls wird dies bei der im März (also nach der EuG-Entscheidung!) ergangenen Entscheidung des EuGH in der Rs. „Aptiv Services Hungary“ thematisiert. Hier geht es zwar um einen etwas anderen Sachverhalt, der aus deutscher Sicht zunächst Verwunderung auslösen mag: Ein Unternehmer hatte innergemeinschaftliche Erwerbe versteuert (§ 1a UStG) und wollte hieraus den Vorsteuerabzug beanspruchen. Diese Vorsteuer machte er für Erwerbe aus den Jahren 2016 bis 2018 erst in den Mehrwertsteuererklärungen für Juli bis September 2021 geltend. Er begründete dies mit dem ungarischen Recht, das diesen Vorsteuerabzug vom Erhalt ordnungsmäßiger Rechnungen abhängig macht. Die Steuerbehörde wollte den Vorsteuerabzug wegen Verjährung verwehren.

Der EuGH bestätigt zunächst, dass Art. 181 MwStSystRL eine optionale Regelung darstellt, die es Mitgliedstaaten gestattet, den Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Erwerbe an eine Rechnung zu knüpfen. Ungarn hat also ein Wahlrecht umgesetzt, anders als Deutschland (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG erfordert im Gegensatz zur Nr. 1 keine Rechnung).

Er entscheidet dann, dass Aptiv Services Hungary zutreffend gehandelt habe und der Vorsteuerabzug ihr erst im Jahr 2021 nach Rechnungserhalt zugestanden habe (Rn. 58: „Im vorliegenden Fall ist – vorbehaltlich der Überprüfungen, die das vorlegende Gericht vorzunehmen haben wird – festzustellen, dass die materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug der Vorlageentscheidung zufolge erst 2021 kumulativ erfüllt waren. Erst im Lauf dieses Jahres besaß Aptiv die Rechnungen, die für die Ausübung des Rechts auf Abzug der in den Jahren 2016 bis 2018 vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen entfallenden Mehrwertsteuer erforderlich waren. Aptiv konnte dieses Recht daher nur mit den Mehrwertsteuererklärungen ausüben, die sich auf diese letztgenannten Zeiträume bezogen.“).

Auch hier besteht ganz offenbar ein Widerspruch zu T-689/24.

Im Übrigen entschied der EuGH zwar, dass ein Unternehmer, dem eine mangelhafte Rechnung zugegangen sei, ggf. nach einer Rechnungsberichtigung den Vorsteuerabzug rückwirkend beanspruchen könne (EuGH, Ur. v. 15.09.2016 - C-518/14 - MwStR 2016, 792 „Senatex“; m. Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 49/2016 Anm. 5 m.w.N.).

Dies gelte jedoch nicht, wenn die Rechnung so mangelhaft sei, dass sie nicht zu einer Berichtigung infrage komme (EuGH, Ur. v. 21.10.2021 - C-80/20 - UR 2021, 876 „Wilo Salmson“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 6/2022 Anm. 6).

Zur Thematik ist ein lesenswerter Aufsatz von Wäger (DStR 2026, 695) erschienen.

Zwischenzeitlich ließ der BFH in einem NZB-Verfahren die Revision in einem Rechtsstreit zu, bei dem ein während eines Besteuerungszeitraums zugegangenes „Abrechnungsdokument nicht über die erforderlichen Angaben verfügt, damit es als berichtigungsfähige Rechnung angesehen werden kann“ (BFH, Beschl. v. 26.02.2026 - V B 11/25, geführt unter V R 7/26). Leider ist der genaue Sachverhalt unbekannt, da die Vorentscheidung nicht veröffentlicht wurde (vorgehend FG Köln, Ur. v. 15.11.2024 - 9 K 1892/22). In jedem Fall spielte hier jedoch die EuG-Entscheidung eine Rolle.

D. Auswirkungen für die Praxis

Es bleibt spannend in Luxemburg.

Gegebenenfalls wird der EuGH die Entscheidung des EuG, die wie dargestellt wenig überzeugend ausgefallen ist, aufheben. Dies ist aber keineswegs sicher.

Unternehmer, für die ein früherer Vorsteuerabzug möglich und vorteilhaft wäre, sollten vorsorgliche Anträge auf Änderung ihrer Umsatzsteuerfestsetzungen stellen. Diese sollten dann ruhend gestellt werden, wofür § 363 AO heranzuziehen sein sollte.

Bis zu einer Entscheidung des EuGH ist die Entscheidung T-689/24 nicht rechtswirksam.

5

Fehlende Mitteilung einer ausländischen USt-IdNr. bei innergemeinschaftlicher Lieferung

Orientierungssätze:

1. Mit der Regelung in Art. 41 der Richtlinie 2006/112/EG soll zum einen sichergestellt werden, dass ein bestimmter innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert wird. Zum anderen bezweckt sie die Verhinderung der Doppelbesteuerung dieses Erwerbs.

2. Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG soll der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann. Dieser Artikel soll folglich zur Anwendung kommen, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann.

3. Art. 41 und 203 der Richtlinie 2006/112/EG unterliegen jeweils unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen und verfolgen einen ihnen eigenen Zweck. Sofern die Voraussetzungen für ihre Anwendung erfüllt sind, spricht nichts in diesen Bestimmungen gegen ihre gleichzeitige Anwendung auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb und auf eine wegen des irrtümlichen Ausweises der Mehrwertsteuer in einer Rechnung steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Auch nichts in den übrigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG steht einer solchen gleichzeitigen Anwendung der Art. 41 und 203 dieser Richtlinie entgegen.

4. Die Entstehung einer Steuerschuld nach Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG, für die der Lieferer innergemeinschaftlicher Lieferungen, der die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt hat, zahlungspflichtig ist, kommt nicht der Mehrwertbesteuerung

dieser Lieferungen gleich. Die Steuerschuld nach Art. 203 dieser Richtlinie entsteht nämlich nicht aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes, sondern allein deshalb, weil die Mehrwertsteuer in der betreffenden Rechnung ausgewiesen ist.

5. Die Art. 40, 41 und 203 der Richtlinie 2006/112/EG sowie die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie der Anwendung einer nationalen (hier österreichischen) Regelung nicht entgegenstehen, die einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände mit der Begründung der Mehrwertsteuer unterwirft, dass der Erwerber diesen Erwerb unter der ihm von diesem Mitgliedstaat erteilten Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer getätigt hat, wenn ein solcher Erwerb mit einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung einhergeht, für die in diesem Mitgliedstaat nach der in Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Regel aufgrund der irrtümlichen Inrechnungstellung der Mehrwertsteuer für diese Lieferung eine Steuerschuld besteht.

Anmerkung zu EuG, Urteil vom 25.02.2026, T-638/24

von **Rainer Weymüller**, Vors. RiFG a.D.; RA und StB

A. Problemstellung

Bei dem Streitfall geht es um die Bedeutung einer (fehlenden) Mitteilung einer ausländischen USt-IdNr. eines Kunden bei einem Liefergeschäft zwischen zwei österreichischen Unternehmen, wobei die Waren vom Lieferanten ins EU-Ausland verbracht wurden.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

D erwarb Gegenstände von in Österreich ansässigen Lieferanten (im Folgenden: Lieferer), die sie sich von diesem Mitgliedstaat aus in andere Mitgliedstaaten liefern ließ. Im Rahmen dieser Erwerbe teilte sie den Lieferern ihre österreichi-

chische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mit. Die Lieferer stellten ihr Rechnungen über die Lieferung dieser Gegenstände aus, in denen die österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen war. Für die Zwecke ihrer Steuererklärungen vertrat D zum einen die Ansicht, dass diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig sei, und zum anderen, dass es sich bei den fraglichen Erwerben nicht um in Österreich steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe handle.

Im Rahmen einer Steuerprüfung erließ die Steuerverwaltung gegen D Umsatzsteuerbescheide für die Steuerjahre 2011 bis 2015. Die Verwaltung meinte, die Umsätze stellten innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen dar. Darüber hinaus seien die entsprechenden innergemeinschaftlichen Lieferungen von der Mehrwertsteuer befreit, und die Lieferer hätten diese Steuer daher zu Unrecht für diese Lieferungen in Rechnung gestellt. Nach § 11 Abs. 12 UStG 1994, mit dem Art. 203 der Richtlinie umgesetzt werde, schuldeten die Lieferer diese jedoch. Insoweit versagte die Steuerverwaltung der D den Vorsteuerabzug der in den betreffenden Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Das vorlegende Gericht (Verwaltungsgerichtshof aus Österreich) hatte insoweit Zweifel, ob die im Urteil des EuGH vom 07.07.2022 (C-696/20) entwickelte Lösung auf das Ausgangsverfahren übertragen werden könne. Es beschloss, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stehen die Art. 40, 41 und 203 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Anwendung einer nationalen Bestimmung – Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz des Anhangs (Binnenmarkt) des UStG 1994 –, wonach der Erwerb solange in dem Gebiet jenes Mitgliedstaates, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vom Erwerber verwendet wurde, als bewirkt gilt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb in jenem Mitgliedstaat besteuert wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, in solchen Fällen entgegen, in denen der innergemeinschaftliche Erwerb mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung einhergeht, die in Österreich als steuerfreie Lieferung behandelt wurde, aber aufgrund des Ausweises einer österreichi-

schen Umsatzsteuer in der Rechnung eine Steuerschuld für diese Lieferung aufgrund der ausgestellten Rechnung besteht?

2. Für den Fall, dass die Frage 1 bejaht wird: Führt der aufgrund einer späteren Rechnungsberichtigung durch deren Aussteller erfolgte Wegfall der zu Unrecht in der Rechnung über die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgewiesenen Umsatzsteuer zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt wird dieser innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt?

Der EuGH führte hierzu wie folgt aus:

Nach Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL gelte als Mitgliedstaat eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen der Mitgliedstaat, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden (im Folgenden: Ankunftsmitgliedstaat).

Bewirke der Erwerber den innergemeinschaftlichen Erwerb jedoch unter einer von einem anderen Mitgliedstaat als dem Ankunftsmitgliedstaat erteilten Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (im Folgenden: Registrierungsmitgliedstaat), so gelte der Ort dieses Erwerbs nach Art. 41 Abs. 1 MwStSystRL als im Gebiet des Registrierungsmitgliedstaats gelegen, sofern der Erwerber nicht nachweise, dass dieser Erwerb im Ankunftsmitgliedstaat besteuert worden sei.

Zum Kontext von Art. 41 MwStSystRL sei auch darauf hinzuweisen, dass nach dem allgemeinen System der Mehrwertsteuerrichtlinie ein im Ankunftsmitgliedstaat oder Registrierungsmitgliedstaat besteuert innergemeinschaftlicher Erwerb mit einer im Abgangsmitgliedstaat nach Art. 138 MwStSystRL steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung einhergehe (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 07.07.2022 - C-696/20 Rn. 51). Durch die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergehe, könne die Doppelbesteuerung und damit die Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden (EuGH, Urt. v. 27.09.2007 - C-409/04 Rn. 25 „Teleos u.a.“).

Im vorliegenden Fall gehe aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Steuerverwaltung die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden innergemeinschaftlichen Lieferungen als von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze behandelt habe. Die Steuerverwaltung wandte auf diese Lieferungen jedoch die in Art. 203 MwStSystRL aufgestellte Regel an und begründete dies damit, dass in den Rechnungen für diese Lieferungen zu Unrecht die Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei.

Hierzu ergebe sich aus Art. 203 MwStSystRL, dass die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Eine solche Person schulde die in einer Rechnung ausgewiesene Steuer unabhängig davon, ob sie aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes verpflichtet sei, diese zu entrichten. Art. 203 MwStSystRL solle nämlich der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann. Dieser Artikel soll folglich zur Anwendung kommen, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliege, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann (EuGH, Urt. v. 08.12.2022 - C-378/21 Rn. 20 und 21).

Dagegen erfasse Art. 203 MwStSystRL nicht die Fälle, in denen die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer in dem Sinne korrekt sei, dass sie einem Umsatz entspreche, der nach einer anderen Bestimmung dieser Richtlinie tatsächlich steuerbar sei.

Aus dem Vorstehenden ergebe sich, dass die Art. 41 und 203 MwStSystRL jeweils unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen unterlägen und einen ihnen eigenen Zweck verfolgen. Sofern die Voraussetzungen für ihre Anwendung erfüllt seien, spreche somit nichts in diesen Bestimmungen gegen ihre gleichzeitige Anwendung auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb und auf eine wegen des irrtümlichen Ausweises der Mehrwertsteuer in einer Rechnung steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Auch nichts in den übrigen Bestimmungen der MwStSystRL stehe einer solchen gleichzeitigen Anwendung entgegen.

Die nach Art. 203 MwStSystRL geschuldete Mehrwertsteuer könne berichtigt werden, da es zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer Sache der Mitgliedstaaten sei, in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweise oder wenn dieser die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt habe (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 08.05.2019 - C-712/17 Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Insoweit habe das vorlegende Gericht darauf hingewiesen, dass es nach österreichischem Recht zulässig sei, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer durch Berichtigung fehlerhafter Rechnungen unbefristet zu berichtigen, und zwar auch dann, wenn für das Jahr der Rechnungsausstellung schon Verjährung eingetreten sei.

Unter diesen Umständen verstoße die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe im Registrierungsmitgliedstaat gemäß Art. 41 MwStSystRL nicht gegen die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit, wenn die entsprechenden innergemeinschaftlichen Lieferungen von der Mehrwertsteuer befreit seien und im Registrierungsmitgliedstaat eine Steuerschuld für diese Lieferungen nach der in Art. 203 MwStSystRL aufgestellten Regel bestehe.

Diese Schlussfolgerung werde durch das Urteil vom 07.07.2022 (C-696/20 Rn. 55), nicht infrage gestellt. Dieses Ergebnis, zu dem der Gerichtshof in diesem Urteil gelangt sei, habe auf der Tatsachenfeststellung des vorlegenden Gerichts beruht, wonach zum einen die in diesem Ausgangsverfahren in Rede stehende innergemeinschaftliche Lieferung von der nationalen Steuerverwaltung als mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz – und nicht als gemäß Art. 138 MwStSystRL befreiter Umsatz – behandelt worden war, und zum anderen der Steuerpflichtige die für diese Lieferungen entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer hatte abziehen können. Insoweit habe der Gerichtshof u.a. festgestellt, dass ohne eine Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Abgangsmitgliedstaat keine Gefahr der Steuerumgehung bestehen könne, so dass die Besteuerung die-

ses Umsatzes in diesem Mitgliedstaat auf der Grundlage der in Art. 41 MwStSystRL aufgestellten Regel den mit dieser Bestimmung verfolgten Zielen zuwiderlaufe.

Dagegen werde im Ausgangsverfahren die Mehrwertsteuer auf die in Rede stehenden innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht wegen der fehlenden Steuerbefreiung dieser Lieferungen geschuldet, sondern aufgrund der in Art. 203 MwStSystRL aufgestellten Regel.

Die Entstehung einer Steuerschuld nach Art. 203 MwStSystRL, für die der Lieferer innergemeinschaftlicher Lieferungen, der die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt hat, zahlungspflichtig ist, komme nicht der Mehrwertbesteuerung dieser Lieferungen gleich. Die Steuerschuld nach Art. 203 MwStSystRL entstehe nämlich nicht aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes, sondern allein deshalb, weil die Mehrwertsteuer in der betreffenden Rechnung ausgewiesen sei.

Nach alledem sei auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 40, 41 und 203 MwStSystRL sowie die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen seien, dass sie der Anwendung einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände mit der Begründung der Mehrwertsteuer unterwirft, dass der Erwerber diesen Erwerb unter der ihm von diesem Mitgliedstaat erteilten Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer getätigt hat, wenn ein solcher Erwerb mit einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung einhergeht, für die in diesem Mitgliedstaat nach der in Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Regel aufgrund der irrtümlichen Inrechnungstellung der Mehrwertsteuer für diese Lieferung eine Steuerschuld besteht.

C. Kontext der Entscheidung

Zunächst einmal ist es bedeutsam und man muss darauf hinweisen, dass die Entscheidung des EuG einen Sachverhalt betraf, der sich vor dem Inkrafttreten der Quick Fixes zum 01.01.2020 abgespielt hat und damit eine Zeit betrifft, in der die USt-IdNr. noch nicht die be-

sondere Aufmerksamkeit des Unionsrichtliniengebers hatte.

Im Streitfall hatte sich das EuG mit mehreren Problemkreisen zu beschäftigen gehabt, obwohl sich der Sachverhalt lediglich um eine Lieferung zwischen zwei Unternehmern drehte. Die Besonderheit war dabei, dass beide beteiligten Unternehmen in Österreich ansässig waren und vermutlich aus diesem Grund keine der beiden betroffenen Buchhaltungsabteilung einen Argwohn hegen musste, wenn sie eine Rechnung mit inländischer Umsatzsteuer zu verbuchen hatte. Es kann unterstellt werden, dass auf der Rechnung (wie üblich) der Lieferort im jeweiligen EU-Ausland nicht vermerkt war. Daher wurde vom Lieferanten die österreichische Umsatzsteuer abgeführt und vom Kunden der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Hier hat möglicherweise die Vertriebsabteilung des Kunden eine Rolle gespielt und veranlasst, dass die Gegenstände durch den Lieferanten ins EU-Ausland (Tschechien und Italien) verbracht werden sollten, was dann auch so geschah. Das bedeutet, abgerechnet wurden die Umsätze mit österreichischer Umsatzsteuer, obwohl es sich eigentlich um innergemeinschaftliche Lieferungen von Österreich ins EU-Ausland gehandelt hat.

Der Lieferant hatte allerdings keine andere Wahl, weil sein Abnehmer ihm keine ausländische USt-IdNr. (nur die österreichische) mitgeteilt hatte. Er musste also eine Rechnung mit inländischer Umsatzsteuer schreiben, weil ihm für die Steuerfreiheit ein Element (ausländische USt-IdNr.) als Nachweis fehlte (vgl. zur damaligen Vorgabe in Deutschland: § 17c UStDV a.F.). Der Kunde (Kläger im Streitfall) des Lieferanten wollte aus der Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug geltend machen und meinte zudem, er müsse weder in Österreich eine fiktive Erwerbsbesteuerung (vgl. in Deutschland: § 3d Satz 2 UStG) noch im EU-Ausland den innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern, weil der Umsatz de facto als „österreichischer Umsatz“ behandelt worden sei, so dass überhaupt keine Erwerbsbesteuerung vorzunehmen sei. Das wäre richtig gewesen, wenn der Fall so zu behandeln gewesen wäre, wie eine Streitsache aus dem Jahr 2022 (EuGH, Urt. v. 07.07.2022 - C-696/20). Hier stand der Anwendung des Art. 41 MwStSystRL (§ 3d Satz 2 UStG) entgegen, dass die Lieferung nach polnischem Recht zwingend und endgültig in Polen zu versteuern war (Einstufung als

inländische Lieferung), und zwar allein wegen der Verwendung der polnischen USt-IdNr. durch den Kunden. Es fehlte in der Streitsache aus dem Jahr 2022 daher beim ersten Umsatz an der Behandlung einer Lieferung als steuerfreier Umsatz. Deswegen meinte der EuGH, würde der Art. 41 MwStSystRL (§ 3d Satz 2 UStG) ausscheiden, weil es ansonsten zu einer Doppelbesteuerung kommen würde.

Dies war der Unterschied zu dem vorliegenden Streitfall. Hier existiert im österreichischen Recht eine solche Fiktion nicht, die es gebieten würde, eine eigentlich steuerfreie Lieferung als steuerpflichtigen Inlandsumsatz zu behandeln, wenn der Kunde eine österreichische USt-IdNr. verwendet.

Im Ergebnis konnte das EuG also zu Recht zu dem Ergebnis kommen, dass hier zwei unterschiedliche Tatbestände verwirklicht waren, nämlich der Art. 203 MwStSystRL und der Art. 41 MwStSystRL. Danach ist die doppelte Besteuerung gerechtfertigt, denn die fiktive Besteuerung in Österreich könne ja beseitigt werden, wenn der Nachweis der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in den anderen EU-Staaten (Tschechien und Italien) nachgewiesen worden sei (vgl. zu den Voraussetzungen eines solchen Nachweises in Deutschland: Abschn. 3d.1 Abs. 2 UStAE).

Für den weiteren Verlauf in Österreich könnte dies folgende Konsequenzen haben: Die Rechnungen mit Ausweis von österreichischer Umsatzsteuer dürften vermutlich nicht korrigiert werden. Das Fehlen einer USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates dürfte nachträglich rückwirkend nicht mehr korrigierbar sein; zudem dürfte der Anspruch auch verjährt sein, wenn man bedenkt, dass die Umsätze zwischen 2011 und 2015 stattfanden. Wenn also der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer nicht zurückzahlt, verbleibt dem Leistungsempfänger nur die Geltendmachung eines Direktanspruches gegenüber dem Finanzamt (vgl. BFH, Urt. v. 05.12.2024 - V R 11/23). Hier muss der Leistungsempfänger allerdings damit rechnen, dass das FA verlangt, dass er zuerst erfolglos eine Rechnungsberichtigung beim leistenden Unternehmer geltend gemacht hat. Der Kunde muss außerdem eine Erwerbsbesteuerung in den anderen EU-Staaten (u.a. in Italien und Tschechien) nachweisen, dann kann die Erwerbsbesteuerung in Österreich aufgehoben werden

(vgl. in Deutschland: Abschn. 3d.1 Abs. 2 UStAE: Eine Besteuerung ist dann nachgewiesen, wenn anhand der steuerlichen Aufzeichnungen nachvollziehbar ist, dass der Umsatz in eine in dem anderen Mitgliedstaat abgegebene Steuererklärung eingeflossen ist und dort zu einer Besteuerung geführt hat).

D. Auswirkungen für die Praxis

Der Kunde, der sich vor dem 01.01.2020 eine Ware in das EU-Ausland hat liefern lassen, ohne seinem Lieferanten die entsprechende USt-IdNr. (im Streitfall: Tschechien und Italien) zu geben, erhielt folgerichtig eine Rechnung mit inländischer Umsatzsteuer, die ihn, weil es sich nicht um eine gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer gehandelt hat, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Ein Anspruch auf Korrektur der Rechnung scheidet dann aus, weil der Kunde im Lieferzeitpunkt nicht über eine USt-IdNr. verfügt hat, die der Lieferant sich hätte bestätigen lassen können. Insoweit würde auch die Idee der deutschen Verwaltung scheitern, dass eine nachträgliche Verwendung einer USt-IdNr. Rückwirkung entfalten könnte (vgl. Abschn. 6a.1 Abs. 19 Satz 2 UStAE, der auch nach dem 01.01.2020 gültig blieb), weil der Kunde hier im Lieferzeitpunkt über keine USt-IdNr. verfügt hat.

Abgesehen davon, dass die Überlegung der Verwaltung bereits daran scheitert, dass der Lieferant nicht überprüfen kann, ob die USt-IdNr. im Zeitpunkt der Lieferung gültig war, weil eine solche Bestätigung vom BZSt nicht zu erhalten ist, macht diese deutsche Anweisung noch einen anderen Umstand deutlich. Die Verwaltung bringt damit nämlich auch für Umsätze nach dem 01.01.2020 zum Ausdruck, dass eine Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung mit deutscher Umsatzsteuer im Fall der Versendung durch den Lieferanten keine gesetzlich geschuldete Steuer nach § 15 UStG sein kann, wenn sie meint, dass die ursprüngliche Rechnung unzutreffend war und korrigiert gehört.

Seit dem 01.01.2020 kommt allerdings hinzu, dass die USt-IdNr. eine besondere Aufwertung erfahren hat. Nach Art. 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist es seitdem notwendig, dass der Abnehmer dem Lieferer einer Ware seine (ausländische) USt-IdNr. mitteilt, damit dieser

eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung abrechnen kann. Bis dahin war die Annahme einer steuerfreien Lieferung auch dann möglich, wenn objektiv unstreitig alle anderen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung gegeben waren und nur die USt-IdNr. des ausländischen Abnehmers gefehlt hat (vgl. EuGH, Urt. v. 20.10.2016 - C-24/15). Das deutsche Recht hat die Vorgaben des Unionsrechts in § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG mit der Maßgabe umgesetzt, dass der Abnehmer seine (ausländische) USt-IdNr. verwendet haben muss. Was diese begrifflichen Unterschiede (verwenden statt mitteilen) bedeuten sollen, braucht hier nicht weiter vertieft werden, denn für das vorliegende EuG-Urteil spielte es keine Rolle, weil der Abnehmer seine (ausländische) USt-IdNr. weder verwendet noch mitgeteilt hat.

Der Streitfall dürfte in der Praxis tatsächlich auch weiterhin nicht nur vereinzelt vorkommen. Wenn ein Unternehmen im Jahr 2026 bei einem Unternehmen im gleichen Land Waren einkauft und sich diese ins EU-Ausland liefern lässt, stellt sich die gleiche Problematik wie in den Jahren vor 2020. Auch heutzutage dürfte dann in vielen Fällen die Rechnung wieder mit inländischer Umsatzsteuer abgerechnet werden, weil sich aus den Buchhaltungsbelegen die Lieferung ins EU-Ausland nicht sogleich erkennen lässt. Da wäre bei Rechnungstellung neben der Einfügung der Abnehmeranschrift noch ein Blick in den Lieferschein oder in andere Unterlagen notwendig, um zu erkennen, dass ein Auslandsbezug bei der Rechnungstellung von Bedeutung gewesen ist.

Auch nach der Einführung der Quick Fixes bleibt es dabei, dass der oben genannte Umsatz ohne USt-IdNr. des Abnehmers steuerpflichtig abzurechnen ist und mit Steuerausweis zu erfolgen hat. Fraglich ist seitdem allerdings, ob der Umsatz dann wegen § 14c UStG oder als „gewöhnlicher“ Umsatz steuerpflichtig ist (gesetzlich geschuldete Steuer).

Da die Ware in das EU-Ausland geht, liegt unstreitig eine innergemeinschaftliche Lieferung vor und das weitere Besteuerungsrecht liegt gleichfalls im EU-Ausland (i.g. Erwerb und Vorsteuerabzug). Ein Besteuerungsrecht für Deutschland (außerhalb von § 14c UStG) für einen „gewöhnlichen“ steuerpflichtigen Umsatz existiert nicht.

Auch der Art. 171 Abs. 3 Buchst. b MwStSystRL spricht gegen den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, die eine innergemeinschaftliche Lieferung betrifft und nur deswegen steuerpflichtig abgerechnet wird, weil die USt-IdNr. materiellrechtliche Grundlage sein soll.

Nach Art. 171 Abs. 3 Buchst. b MwStSystRL ist eine Vorsteuer-Erstattung ausgeschlossen, wenn in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen gemäß Art. 138 MwStSystRL von der Steuer befreit sein können. Die Vorschrift ist in Deutschland in § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG übernommen worden („von der Vergütung ausgeschlossen sind ...“). Das bedeutet, eine Erstattung ist zu versagen, wenn eine Steuerbefreiung greifen kann. Diese Grundsätze müsste man wohl auch auf das reguläre Besteuerungsverfahren übertragen.

Hinzu kommt, dass durch die fehlende Mitteilung einer USt-IdNr. de facto ein Wahlrecht des Kunden bestehen würde, mit der Folge, dass er neben der Erwerbsbesteuerung und dem Vorsteuerabzug im Bestimmungsland auch einen Umsatz in Deutschland kreieren würde.

Wenn man den Umsatz mangels ausländischer USt-IdNr. als im Inland für steuerpflichtig hält, scheidet zudem auch eine Erwerbsbesteuerung nach den Art. 40 und 41 MwStSystRL aus, weil nach dem EuGH eine solche Erwerbsbesteuerung eine vorangehende steuerbefreite Lieferung voraussetzt (EuGH, Urt. v. 07.07.2022 - C-696/20 Rn. 51; EuG, Urt. v. 25.02.2026 - T-638/24 Rn. 24; vgl. Prätzler, jurisPR-SteuerR 17/2026 Anm. 6). Wenn also der Kunde seinem Lieferanten die ausländische USt-IdNr. nicht mitteilt, hätte dies die Konsequenz, dass es bei dem deutschen Umsatz verbliebe; eine Erwerbsbesteuerung wäre dann ausgeschlossen.

Wenn man bedenkt, dass der eigentliche Hintergrund für die Aufwertung der USt-IdNr. eine bessere Umsetzung des MIAS-Verfahrens (Mehrwertsteuer-Informationssystem) erbringen sollte (vgl. Erwägungsgrund 7 zur RL - EU - 2018/1910 des Rates vom 04.12.2018), wäre die geschilderte rechtliche Konsequenz fatal. Aus einem Binnenmarktumsatz würde ein inländischer Umsatz, und zwar insbesondere dann, wenn dies der jeweilige Kunde so auswählen würde.

Man kann auf den ersten Blick also durchaus die Meinung vertreten, dass die Nichtvorlage einer USt-IdNr. bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung als materielle Voraussetzung eine Steuerpflicht und damit eine gesetzlich geschuldete Steuer begründet, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wenn man dies allerdings konsequent umsetzt, stehen dem die fundamentalen Grundsätze eines funktionierenden Binnenmarkts entgegen. Ob die Nichtvorlage einer USt-IdNr. also am Ende auch vom EuG zu einer gesetzlich geschuldeten Steuer führt, bleibt abzuwarten.

Möglicherweise bringt das beim EuG anhängige Verfahren T 689/24 EuG hier etwas mehr Klarheit. Hier kaufte ein britisches Unternehmen (British Company = BC) Waren von einem österreichischen Lieferer (L), der die Waren nach Schweden brachte. BC hat dem L keine USt-IdNr. mitgeteilt. L stellte daraufhin eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer, deren Vergütung BC im Erstattungsverfahren begehrt hat. Das FA lehnte das ab, da das Erstattungsverfahren nicht für Lieferungen anwendbar sei, die steuerfrei sind oder sein könnten. Da die Lieferung steuerfrei sein könnte, könne keine Erstattung erfolgen. BC legte L daraufhin seine – im Zeitpunkt der Lieferung gültige – irische USt-IdNr. vor und möchte, dass dieser die Rechnung berichtigt. L weigert sich jedoch weiterhin.

Das Bundesfinanzgericht hat dem EuG die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Ist die Bekanntgabe einer MwSt-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates als des Mitgliedstaates, in dem die Versendung oder Beförderung eines Gegenstandes beginnt, gemäß Art 138 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 in der Fassung der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 04.12.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten eine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, so dass die Lieferung bei fehlender Bekanntgabe einer solchen MwSt-Identifikationsnummer steuerpflichtig ist?

2. Wenn die erste Frage bejaht wird und damit eine steuerpflichtige innergemeinschaftli-

che Lieferung vorliegt: Fällt diese Mehrwertsteuer unter Art. 5 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 06.12.1979 und besteht dafür ein Recht auf Vorsteuerabzug bzw. ein Recht auf Erstattung der Vorsteuer?

Die Vorlagefragen aus Österreich zeigen, dass sich das EuG hier unter anderem auch mit der Frage auseinandersetzen muss, ob die USt-IdNr. eine materielle Voraussetzung darstellen kann oder ob dies den Grundsätzen des Binnenmarkts widerspricht. Die Entscheidung des EuG wird sicherlich auch von den Richtern des EuGH und dem dortigen ersten Generalanwalt sehr genau studiert werden und man darf gespannt sein, ob hier erneut ein Rechtsmittel gegen das Urteil des EuG eingelegt werden wird (vgl. das Überprüfungsverfahren – C-167/26 RX – gegen das Urteil des EuG v. 11.02.2026 – T-689/24 zur Vorverlagerung des Vorsteuerabzugs, Prätzler, jurisPR-SteuerR 17/2026 Anm. 6).

6

Rückwirkung einer Entscheidung eines Gerichts auf den Zeitpunkt des Erlasses einer verbindlichen Zolltarifauskunft

Orientierungssätze:

1. Art. 44 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 enthält weder eine Definition des Begriffs „berichtigen“ noch verweist er insoweit auf das nationale Recht. Die Norm legt nicht fest, wie die Berichtigung von vZTA-Entscheidungen zu erfolgen hat.

2. Der Begriff der Berichtigung in Art. 44 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 kann so verstanden werden, dass er eine rückwirkende Berichtigung nicht ausschließt, die darauf abzielt, der vZTA-Entscheidung den Inhalt zu geben, den sie bereits bei ihrem Erlass hätte haben müssen.

3. Art. 44 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Vorschrift nicht entgegensteht, die vorsieht, dass die Entscheidung eines Gerichts, das mit einem Rechtsbehelf nach Art. 44 Abs. 2 dieses Zollkodex gegen eine vZTA-Entscheidung befasst ist, auf den Zeitpunkt des Erlasses dieser vZTA-Ent-

scheidung durch die Zollbehörden zurückwirkt.

Anmerkung zu EuG, Urteil vom 13.05.2026, T-150/25

von **Dr. Thomas Möller**, Dipl.-Kaufmann (FH), Dipl.-Finanzwirt

A. Problemstellung

Streitig war in Österreich die Berichtigung einer zolltariflichen Einreihung durch eine verbindliche Zolltarifauskunft (vZTA); insbesondere die Frage der Rückwirkung.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Am 27.10.2022 traf das österreichische Zollamt auf Antrag der G eine vZTA-Entscheidung für eine Ware mit der Bezeichnung „Einwegvenenstauer“, die sie in den Code 4008 2190 00 des Integrierten Zolltarifs der Europäischen Union mit einer ausgewiesenen Gültigkeitsdauer vom 27.10.2022 bis 26.10.2025 einreichte. Am 22.11.2022 erhob G gegen den Bescheid des Zollamts Beschwerde und brachte vor, die vorgenommene zolltarifliche Einreihung sei inhaltlich nicht korrekt. Das Zollamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevertretung ab. Am 05.05.2023 legte G gegen den Bescheid des Zollamts Beschwerde beim Bundesfinanzgericht (Österreich) ein. Mit Urteil vom 12.03.2024 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde statt und änderte den Bescheid dahin ab, dass die in Rede stehende Ware mit Wirkung von dem Zeitpunkt, zu dem der Bescheid vom Zollamt erlassen worden war, in den Code 4014 9000 00 einzureihen war.

Das Zollamt legte gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts Revision beim Verwaltungsgerichtshof (Österreich), dem vorlegenden Gericht, ein und begründete dies damit, dass das Bundesfinanzgericht unter Berufung auf § 279 der Bundesabgabenordnung die vZTA-Entscheidung rückwirkend zu ändern beabsichtigt habe, was der Zollkodex der Union, insbesondere dessen Art. 34 Abs. 3 und 6, nicht zulasse. Das Bundesfinanzgericht vertrat wegen der Rückwirkung eine andere Meinung, hatte jedoch Zweifel darüber, ob und inwiefern Art. 34 des

Zollkodex der Union Reichweite für die Rechtsbehelfe nach Art. 44 dieses Zollkodex entfalte. Deswegen legte es dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Sind die Art. 33, 34, 44 und 45 des Zollkodex der Union im Hinblick darauf, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 44 Abs. 4 des Zollkodex der Union gewährleisten, dass das Rechtsbehelfsverfahren eine umgehende Bestätigung oder Berichtigung der von den Zollbehörden erlassenen Entscheidung ermöglicht, dahin gehend auszulegen, dass die Entscheidung über einen gemäß Art. 44 Abs. 2 des Zollkodex eingelegten Rechtsbehelf gegen eine gemäß Art. 33 des Zollkodex erteilte vZTA auf den Zeitpunkt der Ausstellung dieser vZTA durch das Zollamt zurückwirkt?

2. Für den Fall, dass die Frage 1 mit Nein beantwortet wird: Sind die Art. 33, 34, 44 und 45 des Zollkodex der Union dahin gehend auszulegen, dass die Mitgliedstaaten in ihren nationalen Verfahrensregeln vorsehen können, dass die Entscheidung über einen gemäß Art. 44 Abs. 2 des Zollkodex eingelegten Rechtsbehelf gegen eine gemäß Art. 33 des Zollkodex erteilte vZTA auf den Zeitpunkt der Ausstellung dieser vZTA durch das Zollamt zurückwirkt?

Der EuGH prüfte die Fragen zusammen und urteilte, dass Art. 44 Abs. 4 des Zollkodex der Union dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Vorschrift nicht entgegensteht, die vorsieht, dass die Entscheidung eines Gerichts, das mit einem Rechtsbehelf nach Art. 44 Abs. 2 dieses Zollkodex gegen eine vZTA-Entscheidung befasst ist, auf den Zeitpunkt des Erlasses dieser vZTA-Entscheidung durch die Zollbehörden zurückwirkt.

C. Kontext der Entscheidung

Der Zollkodex der Union überlagert in seinem Anwendungsbereich nationales Recht. Nur wenn dort Regelungen tatsächlich fehlen, kommt ein Rückgriff auf nationales Recht in Betracht. Da es im Zollkodex der Union weiter an einem allgemeinen Steuerrecht fehlt, kommt wegen des Fehlens die Anwendung nationalen Rechts in Betracht.

Im Abschnitt 3 des Kapitels 2 enthält der Zollkodex der Union Regelungen wegen zollrechtli-

cher Entscheidungen. Für Entscheidungen über verbindliche Auskünfte (aktuell für den Zolltarif und den Ursprung sowie ab dem 01.01.2027 auch über den Zollwert) gibt es zudem spezielle Regelungen wegen der Korrektur. In Art. 34 Abs. 3 Zollkodex der Union ist vom Wortlaut her speziell geregelt, dass diese nicht rückwirkend ihre Geltung verlieren können, d.h. nur ex nunc korrigiert werden können. Art. 34 Abs. 6 Zollkodex der Union regelt vom Wortlaut zudem, dass diese verbindlichen Entscheidungen nicht geändert werden. Absatz 7 regelt aber einen möglichen Widerruf.

Darüber hinaus enthält der Zollkodex der Union Regelungen wegen der Einlegung eines Rechtsbehelfs sowie der Aussetzung der Vollziehung (Art. 44 und 45 Zollkodex der Union). Gemäß Art. 44 Abs. 4 Zollkodex der Union gewährleisten die Mitgliedstaaten in dem Rechtsbehelfsverfahren eine umgehende Berichtigung der zuvor erlassenen Entscheidung.

Der europäische Gesetzgeber hat im Zollkodex der Union aber nicht explizit geregelt, ob Entscheidungen infolge eines Rechtsbehelfs Rückwirkung haben. Effektiv wäre der zollrechtliche Rechtsbehelf aber nicht, wenn eine rechtswidrige Situation nicht bereinigt werden könnte, in der der sich Beschwerende nicht wäre, wenn er diesen nicht eingelegt hätte. Der Grundsatz der Rechtssicherheit rechtfertigt nicht die Aufrechterhaltung der Wirkungen einer verbindlichen Entscheidung in der Zeit zwischen ihrem Inkrafttreten und der Stattgabe des gegen sie eingelegten gerichtlichen Rechtsbehelfs.

dass unionsrechtswidrige Zustände nach Möglichkeit aus der Welt geschafft werden; auch rückwirkend.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Rechtssicherheit und damit die Bestandskraft von Verwaltungsentscheidungen gehört auch im Unionsrecht zu den allgemein anerkannten Rechtsgrundsätzen. Die Regelungen zu Aufhebung, Widerruf und Rücknahme von Verwaltungsakten haben im deutschsprachigen Raum eine lange Tradition. Einmal mehr zeigt der Bedarf für eine Vorabentscheidung die Bedeutung, nationales Recht unionsrechtskonform auszulegen. Es ist so auszulegen, dass das Unionsrecht am wirkungsvollsten zur Geltung kommt (effet utile). Die Zollbehörden der EU haben letztendlich dafür zu sorgen, dass bei allem staatlichen Handeln die unionsrechtlichen Vorgaben gewahrt werden. Das bedeutet auch,