

Beschluss vom 01. März 2024, V B 34/23 (AdV)

Aussetzungsverfahren: Nachzahlungszinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) und Unionsrecht

ECLI:DE:BFH:2024:BA010324.VB34.23.0

BFH V. Senat

FGO § 69, AO § 233a, AO § 238 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 273 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 106 Abs 3 S 1, AO § 3 Abs 5 S 2, GG Art 20 Abs 3, AO § 240, EUGrdRCh Art 20, EUGrdRCh Art 52

vorgehend FG Düsseldorf, 12. Mai 2023, Az: 1 V 115/23 A (U)

Leitsätze

Bei summarischer Prüfung bestehen für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 keine ernstlichen Zweifel an der Vereinbarkeit von §§ 233a, 238 Abs. 1 AO mit dem Unionsrecht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn bei einer zeitlichen Verlagerung des Vorsteuerabzugs und der sich hieraus ergebenden zweifachen Anwendung von § 233a AO in Bezug auf mehrere Besteuerungszeiträume, die einerseits zum Entstehen von Erstattungs- und andererseits zum Entstehen von Nachzahlungszinsen führt, die Erstattungs- die Nachzahlungszinsen erheblich übersteigen.

Tenor

Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12.05.2023 - 1 V 115/23 A (U) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) bezog in den Jahren 2008 bis 2011 und ebenso im Streitjahr 2014 im Inland steuerpflichtige Eingangsleistungen, die sie für im Inland steuerpflichtige Lieferungen wie auch für steuerfreie Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen verwendete. Für die Jahre 2008 bis 2011 ergaben sich aufgrund von Vorsteuerüberhängen Vergütungsansprüche zu Gunsten der Antragstellerin, für die aufgrund einer jeweils vom Antrags- und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) gemäß § 168 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) erteilten Zustimmung Steuerfestsetzungen unter Nachprüfungsvorbehalt vorlagen.
- 2** Im Anschluss an eine Außenprüfung versagte das FA durch die Änderungsbescheide vom 01.09.2015 für die Jahre 2008 bis 2010 und vom 21.10.2015 für das Jahr 2011 einen von der Antragstellerin für die Jahre 2008 bis 2011 in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug von insgesamt 53.569.270,94 €, da die diesem zugrunde liegenden Rechnungen mangels hinreichender Angaben nicht ordnungsgemäß seien und den von den Lieferanten hierzu im September 2014 vorgenommenen Rechnungsberichtigungen keine Rückwirkung zukäme. Aufgrund der Rechnungsberichtigungen stimmte das FA am 03.11.2015 der Umsatzsteuerjahreserklärung 2014 zu, in welcher der sich ohnehin für dieses Jahr ergebende Vergütungsanspruch um 53.569.270,94 € erhöht wurde. Die sich für die Jahre 2008 bis 2011 ergebenden und zudem nach § 233a AO zu verzinsenden Nachforderungsansprüche wurden mit dem betragsgleichen, aber nicht nach § 233a AO zu verzinsenden Erstattungsanspruch für das Jahr 2014 verrechnet.
- 3** Auf Klage der Antragstellerin gegen die Abzugsversagung für das Jahr 2008 entschied das Finanzgericht (FG), dass die Antragstellerin entgegen der Rechtsauffassung des FA bereits im Jahr 2008 zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei. Im Anschluss hieran änderte das FA die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 erneut und

machte die von ihm zuvor angenommene Verlagerung des Vorsteuerabzugs aus den Jahren 2008 bis 2011 in das Jahr 2014 rückgängig. Daher wurde in den Änderungsbescheiden vom 26.07.2018 der Vorsteuerabzug, wie von der Antragstellerin ursprünglich angenommen, gewährt. Die für diese Jahre aufgrund der ursprünglichen Änderungsbescheide vom 01.09.2015 und 21.10.2015 angenommene Verzinsung zu Lasten der Antragstellerin entfiel. Stattdessen kam es nunmehr für die Jahre 2008 bis 2011 zu einer Festsetzung von Erstattungszinsen nach § 233a AO in Höhe von 8.571.075 €. Zudem änderte das FA mit Bescheid vom 11.06.2018 die Umsatzsteuerfestsetzung für 2014 und machte insoweit den nunmehr wieder zeitlich vorverlagerten Vorsteuerabzug rückgängig. Gleichzeitig wurden in diesem Bescheid Nachzahlungszinsen nach § 233a AO in Höhe von 6.964.002 € festgesetzt. Es kam wiederum zu einer Verrechnung der sich nunmehr für die Jahre 2008 bis 2011 ergebenden Erstattungsansprüche mit der Nachforderung für 2014.

- 4 Gegen die Zinsfestsetzung für 2014 legte die Antragstellerin ohne Erfolg Einspruch ein und beantragte --ebenso ohne Erfolg-- Aussetzung der Vollziehung (AdV). Auch die Klage und der beim FG gestellte Aussetzungsantrag blieben erfolglos, wie sich aus dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 1509 veröffentlichten Urteil vom 23.06.2023 - 1 K 1869/22 U und dem in EFG 2023, 1358 veröffentlichten Beschluss vom 12.05.2023 - 1 V 115/23 A (U) des FG ergibt. Hiergegen wendet sich die Antragstellerin mit ihrer das Hauptsacheverfahren betreffenden Revision (beim Bundesfinanzhof --BFH-- anhängig unter dem Aktenzeichen V R 14/23) und der Beschwerde gegen die Ablehnung ihres AdV-Antrags.
- 5 Im Beschwerdeverfahren macht die Antragstellerin geltend, dass § 233a AO unionsrechtswidrig sei. Da Nachzahlungszinsen unionsrechtlich als Sanktionsmaßnahme einzuordnen seien, gelte die diesbezügliche Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH). Der BFH habe in seinem Beschluss vom 03.09.2018 - VIII B 15/18 (BFH/NV 2018, 1279, Rz 20) ausgeführt, dass § 233a AO "in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein sanktionierender, rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung wirke". Auch die Bundesregierung habe das so gesehen, wie sich aus dem EuGH-Urteil Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14, EU:C:2016:691, Rz 42 ergebe. Das FG habe den Charakter der Zinsvorschriften, die nach rein nationalem Verständnis einen anderen Zweck als nach unionsrechtlichem Verständnis verfolgten, zu Unrecht nur nach nationalem Recht, nicht aber nach Unionsrecht bewertet. Die Zinsfestsetzung verstoße im konkreten Fall gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und den Neutralitätsgrundsatz, weil dem FA zu keinem Zeitpunkt auch nur ein vorübergehender finanzieller Nachteil infolge der unzutreffenden Umsatzsteuerfestsetzung entstanden sei, während sie, die Antragstellerin, zu keinem Zeitpunkt einen auch nur vorübergehenden finanziellen Vorteil erzielt habe. Auch treffe sie keinerlei Verschulden, da sie nur aufgrund der (fehlerhaften) rechtlichen Sichtweise des FA gehandelt und den Vorsteuerabzug deshalb vorübergehend dem Besteuerungszeitraum 2014 zugeordnet habe, was aus Sicht des FA nun Nachzahlungszinsen auslösen solle. Die Zinsfestsetzung führe beim Steuerpflichtigen zu einer definitiven Belastung. Wenn diese nicht durch ein sanktionswürdiges und -bedürftiges Verhalten gerechtfertigt werde, liege hierin ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz. Der EuGH habe in der Vergangenheit klargestellt, dass der Neutralitätsgrundsatz verletzt werde, wenn dem Steuerpflichtigen bei der Erstattung des Vorsteuerabzugs die Zahlung von Erstattungszinsen versagt werde (EuGH-Urteile INSS vom 12.05.2021 - C-844/19, EU:C:2021:378; HUMDA vom 13.10.2022 - C-397/21, EU:C:2022:790). Daraus ergebe sich, dass der Neutralitätsgrundsatz auch im Rahmen der Zinsvorschriften beachtlich sei. An der Unionsrechtswidrigkeit ändere auch nichts, dass die Möglichkeit bestehe, ein Billigkeitsverfahren durchzuführen. Umstände wie beispielsweise das Verschulden des Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung würden hierin gerade nicht berücksichtigt. Das Billigkeitsverfahren sei seiner Konzeption nach nur für "Härtefälle" ausgestaltet. Unverhältnismäßige Zinsfestsetzungen seien gerade keine Ausnahmen, die durch das Billigkeitsverfahren ausgeglichen werden könnten. Das Billigkeitsverfahren stelle darüber hinaus ein zweites, gesondertes Verfahren dar. Der Verweis darauf erschwere die Durchsetzbarkeit des Unionsrechts übermäßig. Zum einen sei ein solches Vorgehen prozessökonomisch nicht sinnvoll. Zum anderen erlege der Verweis auf ein weiteres Verfahren dem Steuerpflichtigen das Prozess- und Kostenrisiko für zwei getrennte Verfahren auf. Dies gelte insbesondere, weil in einem Eilverfahren im Zusammenhang mit einem Billigkeitsverfahren gemäß § 114 der Finanzgerichtsordnung (FGO) strengere Anforderungen gestellt würden. Der Verweis auf ein Billigkeitsverfahren verstoße außerdem gegen den Amtsermittlungsgrundsatz. Billigkeitsmaßnahmen erfolgten erst auf Antrag. Unionsrechtlich seien die Mitgliedstaaten jedoch verpflichtet, den sich unmittelbar aus dem Unionsrecht ergebenden Anspruch von Amts wegen zu berücksichtigen. Bei der Beurteilung könne nicht einbezogen werden, dass auch Erstattungszinsen zu ihren, der Antragstellerin, Gunsten festgesetzt worden seien und diese sogar die Nachzahlungszinsen überstiegen, denn sie, die Antragstellerin, berufe sich ausdrücklich nur hinsichtlich der Nachzahlungszinsen auf das Unionsrecht. Eine solche "Rosinenpickerei" sei möglich. Der EuGH habe bereits entschieden, dass der Steuerpflichtige sich bei einem einheitlichen Sachverhalt

gleichzeitig einmal auf das Unionsrecht und einmal auf die nationale Rechtslage berufen dürfe (EuGH-Urteil GMAC UK vom 03.09.2014 - C-589/12, EU:C:2014:2131, Rz 49).

- 6 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, den Beschluss des FG aufzuheben und die Vollziehung des Bescheids über Zinsen zur Umsatzsteuer 2014 vom 11.06.2018 rückwirkend zum Fälligkeitszeitpunkt in vollem Umfang ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.
- 8 § 233a AO sei nicht unionsrechtswidrig. Die Antragstellerin berufe sich hierbei zu Unrecht auf die Rechtsprechung des EuGH. Die angeführten Urteile seien nicht auf die Verzinsung gemäß § 233a AO übertragbar, denn bei allen zitierten Urteilen seien Regelungen betroffen gewesen, die unmittelbar an ein Verhalten des Unternehmers anknüpften, das repressiv oder präventiv lenkend geahndet werden solle. Dies treffe auf § 233a AO jedoch nicht zu. Die Verzinsung nach § 233a AO habe keinen Sanktionscharakter, auch nicht in unionsrechtlicher Sicht. Die Verzinsung sanktioniere gerade nicht die Nichtentrichtung der Steuer (anders als zum Beispiel Säumniszuschläge), sondern knüpfe allein an den Festsetzungszeitpunkt und damit nicht an eine Verhaltensweise des Unternehmers an.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des FG ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass der mit dem angefochtenen Zinsbescheid gegen die Antragstellerin festgesetzte Zinsanspruch für den hier zu betrachtenden Verzinsungszeitraum (bis zum 31.12.2018) nach dem nationalen Recht entsprechend dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) rechtmäßig ist und zudem auch den Anforderungen entspricht, die sich aus dem Unionsrecht ergeben.
- 10 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte.
- 11 Ernstliche Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.03.2021 - V B 63/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1212 und vom 08.04.2009 - I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12). Ernstliche Zweifel können sich auch aus einem möglichen Verstoß des Steuergesetzes gegen eine unionsrechtliche Bestimmung ergeben (vgl. BFH-Beschluss vom 12.12.2013 - XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550, Rz 15).
- 12 2. Führt die Festsetzung der Umsatzsteuer zu einem Unterschiedsbetrag, ist dieser gemäß § 233a Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Der Unterschiedsbetrag bestimmt sich nach § 233a Abs. 3 AO. Der Zinslauf beginnt gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist und endet gemäß § 233a Abs. 2 Satz 3 AO mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Die Zinsen betragen --soweit der hier streitige Zeitraum betroffen ist-- für jeden Monat einhalb Prozent (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 13 § 233a AO dient allein der Abschöpfung potentieller Liquiditätsvorteile, da es nicht darauf ankommt, ob und gegebenenfalls durch wen die verzögerte Steuerfestsetzung schuldhaft oder nicht schuldhaft verursacht wurde, so dass die bei Anwendung dieser Vorschrift entstehenden Zinsen weder eine Sanktion noch ein Druckmittel, sondern eine Entschädigung für die Kapitalnutzung ohne weitergehende Lenkungsfunction sind (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 126). Mit den nach § 233a AO entstehenden

Nachzahlungs- wie auch Erstattungsinsen wirkt die Vorschrift entsprechend diesem Regelungszweck gleichermaßen zu Gunsten und zu Lasten der Steuerpflichtigen und stellt einen Ausgleich zwischen den zu unterschiedlichen Zeitpunkten zur Steuer herangezogenen Steuerschuldern her (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 248). Dieser Gleichlauf von Nachzahlungs- und Erstattungsinsen bestätigt die § 233a AO zukommende Ausgleichsfunktion (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 176). Damit unterscheidet sich die Vollverzinsung nach § 233a AO insbesondere von den gemäß § 240 AO entstehenden Säumniszuschlägen, die für Zeiträume einer festgesetzten, aber bei Fälligkeit nicht entrichteten Steuer anfallen.

- 14** 3. Nach nationalem Recht bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Zinsfestsetzung. Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit darüber, dass § 233a AO in Bezug auf die vorgesehenen Voraussetzungen zutreffend angewendet wurde.
- 15** Zudem entspricht die festgesetzte Verzinsung für den hier streitigen Zeitraum (bis zum 31.12.2018) der durch das BVerfG angeordneten Weitergeltung der für den Streitzeitraum bestehenden Verzinsungsregelung. Zwar sieht das BVerfG § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO als verfassungswidrig an, soweit für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von einhalb Prozent für jeden Monat zugrunde gelegt wird, da die mit der Regelung bewirkte Ungleichbehandlung für diesen Zeitraum verfassungsrechtlich nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) nicht zu rechtfertigen ist (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 101). Dabei führt die Anwendung des § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO zu einer verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen, die dem Fiskus aufgrund einer Steuerfestsetzung einen bestimmten Steuerbetrag schulden. Steuerschuldner, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit festgesetzt wird, werden gegenüber Steuerschuldern, deren Steuer innerhalb der Karenzzeit festgesetzt wird, ungleich behandelt (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 102). Es handelt sich dabei um eine Ungleichbehandlung der zinszahlungspflichtigen gegenüber den nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldern (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 102). Die Benachteiligung der Steuerschuldner, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit (zutreffend) festgesetzt wird und die daher zinszahlungspflichtig sind, bemisst das BVerfG nach strengerem Verhältnismäßigkeitsanforderungen (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 109 ff. und Rz 116 ff.). Dabei genügt § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO anfänglich diesen Rechtfertigungsanforderungen. Die Regelung ist jedoch verfassungswidrig geworden und verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 121), da typisierende Zinsregelungen in der Lage sein müssen, ihren Erhebungszweck hinreichend und damit realitätsgerecht abzubilden (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 151 ff.). Dies verneint das BVerfG für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014, da die Vollverzinsung im Nachzahlungsfall mit dem typisierten Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO nunmehr insofern eine überschießende Wirkung entfaltet, als sich der gesetzliche Zinssatz von monatlich 0,5 % spätestens im Jahr 2014 als evident realitätsfern erweist und nicht mehr in der Lage ist, den durch eine späte Heranziehung zur Steuer entstehenden potentiellen Vorteil hinreichend abzubilden (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 214 ff.). Jedoch sah das BVerfG eine Fortgeltung des § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 --sowohl für Nachzahlungs- als auch für Erstattungsinsen-- als geboten an, ohne dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, auch für diesen Zeitraum rückwirkend eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 246 ff.).
- 16** 4. Bei summarischer Prüfung bestehen für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 auch keine ernstlichen Zweifel an der Vereinbarkeit von §§ 233a, 238 Abs. 1 AO mit dem --auch in § 1 Abs. 1 Satz 2 AO erwähnten-- Unionsrecht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn --wie im Streitfall-- bei einer zeitlichen Verlagerung des Vorsteuerabzugs und der sich hieraus ergebenden zweifachen Anwendung von § 233a AO in Bezug auf mehrere Besteuerungszeiträume, die einerseits zum Entstehen von Erstattungs- und andererseits zum Entstehen von Nachzahlungszinsen führt, die Erstattungs- die Nachzahlungszinsen erheblich übersteigen.
- 17** a) Die Antragstellerin kann sich hinsichtlich der angefochtenen Zinsfestsetzung nicht auf einen Anwendungsvorrang einer gesonderten Regelung des Unionsrechts berufen (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 11.10.2012 - V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279 und vom 21.11.2013 - V R 11/11, BFHE 244, 111, BStBl II 2020, 819, Leitsatz 2), da das Unionsrecht keine gesonderte Vorschrift beinhaltet, die unmittelbar eine Verzinsung für Zeiträume vor der Umsatzsteuerfestsetzung --und zudem bezogen auf den hier vorliegenden Verzinsungszeitraum-- unter für die Antragstellerin günstigeren Bedingungen vorsieht.

- 18** b) Im Hinblick auf § 233a AO hat der nationale Gesetzgeber entgegen der Auffassung der Antragstellerin keine sich aus Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) ergebenden Beschränkungen zu beachten.
- 19** aa) Nach Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten --vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze-- weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, 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 führen.
- 20** Bei Ausübung dieser Befugnis sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze und damit zum Beispiel auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (EuGH-Urteile Fontana vom 21.11.2018 - C-648/16, EU:C:2018:932, Rz 35; Grupa Warzywna vom 15.04.2021 - C-935/19, EU:C:2021:287, Rz 26 und Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" vom 13.10.2022 - C-1/21, EU:C:2022:788, Rz 72).
- 21** bb) Diese in Bezug auf Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL bestehenden Verpflichtungen sind für die Anwendung des § 233a AO unbeachtlich.
- 22** (1) § 233a AO begründet gleichermaßen das Entstehen von Nachzahlungs- wie auch von Erstattungszinsen, so dass die Vorschrift aufgrund eines einheitlichen Regelungszwecks zu Lasten wie auch zu Gunsten des Unternehmers wirkt (s. oben II.2.) und dementsprechend durch das BVerfG auch eine einheitliche Fortgeltung angeordnet wurde (s. oben II.3. und BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 248 ff.), so dass entgegen Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL keine --ausschließlich-- pflichtenbegründende Regelung vorliegt.
- 23** (2) Weiter handelt es sich bei der Verzinsung nach § 233a AO --ungeachtet der steuersystematischen Stellung dieser Vorschrift im Fünften Teil der Abgabenordnung-- jedenfalls für Zwecke des Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL nicht um eine Pflicht, "um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen".
- 24** Als derartige Pflicht ist beispielsweise die Verpflichtung zur Zahlung von Verzugszinsen anzusehen, da diese bei einer Nichtabführung der Mehrwertsteuer innerhalb der durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie festgelegten zwingenden Fristen dazu beiträgt, gemäß Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL eine genaue Erhebung dieser Steuer dadurch sicherzustellen, dass zum einen der Staatskasse der --durch die fehlende Verfügbarkeit der verspätet abgeführten Mehrwertsteuerbeträge-- entstandene Schaden für den Zeitraum ab Fälligkeit bis zur tatsächlichen Entrichtung ausgeglichen wird und zum anderen die betroffenen Personen auch dazu gebracht werden, die Mehrwertsteuer innerhalb dieser Fristen oder so schnell wie möglich nach Ablauf dieser Fristen zu entrichten (vgl. EuGH-Urteil Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" vom 13.10.2022 - C-1/21, EU:C:2022:788, Rz 88 ff.).
- 25** Danach bezieht sich die genaue Erhebung der Steuer auf Maßnahmen ab der Fälligkeit, nicht aber auf Pflichten für Zeiträume vor der Fälligkeit. Da § 233a AO allein der Abschöpfung potentieller Liquiditätsvorteile dient (s. oben II.2.), ist die Verzinsungspflicht für Zeiträume vor der Fälligkeit nach § 233a AO keine Pflicht zur Sicherstellung der Steuererhebung im Sinne von Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL. Sie ist insbesondere kein Mittel zur Durchsetzung der ab Fälligkeit bestehenden Zahlungspflicht im Sinne der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung.
- 26** (3) Da es für den Verzinsungstatbestand des § 233a AO ausschließlich auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung ankommt, sanktioniert die Vorschrift weder in anderer Weise Rechtsverstöße noch werden "Verhaltensweisen mit einer Zahlungspflicht" verbunden. Daher kommt es entgegen Drüen (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2023, 305, 307) nicht in Betracht, der Vorschrift unionsrechtlich einen "Funktionswechsel" von einer reinen Ausgleichsvorschrift zu einer Sanktionsbestimmung im Sinne von Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL zuzuschreiben. Darüber hinaus spricht hiergegen, dass der Steuerpflichtige durch sein Verhalten wie etwa bei Außenprüfungen das Entstehen von Nachzahlungszinsen nicht beeinflussen kann (vgl. hierzu z.B. BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 119). Schließlich hat der EuGH zwar nationalen Zinsregelungen im Bereich der Mehrwertsteuer Sanktionscharakter beigemessen. Dies bezieht sich aber ausschließlich auf Verzugszinsen, Geldbußen und andere Abgaben, die --wie zum Beispiel Säumniszuschläge nach § 240 AO-- aufgrund der verspäteten Zahlung einer festgesetzten Steuer zu entrichten sind (EuGH-Urteile Fatorie vom 06.02.2014 - C-424/12, EU:C:2014:50, Rz 50 zu Verzugszinsen; Scialdone vom 02.05.2018 - C-574/15, EU:C:2018:295, Rz 48 ff. zu Geldbußen), nicht aber auf die zum Ausgleich (s. oben II.2.) vorzunehmende Verzinsung nach § 233a AO.

- 27** (4) Unerheblich für die hier zu beurteilende Frage ist schließlich entgegen der Auffassung der Antragstellerin das EuGH-Urteil Senatex vom 15.09.2016 - C-518/14, EU:C:2016:691, Rz 41 f. Danach besteht für die Mitgliedstaaten die Befugnis, Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorzusehen, wobei jedoch zur Ahndung der Nichtbefolgung formeller Anforderungen andere Sanktionen als die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts für das Jahr der Rechnungsausstellung in Betracht kommen, wie etwa die Auferlegung einer Geldbuße oder einer finanziellen Sanktion, die in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes steht. Danach geht eine Regelung, nach der die mit der Anwendung von Nachzahlungszinsen verbundene spätere Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts in jedem Fall eintritt, ohne Berücksichtigung der Umstände, die eine Berichtigung der ursprünglich ausgestellten Rechnung erforderlich machen, über das hinaus, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.
- 28** Der EuGH beanstandet damit die Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund formeller Rechnungsmängel und weist dabei lediglich ergänzend auf eine sich hieraus ergebende Verzinsungsfolge hin. Eine Unionsrechtswidrigkeit der Verzinsung kann diesem Urteil daher nicht entnommen werden kann.
- 29** c) Eine Rechtswidrigkeit von § 233a AO ergibt sich auch nicht aus allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts, die trotz der den Mitgliedstaaten zustehenden Verfahrensautonomie von diesen zu beachten sind.
- 30** aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats (EuGH-Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken vom 15.03.2007 - C-35/05, EU:C:2007:167, Rz 40). Mangels Unionsregeln zu einer verfahrensrechtlichen Frage ist es daher nach diesem Grundsatz Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung jedes Mitgliedstaats, entsprechende Regeln festzulegen (EuGH-Urteile Farkas vom 26.04.2017 - C-564/15, EU:C:2017:302, Rz 31; PORR Epitesi Kft. vom 11.04.2019 - C-691/17, EU:C:2019:327, Rz 39). So fällt zum Beispiel die Durchführung des in Art. 183 Abs. 1 MwStSystRL vorgesehenen Anspruchs auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten (EuGH-Urteile Enel Maritsa Iztok 3 vom 12.05.2011 - C-107/10, EU:C:2011:298, Rz 29; Rafinăria Steaua Română vom 24.10.2013 - C-431/12, EU:C:2013:686, Rz 20; Nidera vom 28.02.2018 - C-387/16, EU:C:2018:121, Rz 22; INSS vom 12.05.2021 - C-844/19, EU:C:2021:378, Rz 48; Philips Oraştie vom 10.02.2022 - C-487/20, EU:C:2022:92, Rz 24).
- 31** Dabei kommt es in Ermangelung einer unionsrechtlichen Regelung den innerstaatlichen Rechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten zu, die Bedingungen für die Zahlung solcher Zinsen, insbesondere den Zinssatz und die Berechnungsmethode für die Zinsen (einfache Verzinsung oder Zahlung von Zinseszinsen) und damit allgemein die "Modalitäten der Festsetzung von Zinsen" festzulegen (EuGH-Urteil HUMDA vom 13.10.2022 - C-397/21, EU:C:2022:790, Rz 33 und Rz 39). Insoweit sieht der EuGH die Mitgliedstaaten als berechtigt an, zur Sicherstellung eines Ausgleichs durch Vorschriften, die von der Steuerverwaltung einfach gehandhabt und kontrolliert werden können, pauschalierte Verzugszinsen vorzusehen. Übersteigen derartige Ausgleichszinsen in bestimmten Einzelfällen den tatsächlichen Schaden, sieht dies der EuGH als unbeachtliche Folge eines Systems des pauschalierten Schadensersatzes an, der seinem Wesen nach nicht die tatsächlichen Verluste widerspiegelt, sondern die Verluste, die der Steuerpflichtige nach Einschätzung des nationalen Gesetzgebers erleiden kann (EuGH-Urteil Nidera vom 28.02.2018 - C-387/16, EU:C:2018:121, Rz 36).
- 32** bb) Besteht somit für den nationalen Gesetzgeber die Möglichkeit, --auch pauschalierte-- Zinsregelungen für den Bereich der Umsatzsteuer zu treffen, dürfen derartige innerstaatliche Vorschriften --wie vorliegend § 233a AO-- aber weder ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige rein innerstaatliche Sachverhalte regeln (Äquivalenzgrundsatz), noch dürfen sie die Ausübung der vom Unionsrecht verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder sie übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz), wie der EuGH mehrfach entschieden hat (EuGH-Urteile Farkas vom 26.04.2017 - C-564/15, EU:C:2017:302, Rz 31; PORR Epitesi Kft. vom 11.04.2019 - C-691/17, EU:C:2019:327, Rz 39). Dies ist dahingehend zu verstehen, dass es auf eine jedenfalls eigenständige Prüfung anderer unionsrechtlicher Grundsätze zumindest nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht ankommt, da der Grundsatz der Verfahrensautonomie abgesehen von den vorstehenden Erfordernissen hiervon freistellt. Soweit der EuGH in seinem Urteil Nidera vom 28.02.2018 - C-387/16, EU:C:2018:121, Rz 20 bis 25 neben dem Grundsatz der Verfahrensautonomie auch auf den Neutralitätsgrundsatz abgestellt hat, beruhte dies auf der Verpflichtung, zur Umsetzung von Art. 183 MwStSystRL Erstattungszinsen vorzusehen. Eine derartige Umsetzungspflicht fehlt vorliegend (s. oben II.4.a).
- 33** cc) Das nationale Recht entspricht den beiden somit maßgeblichen Grundsätzen. So wird der Äquivalenzgrundsatz

bereits dadurch gewahrt, dass § 233a AO unterschiedslos sowohl auf unionsrechtlich harmonisierte als auch auf nicht harmonisierte Steuern --und damit sowohl auf grenzüberschreitende als auch auf rein innerstaatliche Sachverhalte-- anzuwenden ist, wie sich bereits aus dessen Absatz 1 Satz 1 ergibt (vgl. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 233a AO Rz 25 und 26).

- 34** Es liegt auch kein Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz vor, da die Ausübung der vom Unionsrecht verliehenen Rechte durch die nach § 233a AO vorzunehmende Verzinsung weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert wird. Dies ergibt sich im Streitfall entgegen der Auffassung der Antragstellerin bereits daraus, dass bei einer zeitlichen Verlagerung des Vorsteuerabzugs und der sich hieraus ergebenden zweifachen Anwendung von § 233a AO in Bezug auf dann (mindestens) zwei Besteuerungszeiträume, die einerseits zum Entstehen von Erstattungs- und andererseits zum Entstehen von Nachzahlungszinsen führt, bei der Prüfung, ob die Anwendung dieser Vorschrift zu einer übermäßigen Erschwernis für die Antragstellerin führt, nicht außer Betracht bleiben kann, dass die Erstattungs- die Nachzahlungszinsen, wie im Streitfall, erheblich übersteigen. Damit fehlt es bei der mit einer zeitlichen Abzugsverlagerung notwendigerweise vorzunehmenden Gesamtbetrachtung aufgrund des sich zu Gunsten der Antragstellerin ergebenden Zinssaldos bereits dem Grunde nach an einer "Erschwernis".
- 35** Soweit die Antragstellerin gegen eine derartige "Gesamtbetrachtung" auf das EuGH-Urteil GMAC UK vom 03.09.2014 - C-589/12, EU:C:2014:2131, Rz 49 verweist, lässt sie außer Betracht, dass sich dieses Urteil "auf einen anderen, die gleichen Gegenstände betreffenden Umsatz" und damit auf unterschiedliche Umsätze bezieht, während es vorliegend um die zeitliche Verlagerung ein- und desselben Umsatzes geht. Weiter erschließt es sich nicht, weshalb der von der Antragstellerin zudem angeführte Neutralitätsgrundsatz gegen eine zusammenfassende Betrachtung der Erstattungs- und Nachzahlungszinsen sprechen sollte.
- 36** Zudem genügt es, dass nach dem nationalen Recht die Möglichkeit besteht, einen Zinserlass aus Billigkeitsgründen gemäß §§ 163, 227 i.V.m. § 239 Abs. 1 AO zu beantragen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 03.12.2019 - VIII R 25/17, BFHE 266, 501, BStBl II 2020, 214, Rz 13; vom 23.02.2023 - V R 30/20, BFHE 279, 506, BStBl II 2023, 1079 und nunmehr auch § 233a Abs. 8 Satz 4 AO in der Fassung des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12.07.2022, BGBl I 2022, 1142, der gemäß Art. 97 § 15 Abs. 14 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung in allen am 21.07.2022 anhängigen Verfahren anzuwenden ist), so dass übermäßige Besteuerungsfolgen im Einzelfall verhindert werden können. Ohne dass hierüber im vorliegenden Verfahren abschließend zu entscheiden wäre, sind Zinsfestsetzungs- und Zinsbilligkeitsverfahren in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich auch hinreichend eindeutig abgrenzbar, wie die Prüfung des vorliegenden Streitfalls durch den Senat zeigt, so dass die Bestimmung des jeweils zutreffenden Rechtsschutzverfahrens auch nicht zu Beurteilungsschwierigkeiten führt. Im Übrigen lässt die Antragstellerin mit ihren weiteren Einwendungen gegen die Berücksichtigung eines Billigkeitsverfahrens außer Betracht, dass in diesem gleichermaßen Gerechtigkeitsgesichtspunkte wie auch der Widerspruch zu dem der gesetzlichen Regelung zugrunde liegenden Zweck zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil vom 23.02.2023 - V R 30/20, BFHE 279, 506, BStBl II 2023, 1079, Rz 14), so dass sich die Annahme der Antragstellerin, bestimmte Umstände seien von vornherein nicht berücksichtigungsfähig, als unzutreffend erweist. Schließlich ist die Frage, ob sich eine übermäßige Erschwernis daraus ergeben könnte, dass einstweiliger Rechtsschutz zu einem Billigkeitsverfahren nur nach § 114 FGO und nicht gemäß § 69 FGO in Betracht kommt, vorliegend unerheblich, da Gründe für einen Billigkeitserlass der festgesetzten Nachzahlungszinsen jedenfalls im summarischen Verfahren nicht ersichtlich sind.
- 37** d) Weiter ist auf Ebene des Unionsrechts --ebenso jedenfalls bei summarischer Prüfung-- weder eine dem BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (BVerfGE 158, 282) und Art. 3 Abs. 1 GG entsprechende Gleichheits- noch eine ergänzende Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen.
- 38** aa) Zwar sind gemäß Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrdRCh) --Art. 3 Abs. 1 GG im Grundsatz entsprechend-- alle Personen vor dem Gesetz gleich. Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union gilt gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh für die Mitgliedstaaten jedoch ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. Auch in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Art. 52 EUGrdRCh), der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört, müssen ausschließlich nationale Regelungen, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen oder dieses durchführen, mit diesem vereinbar sein (EuGH-Urteil Agenția Națională de Integritate vom 04.05.2023 - C-40/21, EU:C:2023:367, Rz 49).
- 39** bb) Die "Durchführung des Rechts der Union" setzt einen Zusammenhang zwischen einem Unionsrechtsakt und der fraglichen nationalen Maßnahme voraus, der darüber hinausgeht, dass die fraglichen Sachbereiche benachbart sind oder dass der eine von ihnen mittelbare Auswirkungen auf den anderen haben kann. Dabei sind 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 fraglichen Sachverhalt schaffen. Daher ist allein der Umstand, dass eine nationale Maßnahme in einen Bereich fällt, in dem die Union über Zuständigkeiten verfügt, nicht geeignet, diese Maßnahme in den Anwendungsbereich des Unionsrechts zu bringen und dadurch die Anwendbarkeit der Charta auszulösen (EuGH-Urteil Coca-Cola European Partners Deutschland vom 07.07.2022 - C-257/21 und C-258/21, EU:C:2022:529, Rz 40 und 41).

- 40** Bei der Frage, ob die Mitgliedstaaten Unionsrecht durchführen, ist weiter zu beachten, dass das Unionsrecht die Vorschriften der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Sanktionen wegen Verstoßes gegen steuerliche Verpflichtungen nicht harmonisiert hat. Deshalb stellen steuerliche Sanktionen und ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann eine Durchführung des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 Abs. 1 EUGrdRCh dar, wenn die Mitgliedstaaten hiermit wie im Bereich der Mehrwertsteuer ihre Verpflichtung erfüllen, alle Maßnahmen zu ergreifen, die geeignet sind, die Erhebung sämtlicher Steuern zu gewährleisten, die den Eigenmitteln der Union zufließen (EuGH-Urteil MARCAS MC Szolgálató Zrt. vom 13.01.2022 - C-363/20, EU:C:2022:21, Rz 35 bis 38 zu Sanktionen und Steuerverfahren im Bereich der Körperschaftsteuer unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil Åkerberg Fransson vom 26.02.2013 - C-617/10, EU:C:2013:105, Rz 26 f.).
- 41** cc) Im Streitfall kommt danach eine Prüfung von Art. 20 EUGrdRCh wie auch des in Art. 52 EUGrdRCh erwähnten --unionsrechtlichen-- Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht in Betracht.
- 42** (1) Es besteht bereits kein hinreichender Zusammenhang zwischen § 233a AO und einem Unionsrechtsakt. Als solcher ist auch nicht Art. 273 MwStSystRL in Betracht zu ziehen, da sich dieser auf Sanktionen bezieht, während es vorliegend um eine davon zu unterscheidende Ausgleichsregelung geht (s. oben II.4.b). Für die Annahme einer Durchführung von Unionsrecht reicht es daher nicht aus, dass die unionsrechtlich harmonisierte Mehrwertsteuererhebung ebenso wie andere Steuerarten der durch § 233a AO geschaffenen Ausgleichsregelung unterliegt, da durch diese Harmonisierung "keine spezifischen Verpflichtungen" für den Sachbereich dieser Ausgleichsregelung geschaffen werden und sich diese Zinsregelung somit nur mittelbar auf die Mehrwertsteuerharmonisierung auswirkt.
- 43** (2) Geht der EuGH in Bezug auf das Gebiet der Sanktionen wegen Verstoßes gegen steuerliche Verpflichtungen von einer Durchführung des Unionsrechts nur insoweit aus, als diese --wie im Bereich der Mehrwertsteuer-- dazu dienen, alle Maßnahmen zu ergreifen, die geeignet sind, die Erhebung sämtlicher Steuern zu gewährleisten, die den Eigenmitteln der Union zufließen, ergibt sich auch hieraus in Bezug auf § 233a AO keine Durchführung von Unionsrecht. Insoweit ist wiederum maßgeblich, dass es sich um eine Ausgleichsregelung für Zeiträume bis zu einer Steuerfestsetzung und damit nicht um eine die Erhebung festgesetzter Steuern dienende Sanktion handelt (s. oben II.4.b).
- 44** (3) Stellen Zinsen nach § 233a AO somit keine Durchführung von Unionsrecht im Sinne eines Druckmittels zur Erhebung von Steuern dar, die den Eigenmitteln der Union zufließen, kommt weitergehend auch keine Durchführung von Unionsrecht unter dem Aspekt in Betracht, dass diese Zinsen selbst zu den Eigenmitteln der Union gehören. Denn die nach § 233a AO zu vereinnahmenden Zinsen fließen --anders als der Unionsanteil an der Mehrwertsteuer-- nicht den Eigenmitteln der Union zu.
- 45** Nach § 3 Abs. 5 Satz 2 AO steht das Aufkommen der Zinsen --mit Ausnahme der Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben-- den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zu. Zu diesen gehört die Union nicht, da es sich nach Art. 106 GG bestimmt, wem die Ertragshoheit über die jeweiligen Steuern zusteht (Wernsmann in HHSp, § 3 AO Rz 504). Dabei ordnet Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG an, dass das Aufkommen der Umsatzsteuer dem Bund und den Ländern gemeinsam zusteht, so dass der Union nach der Finanzverfassung des Grundgesetzes keine Ertragskompetenz hinsichtlich der Umsatzsteuer zusteht.
- 46** Dementsprechend handelt es sich bei den an die Union abzuführenden Mehrwertsteuer-Eigenmitteln finanzverfassungsrechtlich um eine "haushaltspflichtige Staatsausgabe", die nur allgemein vom Bund zu finanzieren ist, wobei die Mittel hierfür nicht einmal notwendig unmittelbar aus dessen Anteil am Umsatzsteueraufkommen zu entnehmen sind (Seiler in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 106 Rz 71).
- 47** Eine Ertragskompetenz der Union am Umsatzsteueraufkommen, die gemäß § 3 Abs. 5 Satz 2 AO eine Beteiligung am Zinsaufkommen begründen könnte, scheidet im Übrigen auch im Hinblick auf die Definition der Mehrwertsteuer-Eigenmittel aus. Denn diese berechnen sich insbesondere mangels Harmonisierung der Steuersätze nur nach Maßgabe einer "normativierten, aber gemeinsamen Bemessungsgrundlage", so dass eine "Quotierung der

MwSt-Einnahmen" nicht möglich ist (Hidien, Europarecht 1997, 95, 105). So handelt es sich bei den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln nicht um einen Anteil am tatsächlichen Aufkommen der nationalen Umsatzsteuer, sondern um "Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines für alle Mitgliedstaaten einheitlichen Satzes auf die nach Unionsvorschriften bestimmten harmonisierten MwSt.-Eigenmittelbemessungsgrundlagen ergeben" (vgl. z.B. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom des Rates vom 26.05.2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 168 vom 07.06.2014, S. 105) und damit um einen von der Verzinsung nach § 233a AO unabhängigen --und insoweit "fiktiven"-- Wert. Auf dieser Grundlage sind Zinsen nicht in die harmonisierte Mehrwertsteuer-Eigenmittelbemessungsgrundlage einzubeziehen (Anzinger in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, S. 1801, 1816).

- 48** (4) Offenbleiben kann, ob § 233a AO insoweit als Durchführung von Unionsrecht anzusehen sein könnte, als die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, unter Verstoß gegen Vorschriften des Unionsrechts und damit zu Unrecht erhobene Steuern nicht nur zu erstatten, sondern auch zu verzinsen (vgl. z.B. zuletzt EuGH-Urteil Gemeinde Dinkelland vom 22.02.2024 - C-674/22, EU:C:2024:147, Rz 31 und 31). Denn im Streitfall geht es nicht um eine Verzinsung zu Gunsten, sondern zu Lasten der Antragstellerin. Daher handelt es sich auch nicht um eine Erstattung gemäß Art. 183 MwStSystRL, bei der gleichfalls die Grundsätze des Unionsrechts zu beachten sein können (vgl. z.B. EuGH-Urteil INSS vom 12.05.2021 - C-844/19, EU:C:2021:378, Rz 40).
- 49** (5) Einer im Schrifttum vertretenen Auffassung, die in § 233a AO eine Durchführung von Unionsrecht sieht (Drüen, UR 2023, 257, 267 und 268 insbesondere insoweit ohne Unterscheidung zwischen den hier vorliegenden Ausgleichs- und den davon zu trennenden Verzugszinsen; vgl. auch Krumm in Tipke/Kruse, Einführung zur AO, Rz 47 und 50), schließt sich der Senat aus den vorstehenden Gründen nicht an. Ob auch bei einer unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung die Verhältnismäßigkeit zu bejahen ist (so FG Saarland, Urteil vom 13.11.2023 - 1 K 1313/21, EFG 2024, 272), ist daher nicht zu entscheiden.
- 50** 5. Anhaltspunkte dafür, dass die Vollziehung für die Antragstellerin eine unbillige Härte zur Folge hätte, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Abgesehen davon kommt eine AdV wegen unbilliger Härte mangels ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids nicht in Betracht (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 02.11.2004 - XI S 15/04, BFH/NV 2005, 490, unter II.3.; vom 26.10.2011 - I S 7/11, BFH/NV 2012, 583, Rz 11 sowie vom 19.02.2018 - II B 75/16, BFH/NV 2018, 706, Rz 53).
- 51** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de