Urteil vom 11. April 2012, I R 63/11

Erörterung im Einspruchsverfahren: Fehlendes Rechtsschutzinteresse einer Verpflichtungsklage - Ablehnung eines Antrags auf Erörterung des Sach- und Rechtsstands gemäß § 364a AO als Verwaltungsakt - unzulässige Erweiterung des Klagebegehrens

BFH I. Senat

AO § 364a Abs 1, FGO § 101, FGO § 102, FGO § 123, VwGO § 44a, AO § 118, FGO § 100 Abs 1, FGO § 100 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. August 2011, Az: 12 K 12033/11

Leitsätze

Lehnt das FA eine Erörterung des Sach- und Rechtsstands gemäß § 364a AO ab, ist eine hiergegen erhobene Klage wegen fehlenden Rechtsschutzinteresses unzulässig.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, hat mit Schreiben vom 23. Dezember 2010 während des beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) anhängigen Einspruchsverfahrens um eine Erörterung des Sach- und Rechtsstands nach § 364a der Abgabenordnung (AO) gebeten. Das Gespräch sollte --ggf. in Verbindung mit einer tatsächlichen Verständigung-- der gütlichen Einigung dienen.

2 Das FA lehnte den Antrag mit Schreiben vom 13. Januar 2011 ab und verwies hierbei darauf, dass es im Hinblick auf das erfolglos gebliebene gerichtliche Aussetzungsverfahren keine Möglichkeit einer Verständigung sehe.

3 Auf den Einspruch der Klägerin vom 14. Januar 2011 nahm das FA mit Schreiben vom 11. Februar 2011 dahin Stellung, dass die Ablehnung eines Antrags auf Erörterung des Sach- und Rechtsstands Verwaltungsaktcharakter habe, aber als verfahrensleitende Verfügung entsprechend dem Ablehnungszweck nicht anfechtbar sei. Insoweit werde das Schreiben vom 14. Januar 2011 nicht als Einspruch behandelt. In der Sache verbleibe es aber bei der Ablehnung des Erörterungsantrags. Zwar solle dem Antrag auf Erörterung des Sach- und Rechtsstands gemäß § 364a Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich entsprochen werden; im Streitfall diene er jedoch offensichtlich nur der Verfahrensverschleppung. Das FA hat insofern u.a. darauf hingewiesen, dass die Klägerin die Zeit des gerichtlichen Aussetzungsverfahrens (März bis November 2010) für solche Gespräche nicht genutzt und es nunmehr unterlassen habe, wenigstens einige Punkte aus dem umfangreichen Streitstoff als Gesprächsgegenstand zu benennen. Eine sinnvolle Vorbereitung des Gesprächs sei damit nicht möglich. Auch sei angesichts des bisherigen Verhaltens der Klägerin zu besorgen gewesen, dass es bei einem Erörterungstermin nicht bleiben würde. Bei Abwägung des Rechtsschutzinteresses der Klägerin mit dem Interesse der Verwaltung an einem raschen Abschluss des Einspruchsverfahrens sei Letzterem der Vorrang einzuräumen.

4 Die Klage, mit der die Klägerin beantragte, das von ihr als Einspruchsentscheidung aufgefasste Schreiben vom 11. Februar 2011 aufzuheben und das FA zu verpflichten, über den Einspruch vom 14. Januar 2011 in der Sache zu entscheiden, ist vom Finanzgericht (FG) abgewiesen worden (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17. August 2011 12 K 12033/11, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 2122).

5 Mit der vom FG zugelassenen Revision beantragt die Klägerin sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil sowie die Ablehnung des Antrags vom 13. Januar 2011 und die Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2011 aufzuheben und das FA zu verpflichten, einen Termin zur Erörterung des Sach- und Rechtsstands anzuberaumen.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision bleibt ohne Erfolg. Sie ist zum Teil unzulässig, im Übrigen unbegründet.

8 1. Die Revision ist unzulässig, soweit die Klägerin den Revisionsantrag über den Inhalt ihres Klageantrags hinaus erweitert hat. Eine Erweiterung des Klagebegehrens ist im Revisionsverfahren ausgeschlossen, weil es hinsichtlich des hinzugekommenen Teils an einer vorinstanzlichen Entscheidung und damit zugleich an einer formellen Beschwer des Revisionsklägers fehlt (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 123 Rz 2).

9 a) Die Klägerin hatte im erstinstanzlichen Verfahren beantragt, die Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2011 aufzuheben und das FA zu verpflichten, über ihren Einspruch vom 14. Januar 2011 in der Sache zu entscheiden. Mit dem Antrag, der vom Revisionsgericht eigenständig ausgelegt werden kann (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 FGO Rz 190; Gräber/Ruban, a.a.O., § 118 Rz 48, jeweils m.w.N.), wollte die Klägerin erkennbar einen sog. Bescheidungsausspruch des Inhalts erreichen, dass das FA sein in § 364a AO eingeräumtes Ermessen unter Beachtung der Rechtsauffassung des FG erneut ausübt und die Klägerin auf dieser rechtlichen Grundlage erneut bescheidet (§ 101 Satz 2 i.V.m. § 102 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hiergegen lässt sich nicht einwenden, dass nach dem Wortlaut des Klageantrags nur die Einspruchsentscheidung, nicht hingegen der zunächst ergangene ablehnende Bescheid vom 13. Januar 2011 aufgehoben werden sollte. Dem ist --bei der gebotenen Auslegung des Antrags-- nicht nur im Hinblick auf die erkennbare Interessenlage der Klägerin, sondern auch mit Rücksicht darauf keine Bedeutung beizumessen, dass das Verpflichtungsbegehren (hier: Bescheidungsbegehren) die Aufhebung des Ablehnungs- und Rechtsbehelfsbescheids umfasst und Letzteres damit auch nicht beantragt werden muss, sondern im Falle eines Klageerfolgs von Amts wegen auszusprechen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. März 1970 IV 7/65, BFHE 99, 172, BStBl II 1970, 625; Gräber/von Groll, a.a.O., § 40 Rz 21).

10 b) Im Revisionsverfahren begehrt die Klägerin erstmals, das FA zu verpflichten, einen Termin zur Erörterung des Sach- und Rechtsstands anzuberaumen. Der Antrag ist auf den Erlass eines sog. Vornahmeurteils gerichtet (§ 101 Satz 1 FGO); ihm liegt offensichtlich die Erwägung zugrunde, dass das FA sein Ermessen rechtmäßig nur im Sinne einer Erörterung gemäß § 364a AO ausüben könne (sog. Ermessensreduzierung auf Null). Da die Vorinstanz lediglich über das erstinstanzliche Bescheidungsbegehren entschieden hatte, kann der Vornahmeantrag --obgleich er den nämlichen Streitgegenstand betrifft-- im Revisionsverfahren nicht mehr gestellt werden. Eine unzulässige Erweiterung des Klagebegehrens hat der BFH beispielsweise darin gesehen, dass der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren nur die Verpflichtung des FA zur Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung, in der Revisionsinstanz hingegen die Festsetzung der Einkommensteuer auf einen bestimmten Betrag beantragt hatte (BFH-Urteil vom 22. Mai 2006 VI R 61/05, BFH/NV 2007, 45; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 123 FGO Rz 4 a.E.). Nichts anderes kann gelten, wenn im Rahmen einer Verpflichtungsklage die Klägerin erstmals mit ihrem Revisionsantrag einen Vornahmeausspruch begehrt. Unberührt hiervon bleibt allerdings, dass das Vornahmebegehren regelmäßig auch den Bescheidungsantrag umfasst (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 24. Oktober 2006 6 B 47/06, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2007, 104; Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 78) und deshalb auch im Streitfall die Revision insofern zulässig ist, als sie darauf zielt, die Entscheidung der Vorinstanz zum bisherigen Bescheidungsbegehren zu überprüfen.

11 2. Insoweit ist die Revision jedoch unbegründet, weil die Klage (Bescheidungsbegehren) durch Prozessurteil abzuweisen war. Zwar lässt sich dem vorinstanzlichen Urteil nicht mit hinreichender Sicherheit entnehmen, ob das FG die Klage als unzulässig oder unbegründet angesehen hat. Dies kann jedoch dahinstehen, da auch im Falle eines Sachurteils der Tenor der Entscheidung des FG richtig und dessen Urteil im Ergebnis zu bestätigen wäre (Senatsurteil vom 20. April 1988 I R 67/84, BFHE 154, 5, BStBl II 1988, 927; Gräber/Ruban, a.a.O., § 126 Rz 8, m.w.N.).

12 a) Im Schrifttum ist umstritten, ob ein Rechtsbehelf gegen die Ablehnung eines Antrags auf Erörterung des Sach- und Rechtsstands nach § 364a Abs. 1 AO zulässig ist. Der BFH hat hierzu noch nicht Stellung genommen. Die im Schrifttum herrschende Ansicht geht davon aus, dass der Bescheid, mit dem ein Antrag auf Erörterung gemäß § 364a AO abgelehnt wird, nicht angefochten werden kann. Zum Teil wird dies darauf gestützt, dass es an einem Verwaltungsakt fehle (z.B. M. Söffing, Deutsches Steuerrecht 1995, 1489, 1493; Harder, Deutsche Steuer-Zeitung 1996, 397). Überwiegend wird jedoch darauf abgestellt, dass die Ablehnung des Antrags zwar als Verwaltungsakt zu qualifizieren, als verfahrensleitende Verfügung aber --entsprechend dem zu verallgemeinernden Rechtsgedanken

des § 128 Abs. 2 FGO sowie des § 44a der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)-- einer eigenständigen Anfechtung entzogen sei (z.B. Seer in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 364a AO Rz 6; Birkenfeld in HHSp, § 364a AO Rz 72; Pahlke/Koenig/Pahlke, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 364a Rz 22 f.; Werth in Beermann/Gosch, AO, § 364a Rz 21; Hardtke in: Kühn/v.Wedelstädt, 20. Aufl., AO, § 364a Rz 4; Tiedchen, Betriebs-Berater 1996, 1033, 1038; anderer Ansicht Szymczak in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl., § 364a Rz 12).

13 b) Nach Ansicht des erkennenden Senats kann es --ausgehend von der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16. Dezember 1987 I R 66/84, BFH/NV 1988, 319; BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2011 II S 28/10, BFH/NV 2012, 381)-- nicht zweifelhaft sein, dass es sich bei der Ablehnung des Antrags auf Erörterung des Sach- und Rechtsstands gemäß § 364a AO um eine gegenüber der Klägerin getroffene einzelfallbezogene Regelung und damit um einen Verwaltungsakt gehandelt hat (§ 118 Satz 1 AO) und der gerichtliche Rechtsschutz gegen einen solchen ablehnenden Bescheid --auch dann, wenn das eigentliche Klageziel in der Vornahme einer tatsächlichen Handlung besteht-- im Wege einer Verpflichtungsklage verfolgt werden muss.

14 c) Der Senat schließt sich jedoch der ganz überwiegend vertretenen Auffassung an, nach der eine solche Klage, die mit dem Ziel erhoben wird, dass das FA dem Begehren auf Durchführung einer Erörterung gemäß § 364a AO entspricht, mit dem Zweck der Vorschrift, den Abschluss des Einspruchsverfahrens zu beschleunigen und damit zugleich Streitfälle vom Finanzgericht fernzuhalten (so ausdrücklich BTDrucks 12/7427, S. 37), nicht vereinbar wäre und deshalb unzulässig ist. Dabei kann unbeantwortet bleiben, ob diese Ansicht auf eine analoge Anwendung des § 44a VwGO gestützt werden könnte, nach dem Rechtsbehelfe gegen behördliche Verfahrenshandlungen nur gleichzeitig mit den gegen die Sachentscheidung zulässigen Rechtsbehelfen geltend gemacht werden können (vgl. zur entsprechenden Geltung von § 44a VwGO im sozialgerichtlichen Verfahren z.B. Urteil des Bundessozialgerichts vom 24. November 2004 B 3 KR 16/03 R, Sozialrecht 4-2500 § 36 Nr 1; zustimmend Kopp/Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 17. Aufl., § 44a Rz 3). Jedenfalls enthält § 44a VwGO eine Ausprägung des allgemeinen Grundsatzes, nach dem Verfahrenshandlungen nicht selbständig angefochten werden können, solange das Verwaltungsverfahren noch nicht abgeschlossen und deshalb noch offen ist, ob der Betroffene durch das Verfahrensergebnis in seinen Rechten verletzt werden wird (Eyermann/Geiger, Verwaltungsgerichtsordnung, 13. Aufl., § 44a Rz 1; BVerwG-Urteil vom 12. April 1978 VIII C 7.77, Neue Juristische Wochenschrift 1979, 177, zur Rechtslage vor Inkrafttreten von § 44a VwGO). Einer gleichwohl erhobenen Klage fehlt mithin das Rechtsschutzinteresse (Klein/ Brockmeyer, AO, 10. Aufl., § 364a Rz 6; Dumke in Schwarz, AO, § 364a Rz 27a). Hiergegen lässt sich nicht einwenden, dass der Einspruchsführer schutzlos gestellt würde. Denn die fehlende Anfechtungsmöglichkeit lässt unberührt, dass entweder das FG im Rahmen einer Klage gegen den Steuerbescheid gemäß § 100 Abs. 3 Satz 1 FGO nur die Einspruchsentscheidung zum Zwecke der weiteren Sachaufklärung durch die Behörde aufheben oder der Kläger isoliert nur die Einspruchsentscheidung anfechten kann (§ 100 Abs. 1 FGO), sofern er hierfür ein berechtigtes Interesse hat (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 364a AO Rz 6, unter Hinweis auf BFH-Beschlüsse vom 6. September 2005 IV B 14/04, BFH/NV 2005, 2166, und vom 26. September 2008 VIII B 23/08, juris; Birkenfeld in HHSp, § 364a AO Rz 27, 75; Dumke in Schwarz, a.a.O., § 364a AO Rz 29; Szymczak, Der Betrieb 1994, 2254, 2261).

15 d) Im Übrigen wäre --ohne dass dem nach den vorstehenden Erwägungen noch entscheidungserhebliche Bedeutung zukäme-- die Klage auch deshalb als unzulässig abzuweisen gewesen, weil die Klägerin nicht geltend gemacht hat, durch die Ablehnung ihres Antrags auf Erörterung des Sach- und Rechtsstands nach § 364a AO in ihren Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 FGO; vgl. hierzu allgemein Senatsurteil vom 15. Dezember 2004 I R 42/04, BFH/NV 2005, 1073; Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 176, m.w.N.). Auch insoweit wären --woran es vorliegend fehlt-- zumindest Darlegungen dazu erforderlich gewesen, welche Umstände sie bis zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 7. Februar 1992 III R 61/91, BFHE 167, 279, BStBl II 1992, 592) gegenüber dem FA vorgetragen hat und weshalb dieser Vortrag dem FA hätte Veranlassung geben können, eine Erörterung nach § 364a AO als der beschleunigten Verfahrenserledigung (vgl. BTDrucks 12/7427, S. 37) dienlich zu erachten.

16 3. Das FG hat hiernach die Klage zu Recht abgewiesen. Die Revision bleibt deshalb --auch soweit sie in zulässiger Weise erhoben wurde-- ohne Erfolg.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de