# Urteil vom 28. November 2017, VII R 30/15

**Zum Rechtsschutz im Fall eines Beitreibungsersuchens**

ECLI:DE:BFH:2017:U.281117.VIIR30.15.0

BFH VII. Senat

AO § 258, EUBeitrG § 13, EUBeitrG § 14, GG Art 19 Abs 4 S 1, FGO § 41, StBerG § 46 Abs 2 Nr 4, AEUV Art 267

vorgehend FG Köln, 29. September 2015, Az: 14 K 2097/13

## Leitsätze

1. NV: Einwendungen gegen die Forderungen des um Beitreibung ersuchenden Staats, gegen den ursprünglichen Vollstreckungstitel oder gegen den einheitlichen Vollstreckungstitel sind bei der zuständigen Instanz des ersuchenden Staats geltend zu machen (§ 13 Abs. 2 Satz 1 EUBeitrG).

2. NV: Wird das Beitreibungsverfahren ruhend gestellt, um den Ausgang der Verfahren im ersuchenden Staat abzuwarten, ist eine zwischenzeitliche Prüfung, ob Beitreibungshilfe aus Rechtsgründen ausscheidet, nicht erforderlich. Erst wenn die Fortsetzung der Beitreibung unmittelbar droht, ist im ersuchten Staat zu prüfen, ob die weiteren Voraussetzungen für eine Beitreibung vorliegen.

3. NV: Diese Aufteilung entspricht effektivem Rechtsschutz; sie dient der Vermeidung von Doppel- und Mehrfachprüfungen und widerstreitender Entscheidungen.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 30. September 2015  14 K 2097/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wendet sich gegen Zwangsvollstreckungsmaßnahmen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) aufgrund eines Vollstreckungsersuchens der Hellenischen Republik (Griechenland).

2 Der Kläger war Leiter der Abteilung Finanzen einer AG und einziger vertretungsberechtigter Vertreter und Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Tochter der AG, einer S.A. nach griechischem Recht mit Sitz in Griechenland. Nach einer Betriebsprüfung der griechischen Finanzbehörden und Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wurden für die S.A. für die Jahre 1993 bis 2000 Steuern in Höhe von rund ... € festgesetzt. Die S.A. legte Rechtsmittel ein und meldete im September 2003 Insolvenz an. Mit zwei Schreiben vom 15. November 2012 teilte das FA dem Kläger mit, es sei nach der Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 84/1) um Einziehung gebeten worden, und forderte ihn unter Hinweis auf die beigefügten einheitlichen Vollstreckungstitel auf, insgesamt rund ... € zu zahlen, andernfalls werde vollstreckt.

3 Der Kläger legte in Griechenland gegen seine Inanspruchnahme Widerspruch ein und beim FA Einsprüche gegen die Zahlungsaufforderungen, die das FA als unzulässig verwarf, da sie nicht gegen einen Verwaltungsakt gerichtet seien. Gleichzeitig erklärte es, dass es der Aufforderung Griechenlands auf Fortsetzung der Beitreibung nicht

nachkommen werde, sondern das Verfahren gemäß § 13 Abs. 2 des Gesetzes über die Durchführung der Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EUBeitrG) i.V.m. § 258 der Abgabenordnung (AO) vorerst ruhend stellen werde, bis in Griechenland über einen (noch zu stellenden) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung entschieden worden sei.

4 Hierauf erhob der Kläger Klage und beantragte, die Zahlungsaufforderungen in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben, hilfsweise festzustellen, dass die beiden Zahlungsaufforderungen, die ihnen als Anlage beigefügten einheitlichen Vollstreckungstitel sowie die Einspruchsentscheidung rechtswidrig und Vollstreckungsmaßnahmen hieraus unzulässig seien, sowie das FA zu verpflichten, Zwangsvollstreckungsmaßnahmen aus dem Beitreibungsersuchen zu unterlassen.

5 Außerdem stellte er in Griechenland einen Antrag auf Aussetzung des Vollstreckungsverfahrens, der 2013 abgelehnt wurde, sowie einen Antrag auf Zinsverzicht. Über diesen und den Widerspruch war im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) noch nicht entschieden worden.

6 Das FA erklärte im erstinstanzlichen Verfahren noch einmal ausdrücklich, (jedenfalls) so lange nicht beizutreiben, bis eine Mitteilung aus Griechenland eingegangen sei, dass alle Klageverfahren einschließlich der persönlichen Verfahren des Klägers abgeschlossen seien und die Forderungen (teilweise) Bestand hätten.

7 Das FG verwarf hierauf die Klage mit in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 494 veröffentlichtem Urteil.

8 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Er trägt vor, das FG habe zu Unrecht die Zulässigkeit der Klage verneint und auf jede weitere Sachaufklärung und Beweiserhebung verzichtet.

9 Während des Revisionsverfahrens hat die griechische Steuerverwaltung die Beitreibungsersuchen aktualisiert und die Mehrwertsteuerforderungen einschließlich Zinsen und die Körperschaftsteuerforderungen einschließlich Zinsen herabgesetzt. Der Kläger hat mitgeteilt, durch den Widerruf des Konkurses der S.A. sei die Grundlage für die Haftung wohl weggefallen, jedoch hafte er für die Zahlung der Umsatzsteuerforderungen, weshalb die griechische Behörde den dem Beitreibungsersuchen zugrunde liegenden Sachverhalt auswechseln und ihn (den Kläger) immerhin noch in Höhe von ca. ... € (Umsatzsteuer 1999, 2000) in Anspruch nehmen wolle, evtl. auch für Säumniszuschläge o.Ä. in Höhe von ca. ... €. Es sei unklar, ob die Reduzierung der Haftungsforderungen von Dauer sei, zumal die einheitlichen Vollstreckungstitel unverändert geblieben und die Zahlungsaufforderungen nicht aufgehoben worden seien.

## Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).

11 1. Die gegen die Zahlungsaufforderung gerichtete Anfechtungsklage ist gemäß § 40 Abs. 1 FGO unzulässig.

12 Bei einer Zahlungsaufforderung, die eine zur Vollstreckung ersuchte Behörde an einen Vollstreckungsschuldner richtet, handelt es sich regelmäßig nicht um einen mit einem Rechtsbehelf angreifbaren Verwaltungsakt, sondern um eine bloße Vollstreckungsankündigung, also um eine aus Gründen der Zweckmäßigkeit nach außen gerichtete Bekanntmachung einer verwaltungsinternen Maßnahme, die den Sinn hat, dem Schuldner die Kontoverbindung mitzuteilen, auf die er mit befreiender Wirkung leisten kann, ihn noch einmal auf den Ernst der Lage hinzuweisen und ihm die Gelegenheit zu geben, zur Abwendung der Vollstreckung freiwillig die Rückstände zu begleichen, gegebenenfalls auch Rechts- oder Vollstreckungsschutz zu beantragen (Senatsbeschlüsse vom 30. August 2010 VII B 48/10, BFH/NV 2010, 2235; vom 8. Februar 2008 VII B 156/07, BFH/NV 2008, 967; vom 21. August 2000 VII B 46/00, BFH/NV 2001, 149; vom 13. Februar 1997 VII S 35/96, BFH/NV 1997, 462; vom 14. Juni 1988 VII B 15/88, BFH/NV 1989, 75). Besondere Umstände, welche die Annahme rechtfertigen könnten, im Streitfall sei nach dem objektiven Empfängerhorizont mit den Schreiben des FA eine eigenständige, neben das Vollstreckungsersuchen tretende oder darüber hinausgehende Regelung getroffen oder ein Bescheid bekannt gegeben oder zumindest der Rechtsschein eines solchen gesetzt worden, wurden vom FG nicht festgestellt. Dies

gilt unabhängig davon, ob dem Kläger ein Steuerbescheid oder ein Leistungsgebot Griechenlands zugegangen ist oder nicht. Auch eine Umdeutung kommt nicht in Betracht, weil das FA nicht zum Erlass eines Bescheids an Stelle der griechischen Behörde befugt war (§ 128 Abs. 1 AO).

**13** 2. Soweit der Kläger eine vorbeugende Unterlassungsklage erhoben bzw. beantragt hat, gemäß § 41 Abs. 1 und 2 FGO vorbeugend festzustellen, dass Vollstreckungsmaßnahmen aufgrund der den Zahlungsaufforderungen vom 15. November 2012 beigefügten einheitlichen Vollstreckungstitel unzulässig seien, ist die Klage unzulässig, weil nach den Feststellungen des FG angesichts der Selbstverpflichtung des FA das besondere Rechtsschutzinteresse für eine vorbeugende Unterlassungsklage und das berechtigte Interesse an einer vorbeugenden baldigen Feststellung nicht vorliegen. Insoweit sind letztlich dieselben Umstände maßgebend:

**14** a) Ein Interesse an solcherart vorbeugendem Rechtsschutz kommt in Betracht, wenn substantiiert und in sich schlüssig Umstände vorgetragen werden, wonach ein weiteres Abwarten unzumutbar ist, weil ein bestimmtes, künftig zu erwartendes Handeln einer Behörde zu einer nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachenden Rechtsverletzung führen würde, die über die reine Geldleistung hinausgehende einschneidende Beeinträchtigungen mit sich brächte. Dies ist der Fall, wenn dem Vollstreckungsschuldner erhebliche Nachteile drohen, die seine persönliche oder wirtschaftliche Existenz gefährden und die nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen wieder gutzumachen sind (vgl. Senatsurteile vom 24. Februar 2015 VII R 1/14, BFH/NV 2015, 801; vom 11. Dezember 2012 VII R 69/11, BFH/NV 2013, 739; vom 3. November 2010 VII R 21/10, BFHE 231, 500, BStBl II 2011, 401; vom 23. November 1993 VII R 56/93, BFHE 173, 201, BStBl II 1994, 356; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. April 2008 VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579; vom 27. Oktober 1993 I R 25/92, BFHE 172, 488, BStBl II 1994, 210). Unzulässig ist eine Klage insbesondere dann, wenn sie auf eine rechtsgutachterliche Stellungnahme zu der Frage hinausliefe, unter welchen Voraussetzungen das FA ein Vollstreckungsersuchen ablehnen müsste, oder wenn lediglich die hypothetische Möglichkeit einer späteren Rechtsverletzung oder eines späteren Schadens geltend gemacht wird (vgl. von Beckerath in Gosch, FGO § 41 Rz 65; Dumke in Schwarz/ Pahlke, AO/FGO, § 41 FGO Rz 9; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 41 Rz 12 ff.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 41 FGO Rz 4a).

**15** b) Nach den Feststellungen des FG, gegen die zulässige und begründete Revisionsgründe nicht vorgebracht und die somit für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. etwa BFH-Urteil vom 15. Januar 2013 VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526), drohten dem Kläger im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung keine Rechtsnachteile oder Rechtsverletzungen, die später nicht oder nur schwerlich wieder gutzumachen wären. Das FG hat ausdrücklich festgestellt, der Kläger habe nicht dargelegt, dass trotz des Ruhens des Beitreibungsverfahrens noch eine Unsicherheit bestehe. Dies ist nicht zu beanstanden. Mangels Beitreibung wird es bis zum Abschluss der Verfahren in Griechenland nicht zu einem Schaden oder einer Rechtsverletzung durch das FA kommen. Anhaltspunkte dafür, dass sich das FA nicht an seine Zusage halten könnte oder dass es versuchen könnte, den Kläger ohne jede Vorwarnung mit Maßnahmen zu überraschen, die mit nicht wieder gutzumachenden Nachteilen für ihn, für seine berufliche Tätigkeit, seine Familie oder geschützte Rechtsgüter verbunden sind, gibt es nicht. Das FA hat vielmehr in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat noch einmal wiederholt, dass es bis zum Abschluss der Verfahren in Griechenland keine Maßnahmen zur Beitreibung der griechischen Forderungen ergreifen und den Kläger vor der Einleitung von Maßnahmen unterrichten werde.

**16** Ob es nach Abschluss der Verfahren in Griechenland zu einer Rechtsverletzung oder einem nicht wieder gutzumachenden Schaden kommen wird, ist völlig offen. Das FA wird nach Abschluss der Verfahren in Griechenland prüfen müssen, ob eine Beitreibung auf der Grundlage der Bescheide in der Gestalt, die sie nach Abschluss der Verfahren in Griechenland erhalten haben, erfolgen kann oder ob die Beitreibung i.S. des § 14 Abs. 1 1. Alternative EUBeitrG unbillig wäre, ob ein Verstoß gegen den Ordre public in Betracht kommt oder ob die zu vollstreckenden Forderungen i.S. des § 14 Abs. 2 EUBeitrG betagt sind. Dies hängt insbesondere davon ab, welche Rechtsgrundlagen sich letztlich als tragend erweisen, welchen Inhalt die Bescheide nach Abschluss der Rechtsschutzverfahren haben, wie die Verfahren abgelaufen sind etc. Dies war im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG (und dem Senat) nicht absehbar. Umstände, die eine Vollstreckung unabhängig von Ablauf und Ausgang der Verfahren in Griechenland ausschlössen, wurden nicht geltend gemacht.

**17** Eine Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) bzw. dem Gebot, effektiven Rechtsschutz zu gewähren, widersprechende Rechtsschutzlücke entsteht nicht, da der Kläger Einwendungen gegen die Forderung, den ursprünglichen Vollstreckungstitel oder den einheitlichen Vollstreckungstitel bei der zuständigen Instanz des ersuchenden Staats --hier in Griechenland-- geltend machen kann (§ 13 Abs. 2 Satz 1 EUBeitrG) und, wenn das Beitreibungsverfahren überhaupt fortgesetzt werden sollte, dann alle Umstände vorbringen kann, die im ersuchten Staat zu prüfen sind.

Einer (wiederholten) Überprüfung während der Zeit, in der keine Beitreibung droht, bedarf es nicht. Diese Zuordnung entspricht effektivem Rechtsschutz. Sie dient der Vermeidung von Doppel- und Mehrfachprüfungen und widerstreitender Entscheidungen.

**18** 3. Die Klage ist gleichfalls unzulässig, soweit der Kläger die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Zahlungsaufforderungen begehrt, da das FG keine Umstände festgestellt hat, die ein berechtigtes Interesse an einer *baldigen* Feststellung begründen (§ 41 Abs. 1 FGO); insoweit gelten die Ausführungen unter 2. entsprechend, wonach der Abschluss der Verfahren in Griechenland abzuwarten ist. Soweit der Zweck der Aufforderungen darin bestand, eine Kontoverbindung mitzuteilen und dem Kläger Gelegenheit zu geben, zur Abwendung der Vollstreckung Rechts- und Vollstreckungsschutz zu beantragen, haben die Zahlungsaufforderungen ihren Zweck erfüllt. Der Kläger hat in Griechenland um Rechtsschutz ersucht; die Verfahren waren im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG (und dem Senat) noch nicht abgeschlossen. Außerdem hat er beim FA erreicht, dass dieses von einer Beitreibung abgesehen und zugesagt hat, den Ausgang sämtlicher Verfahren in Griechenland abzuwarten. Insoweit behauptet jedoch auch der Kläger keine Beeinträchtigung seiner Rechte durch die Zahlungsaufforderungen. Soweit der Kläger geltend macht, das FG habe verkannt, dass wegen der Zahlungsaufforderungen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 4 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) erfüllt sind, ihm also die Zulassung als Steuerberater entzogen werden könnte mit für ihn und seine Familie existenzvernichtenden Folgen, genügt dies nicht für eine erfolgreiche Revisionsrüge. Im Übrigen bestehen auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die ruhend gestellten Aufforderungen zu einer möglichen Entziehung der Zulassung oder zu einer sonstigen Belastung des Klägers führen könnten.

**19** 4. Fragen der Auslegung des Unionsrechts, welche die Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union erforderlich machen, stellen sich im Streitfall nicht.

**20** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de