Urteil vom 12. Dezember 2023, VII R 60/20

Unzulässigkeit einer Leistungsklage mangels Rechtsschutzbedürfnisses

ECLI:DE:BFH:2023:U.121223.VIIR60.20.0

BFH VII. Senat

AO § 218 Abs 2, AO § 37 Abs 2, FGO § 40 Abs 1 Alt 3, FGO § 67 Abs 1, GG Art 103 Abs 1, GG Art 19 Abs 4 S 1, AO § 226 Abs 1, AO § 47, BGB § 388 S 1, AO § 118 S 1

vorgehend FG Bremen, 30. Oktober 2019, Az: 1 K 46/18 (5)

Leitsätze

Eine Leistungsklage auf Zahlung eines Erstattungsbetrags nach einer Aufrechnung ist unzulässig, wenn sie erhoben wurde, bevor ein bestandskräftiger Abrechnungsbescheid in Höhe des begehrten Zahlungsanspruchs vorliegt.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 30.10.2019 - 1 K 46/18 (5) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der A GmbH. Der A GmbH stand ein Erstattungsanspruch nach dem Luftverkehrsteuergesetz für die Kalenderjahre 2011 und 2012 in Höhe von ... € zu. Gleichzeitig schuldete sie Luftverkehrsteuern für den Zeitraum 19.12.2012 bis 31.12.2012 in Höhe von ... €, fällig am 20.01.2013, und für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.01.2013 in Höhe von ... €, fällig am 20.02.2013.

2 Am xx.xx.2013 beantragte die A GmbH die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Mit Beschluss des Amtsgerichts (AG) vom xx.xx.2013 wurde das vorläufige Insolvenzverfahren angeordnet und der Kläger zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestimmt.

3 Mit Schreiben vom xx.xx.2013 erklärte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) gegenüber dem Kläger die Aufrechnung der Forderung auf Entrichtung der Steuern für die Zeiträume 19.12.2012 bis 31.12.2012 und 01.01.2013 bis 31.01.2013 gegenüber dem Erstattungsanspruch für die Kalenderjahre 2011 und 2012.

4 Das Insolvenzverfahren wurde mit Beschluss des AG vom xx.xx.2013 eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt.

5 Mit Schreiben vom 19.08.2015 teilte das HZA dem Kläger mit, dass nach Aufrechnung ein Erstattungsanspruch in Höhe von ... € bestehe. Der Kläger ging hingegen von der Unwirksamkeit der Aufrechnung aus.

6 Am 23.12.2016 erhob der Kläger bei dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg Leistungsklage. Dieses verwies den Rechtsstreit aus Gründen der örtlichen Zuständigkeit mit Beschluss vom 23.02.2017 an das Finanzgericht Bremen (FG).

7 Das HZA zahlte den aus seiner Sicht bestehenden Erstattungsanspruch in Höhe von ... € am 06.03.2017 aus.

8 Mit der Eingangsverfügung des FG vom 21.03.2017 wurde der Kläger unter Bezugnahme auf das Urteil des

Finanzgerichts Köln vom 18.09.2014 - 4 K 4021/11 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 2156) auf Zulässigkeitsbedenken und den Weg der Anfechtungsklage gegen einen Abrechnungsbescheid hingewiesen.

9 Auf klägerischen Antrag hin erteilte das HZA am 25.09.2017 einen Abrechnungsbescheid, in dem ein Resterstattungsanspruch/Reststeueranspruch in Höhe von 0 € ausgewiesen wurde. Der Einspruch des Klägers gegen den Abrechnungsbescheid wurde mit Einspruchsentscheidung vom 27.04.2018 zurückgewiesen.

10 Mit Schriftsatz vom 23.05.2018 hat der Kläger beim FG die Erledigung des Rechtsstreits in Höhe des vom HZA erstatteten Betrages erklärt. Die Erledigungserklärung ist dem HZA unter Hinweis auf die Rechtsfolge des § 138 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) am 04.06.2018 zugestellt worden. Der Kläger führte im Schriftsatz vom 23.05.2018 weiter aus, dass er "an der erhobenen Leistungsklage festhält" und "[r]ein vorsorglich [...] hilfsweise beantragt", den Abrechnungsbescheid aufzuheben. Es stehe nach der ergangenen Einspruchsentscheidung unzweifelhaft fest, dass ihm ein Rechtsschutzbedürfnis hinsichtlich der erhobenen Leistungsklage zukomme und es aus prozessökonomischen Gründen nicht sachgerecht sei und einer geradezu querulatorischen Förmelei gleichkomme, ihn nunmehr auf eine neue Anfechtungsklage gegen den Abrechnungsbescheid des HZA vom 25.09.2017 zu verweisen.

11 Am 04.06.2018 teilte das FG dem Kläger mit, dass der Abrechnungsbescheid nicht Gegenstand dieses Verfahrens geworden sei und gegebenenfalls nach Abschluss des Einspruchsverfahrens angegriffen werden könne.

12 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 30.10.2019 ab, da sie nach ihrem Hauptantrag, der Verurteilung des HZA zur Zahlung, unzulässig sei. Eine auf Zahlung gerichtete Leistungsklage könne wegen § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) erst dann erhoben werden, wenn durch einen Abrechnungsbescheid über das Bestehen des geltend gemachten Anspruchs entschieden worden sei. Sofern ein Insolvenzverwalter Einwendungen gegen die durch eine Finanzbehörde erklärte Aufrechnung erheben wolle, sei dies nur im Wege der Anfechtungsklage gegen einen Abrechnungsbescheid möglich.

13 Die am 23.12.2016 erhobene Leistungsklage könne nicht aufgrund des gegen den nach Klageerhebung ergangenen Abrechnungsbescheid vom 25.09.2017 durchgeführten Einspruchsverfahrens in eine Anfechtungsklage umgedeutet werden. Denn der anzufechtende Bescheid müsse bereits zum Zeitpunkt der Klageerhebung erlassen worden sein.

14 Die Klage sei auch nach ihrem Hilfsantrag, der Aufhebung des Abrechnungsbescheids vom 25.09.2017, unzulässig. Sofern im Wege der eventuellen Klagehäufung ein weiterer Klagegegenstand in das Verfahren eingeführt werden solle, liege eine Klageänderung im Sinne von § 67 FGO vor. Eine Klageänderung sei aber nur statthaft, wenn neben den Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 FGO die Sachurteilsvoraussetzungen für das geänderte und für das ursprüngliche Klagebegehren gegeben seien. Wie dargestellt sei die ursprünglich erhobene Leistungsklage jedoch unzulässig gewesen.

15 Der Kläger habe durch die Formulierung eines Hilfsantrags in seinem Schriftsatz vom 23.05.2018 zu diesem Verfahren auch keine weitere eigenständige Anfechtungsklage gegen den Abrechnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung erhoben. Denn er habe eindeutig seinen Willen bekundet, einen Hilfsantrag in dem Verfahren der erhobenen Leistungsklage zu stellen. Für die Erhebung einer weiteren Klage böten seine Ausführungen keinen Anhaltspunkt.

16 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Er rügt die Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Nach der Senatsrechtsprechung habe der Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO die verbindliche Feststellung zum Inhalt, ob und inwieweit der festgesetzte Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis bereits verwirklicht, das heißt erfüllt, oder noch zu verwirklichen sei. Sei kein Abrechnungsbescheid ergangen, der den mit der Leistungsklage begehrten Erstattungsanspruch rechtsverbindlich feststelle, sei eine auf Steuererstattung gerichtete Leistungsklage unbegründet und nicht unzulässig (Senatsurteil vom 12.06.1986 - VII R 103/83, BFHE 147, 1, BStBl II 1986, 702). Damit hätten die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 FGO vorgelegen; die Eventualanfechtungsklage sei sachdienlich gewesen, um einen weiteren Rechtsstreit zu vermeiden. Denn hätte das FG die Leistungsklage als unbegründet abgewiesen, hätte es über die Begründetheit der hilfsweisen Anfechtungsklage entscheiden müssen. Diese wäre begründet gewesen, weil die Aufrechnung nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 der Insolvenzordnung unzulässig gewesen sei, und der Abrechnungsbescheid hätte entsprechend dem klägerischen Antrag geändert werden müssen. Folglich habe im Streitfall kein Prozessurteil ergehen dürfen.

17 Sollte der Senat hingegen nicht von einer Unbegründetheit, sondern von einer Unstatthaftigkeit ausgehen, hätte das FG auch dann über die hilfsweise Anfechtungsklage entscheiden müssen, da die Statthaftigkeit der Klage keine

Sachurteils-, sondern eine Zugangsvoraussetzung sei.

18 Schließlich rügt der Kläger in zweifacher Hinsicht die Verletzung von Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). So läge ein Gehörsverstoß vor, falls das FG darauf abgestellt haben sollte, dass ein Abrechnungsbescheid überhaupt nicht ergangen und die Leistungsklage daher unzulässig sei. Zudem verletze es den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs, dass das FG keinen Hinweis in Bezug auf seinen Antrag wegen des Abrechnungsbescheids gegeben habe, nämlich dass der Kläger eine Änderung des streitgegenständlichen Abrechnungsbescheids dahingehend begehre, dass dieser einen Erstattungsanspruch in Höhe von ... € nebst Zinsen seit dem 06.03.2017 feststelle. Spätestens auf einen entsprechenden Hinweis des FG hätte der Kläger einen entsprechenden ausdrücklichen Antrag gestellt. Allerdings ergebe sich der richtige Antrag insoweit bereits durch Auslegung des von ihm formulierten Antrags.

19 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und das HZA zur Zahlung von ... € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz seit dem 06.03.2017 an den Kläger zu verurteilen,
hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und den Abrechnungsbescheid vom 25.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.04.2018 dahingehend zu ändern, dass das HZA verpflichtet ist, an den Kläger ... € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz seit dem 06.03.2017 zu zahlen,
hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

20 Das HZA beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

21 Zur Begründung trägt das HZA vor, eine divergierende Rechtsprechung liege nicht vor. Der Sachverhalt des angeführten Senatsurteils unterscheide sich darin, dass im dortigen Fall bis zum Urteil kein Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO ergangen sei. Zudem beträfen die dortigen Entscheidungsgründe trotz der Bezeichnung als "unbegründet" im Kern die Statthaftigkeit der erhobenen Klageart. Eine inhaltliche Entscheidung über den zugrundeliegenden Streitgegenstand habe der Senat damals nicht getroffen. Ein der Rechtskraft fähiges abweisendes Sachurteil, in dem über den damals in Rede stehenden Erstattungsanspruch entschieden worden wäre, sei darin nicht zu erkennen. Die Ausführungen zur Unbegründetheit zielten ersichtlich nicht auf die materiell-rechtliche Lage. Somit gehe es in der von dem Kläger angeführten Entscheidung um die Zulässigkeit der Leistungsklage. Werde ohne einen Abrechnungsbescheid bei einem solchen Sachverhalt unmittelbar Leistungs- oder Feststellungsklage erhoben, fehle es am Rechtsschutzbedürfnis. Das müsse erst recht gelten, wenn zwar ein Abrechnungsbescheid vorliege, dieser aber seinem Inhalt nach nicht dem Klageziel entspreche. Der konkret geltend gemachte Anspruch müsse durch Verwaltungsakt festgestellt sein. Bei einer derartigen Subsidiarität der Leistungsklage gegenüber der Anfechtungsklage und der Verpflichtungsklage könne es nur um eine Sachurteilsvoraussetzung gehen.

22 Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liege ebenfalls nicht vor.

23 Die Parteien haben einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt.

Entscheidungsgründe

II.

24 Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

25 Die Revision wird als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klage sowohl nach ihrem Hauptantrag, der Verurteilung des HZA zur Zahlung eines Erstattungsbetrages in Höhe von ... € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz seit dem 06.03.2017, als auch nach ihrem Hilfsantrag, mit dem der Kläger die Aufhebung des Abrechnungsbescheids vom 25.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.04.2018 beantragt hat, unzulässig ist.

26 1. Die am 23.12.2016 erhobene Zahlungsklage des Klägers ist eine allgemeine Leistungsklage im Sinne des § 40 Abs. 1 Alternative 3 FGO.

27 § 40 Abs. 1 Alternative 3 FGO benennt als Klagemöglichkeit die Klage auf Erlangung einer "anderen Leistung". Sie ist im Gegensatz zu den beiden anderen in § 40 Abs. 1 FGO genannten Klagen, der Anfechtungs- und der Verpflichtungsklage, nicht verwaltungsaktbezogen, sondern richtet sich --entsprechend der zivilrechtlichen Terminologie-- auf ein Tun, Dulden oder Unterlassen der beklagten Behörde, also auf bloßes Verwaltungshandeln. Systematisch hat sie die Funktion einer Auffangklage, um --entsprechend dem verfassungsrechtlichen Auftrag aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG-- im Hinblick auf eine fehlende Verwaltungsaktqualität keine Rechtsschutzlücke zu hinterlassen (Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 40 FGO Rz 127, m.w.N.; von Beckerath in Gosch, FGO § 40 Rz 120 ff.; Neu in eKomm ab 01.01.2017, § 40 FGO Rz 20, m.w.N. (Aktualisierung v. 22.01.2019)).

28 Da die vorliegende Klage im Hauptantrag nicht auf den Erlass eines Verwaltungsakts gerichtet ist, sondern auf ein Handeln der Behörde --die Zahlung eines konkret bezifferten Geldbetrages--, hat der Kläger im Streitfall eine Leistungsklage im Sinne von § 40 Abs. 1 Alternative 3 FGO erhoben.

29 2. Der Kläger hätte vor der Erhebung der Zahlungsklage zunächst den Erlass eines bestandskräftigen Abrechnungsbescheids mit einem dem Antrag in der Leistungsklage entsprechenden Erstattungsbetrag erstreiten müssen.

30 a) Soweit über den Anspruch auf die begehrte Leistung durch einen Verwaltungsakt zu entscheiden ist, muss zunächst dieser angefochten werden, bevor die Leistung mit Erfolg eingeklagt werden kann.

31 Wenn dem angestrebten Realakt ein Verwaltungsakt vorauszugehen hat, ist nämlich die allgemeine Leistungsklage gegenüber der Verpflichtungsklage und der Anfechtungsklage subsidiär. Eine Klage ist subsidiär, wenn zur Erreichung des Klageziels eine andere Klageart beziehungsweise ein anderes Verfahren zur Verfügung steht (zur Subsidiarität der Leistungsklage gegenüber der Verpflichtungsklage: Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.03.1986 - IV R 304/84, BFHE 146, 215, BStBl II 1986, 509 und vom 16.12.1987 - I R 66/84, BFH/NV 1988, 319; Finanzgericht Sachsen-Anhalt, Urteil vom 17.06.2003 - 4 K 68/00, EFG 2004, 276, Rz 26 ff.).

32 Die allgemeine Leistungsklage kommt somit bei Vorrangigkeit des Ergehens eines Verwaltungsakts erst dann in Betracht, wenn dieser tatsächlich bestandskräftig erlassen worden ist und die Verwaltung sich lediglich weigert, die danach vorzunehmende Handlung auszuführen (Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 129; von Beckerath in Gosch, FGO § 40 Rz 121).

33 b) Dies gilt auch bei einem Streit über das Entstehen und über das (teilweise) Erlöschen eines Erstattungsanspruchs wie bei einem Streit um die Wirksamkeit einer Aufrechnung gemäß § 226 AO. Denn nach § 218 Abs. 2 AO entscheidet die Finanzbehörde über Streitigkeiten betreffend einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) durch Verwaltungsakt, dem sogenannten Abrechnungsbescheid. Gegenstand des Abrechnungsbescheids ist nur die Feststellung, inwieweit die in einem Steuerbescheid ausgewiesenen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis noch bestehen oder bereits erfüllt beziehungsweise erloschen sind (vgl. Senatsurteil vom 17.01.1995 - VII R 28/94, BFH/NV 1995, 580).

34 Die Aufrechnung stellt wie im bürgerlichen Recht ein Erfüllungssurrogat dar und führt gemäß § 47 AO zum Erlöschen des betroffenen Anspruchs. Sie erfolgt durch eine einseitige empfangsbedürftige (öffentlich-rechtliche) Willenserklärung. Dies ergibt sich unmittelbar aus § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 388 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Die Aufrechnungserklärung der Finanzbehörde ist also selbst kein Verwaltungsakt (Senatsurteil vom 28.07.1987 - VII R 145/83, BFH/NV 1988, 213, m.w.N.). Der Steuerpflichtige muss bei Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit der Aufrechnung und somit über die Frage, ob und inwieweit ein gegebenenfalls zunächst bestehender Erstattungsanspruch erloschen ist, erst den Erlass eines Abrechnungsbescheids beantragen, der als (sonstiger Steuer-)Verwaltungsakt seinerseits mit dem Einspruch und gegebenenfalls mit der Anfechtungsklage angefochten werden kann.

35 c) Verweigert die Finanzbehörde einen Abrechnungsbescheid, kann der Steuerpflichtige diesen nur durch eine Verpflichtungsklage erstreiten. Erst wenn die Behörde trotz Abrechnungsbescheids die Erstattung unterlässt, tritt an die Stelle der Verpflichtungsklage eine auf Zahlung gerichtete Leistungsklage (Krumm in Tipke/Kruse, § 33 FGO Rz 24, m.w.N.). Eine auf Zahlung gerichtete Leistungsklage kann somit nur dann Erfolg haben, wenn aufgrund eines abgeschlossenen Verwaltungsverfahrens der geltend gemachte Anspruch durch den Abrechnungsbescheid festgestellt ist und nur seine Verwirklichung (Erfüllung) im Sinne von § 218 Abs. 1 AO noch aussteht. Die

Wirksamkeit der Aufrechnung selbst kann dagegen aufgrund von § 218 Abs. 2 AO nicht im Rahmen einer unmittelbar erhobenen Leistungsklage überprüft werden (Senatsurteile vom 12.06.1986 - VII R 103/83, BFHE 147, 1, BStBl II 1986, 702 und vom 30.11.1999 - VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412; Senatsbeschluss vom 07.07.1998 - VII B 312/97, BFH/NV 1999, 150; Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 40 Rz 35; von Beckerath in Gosch, FGO § 40 Rz 121; Bartone, juris PraxisReport Steuerrecht --jurisPR-SteuerR-- 28/2010, Anm. 3).

36 3. Einer vor Bestehen eines bestandskräftigen Abrechnungsbescheids erhobenen Leistungsklage fehlt das Rechtsschutzbedürfnis.

37 a) Das Rechtsschutzbedürfnis ist eine ungeschriebene Sachentscheidungsvoraussetzung, die für alle gerichtlichen Verfahren gilt. Es ist in der Finanzgerichtsordnung ebenso wenig definiert wie in anderen Verfahrensordnungen und ist aus der Sicht des angerufenen Gerichts zu bestimmen. Denn diese ungeschriebene Sachentscheidungsvoraussetzung soll das Gericht schützen (Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 163 ff.).

38 b) Dass jede an einen Antrag gebundene gerichtliche Entscheidung ein Rechtsschutzbedürfnis voraussetzt, weiß das Bundesverfassungsgericht selbst als ein allgemein anerkanntes Rechtsprinzip und allen Prozessordnungen gemeinsame Sachentscheidungsvoraussetzung zu kennzeichnen, die sich aus dem auch im Prozessrecht geltenden Gebot von Treu und Glauben, dem Verbot des Missbrauchs prozessualer Rechte sowie dem auch für die Gerichte geltenden Grundsatz der Effizienz staatlichen Handelns ableitet (Hummel in Burkiczak/Dollinger/Schorkopf, 2. Aufl., § 96a BVerfGG Rz 15, m.w.N.). Es beruht auf dem Grundgedanken, dass das Gericht vor einer Arbeitsbelastung geschützt werden soll, die nicht zum Schutz subjektiver Rechte nötig ist oder diesem Zweck jedenfalls nicht dienstbar gemacht wird (Schenke in: Kahl/Waldhoff/Walter [Hg.], BK, Art. 19 Abs. 4 Rz 317).

39 Das Rechtsschutzbedürfnis ist damit gegeben, wenn der Rechtssuchende ein berechtigtes Interesse an der Inanspruchnahme gerichtlicher Hilfe hat und sein angestrebtes Ziel nicht auf einfacheren oder kostengünstigeren Wegen erreichen kann. Ein Rechtsschutzbedürfnis für eine Leistungsklage ist demgemäß nicht gegeben, wenn der Kläger sein Ziel auf wesentlich einfacherem Wege, insbesondere im Wege der Anfechtungsklage erreichen kann (vgl. BFH-Urteil vom 13.03.1986 - IV R 304/84, BFHE 146, 215, BStBl II 1986, 509). Denn in der Regel ist im Hinblick auf die Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG) davon auszugehen, dass die Behörde die gebotenen Konsequenzen zugunsten des Steuerpflichtigen aus der gerichtlichen Entscheidung anlässlich des Anfechtungs- oder Verpflichtungsverfahrens zieht und es daher keiner Verurteilung auf Zahlung des Geldbetrages bedarf (Senatsurteile vom 16.07.1980 - VII R 24/77, BFHE 131, 158, BStBl II 1980, 632, unter 2. der Entscheidungsgründe und vom 01.12.1998 - VII R 147/97, BFHE 187, 362; Senatsbeschluss vom 28.01.2002 - VII B 83/01, unter II.1.b; Krumm in Tipke/Kruse, § 40 FGO Rz 26; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 100 Rz 97). So wurde das Rechtsschutzbedürfnis für eine Zahlungsklage verneint, mit der die Unwirksamkeit einer vom Finanzamt erklärten Aufrechnung geltend gemacht wurde, da die dortige Klägerin dieses Ziel durch eine Anfechtungsklage gegen einen Abrechnungsbescheid erreichen könne (Finanzgericht Köln, Urteil vom 18.09.2014 - 4 K 4021/11; s. ferner von Beckerath in Gosch, FGO § 40 Rz 40; Kreft, Der Betrieb 2013, M14; Bartone, jurisPR-SteuerR 28/2010, Anm. 3).

40 c) Als Sachentscheidungsvoraussetzung stellt das Rechtsschutzbedürfnis eine zentrale Zulässigkeitsvoraussetzung für eine Klage dar; seine Prüfung erfolgt im Rahmen der Beurteilung der Zulässigkeit einer Klage.

41 Sachentscheidungsvoraussetzungen sind Zulässigkeitsvoraussetzungen. Sie müssen erfüllt sein, damit das Gericht in die Sachprüfung eintreten und ein Sachurteil erlassen kann. Die allgemeinen Sachentscheidungsvoraussetzungen gelten für jedes Verfahren (BFH-Beschluss vom 30.08.2023 - X B 58/23, Rz 16; Borgdorf/Seibel in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 140. Lfg. 10.2023 vor § 40 FGO Rz 2). Ihr Vorliegen ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen. Fehlt auch nur eine Voraussetzung, ist die Klage unzulässig. Sie ist durch Prozessurteil abzuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2008 - VIII R 8/07, BFHE 222, 46, BStBl II 2008, 941; BFH-Beschluss vom 21.12.2004 - XI B 176/03, unter II.; Borgdorf/Seibel in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 140. Lfg. 10.2023 vor § 40 FGO Rz 5).

42 d) Die Frage, ob die Klage zulässig ist, darf vom Gericht nicht offengelassen werden. Damit kann über eine Klage in der Sache grundsätzlich erst dann entschieden werden, wenn die prozessualen Sachentscheidungsvoraussetzungen erfüllt sind.

43 Denn die Rechtskraft eines Urteils, mit dem ausschließlich über die Zulässigkeit entschieden worden ist, erstreckt sich nur auf die darin entschiedenen Sachentscheidungsvoraussetzungen und nicht auf den materiell-rechtlichen Streitgegenstand. Eine Entscheidung in der Sache selbst wird hingegen nicht getroffen. Die Rechtskraft eines

Prozessurteils steht damit einer erneuten Entscheidung, in der erstmals in der Sache entschieden wird, nicht entgegen (von Beckerath in Gosch, FGO § 33 Rz 36.5; Brandt in Gosch, FGO § 110 Rz 115; vgl. ferner Senatsurteil vom 30.08.1988 - VII R 149/85, unter 1. der Entscheidungsgründe; BFH-Beschluss vom 16.04.2014 - II B 59/13, Rz 4 und 10).

44 Würde eine trotz fehlendem Abrechnungsbescheid erhobene Leistungsklage hingegen als unbegründet angesehen, wäre über den Leistungsanspruch auf Zahlung des gegebenenfalls zu erstattenden Betrages bereits rechtskräftig entschieden worden (vgl. Brandt in Gosch, FGO § 110 Rz 108; zur bisher unbeantworteten Frage, ob unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts auch im Anwendungsbereich der Finanzgerichtsordnung unter gewissen Voraussetzungen ein Ende der Rechtskraftwirkung von Sachurteilen angenommen werden kann, wenn sich die Sach- und Rechtslage für das rechtskräftig abgewiesene Klagebegehren zugunsten des Klägers nachträglich verändert --soweit das Begehren im Rahmen des zeitlichen Anwendungsbereichs der Änderung geltend gemacht wird--, s. BFH-Urteile vom 04.03.2020 - II R 11/17, BFHE 268, 401, BStBl II 2021, 155, Rz 15 ff. und vom 11.02.2021 - VI R 37/18, Rz 38; ferner Brandt in Gosch, FGO § 110 Rz 105).

45 e) Soweit frühere Entscheidungen des Senats in der Weise verstanden werden könnten, dass eine Leistungsklage, die erhoben wurde, bevor ein bestandskräftiger Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO vorliegt, nicht begründet/unbegründet wäre (Senatsurteile vom 12.06.1986 - VII R 103/83, BFHE 147, 1, BStBl II 1986, 702 und vom 30.11.1999 - VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412; Senatsbeschlüsse vom 07.07.1998 - VII B 312/97, BFH/NV 1999, 150 und vom 10.05.2007 - VII B 195/06), präzisiert der Senat diese nunmehr dahingehend, dass eine solche Leistungsklage unzulässig ist.

46 f) Nach diesen Maßstäben fehlt im Streitfall für die Zahlungsklage, mit der die Unwirksamkeit der vom HZA erklärten Aufrechnung und das Bestehen eines Erstattungsanspruchs nach § 37 Abs. 2 AO geltend gemacht wird, das Rechtsschutzbedürfnis, da der Kläger dieses Ziel durch einen Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids nach § 218 Abs. 2 AO mit anschließendem Einspruch und Anfechtungsklage hätte erreichen können und insoweit die Leistungsklage subsidiär ist. Die Beteiligten befinden sich im falschen Verfahren. Soweit sich der Kläger auf das Vorliegen des Abrechnungsbescheids beruft, fehlt es an einer Feststellung des begehrten Erstattungsanspruchs, da der Bescheid auf 0 € lautet. Das Rechtsschutzbedürfnis lässt sich nämlich nicht allein aus dem Erlass eines Abrechnungsbescheids herleiten.

47 4. Die Klage ist auch nach ihrem Hilfsantrag unzulässig.

48 Zwar kann ein Kläger grundsätzlich in einem laufenden Klageverfahren ein weiteres Begehren geltend machen; auch eine eventuelle Klagehäufung durch einen Hilfsantrag ist insoweit grundsätzlich möglich. Allerdings müssen dann die Voraussetzungen einer Klageänderung nach § 67 FGO erfüllt sein. Dies ist hier nicht der Fall.

49 a) Eine Klageänderung liegt unter anderem vor, wenn durch Erweiterung des Klageantrags im Rahmen einer nachträglichen objektiven Klagehäufung (§ 43 FGO) ein weiterer Klagegegenstand in das Verfahren eingeführt wird. Wird das neue Klagebegehren hilfsweise geltend gemacht, so tritt eine Klageänderung im Wege der eventuellen Klagehäufung ein (Paetsch in Gosch, FGO § 67 Rz 15 ff., m.w.N.).

50 b) Eine Klageänderung ist nur zulässig, wenn sowohl für das ursprüngliche als auch das geänderte Klagebegehren die allgemeinen Sachentscheidungsvoraussetzungen erfüllt sind. Die Sachentscheidungsvoraussetzungen stehen --wie dargelegt-- nicht zur Disposition der Beteiligten; sie dürfen daher durch die Klageänderung nicht unterlaufen werden. Eine Ausnahme hiervon ist auch nicht aus Gründen der Prozessökonomie oder der sozialen Fürsorge möglich, da ansonsten der Weg zu einer Sachentscheidung für solche Klagebegehren eröffnet wäre, die mit einer selbständigen Klage nicht (mehr) geltend gemacht werden könnten (BFH-Urteile vom 22.12.2011 - III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 44 und vom 25.04.2017 - VIII R 64/13, Rz 49, m.w.N.; Paetsch in Gosch, FGO § 67 Rz 35, m.w.N.; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 67 Rz 18, m.w.N.).

51 Da die ursprüngliche Klage im Streitfall mangels Rechtsschutzbedürfnisses des Klägers unzulässig ist, wird hierdurch auch eine zulässige Klageänderung ausgeschlossen. Damit scheidet eine Klageänderung im Streitfall aus.

52 5. Der Antrag auf Zahlung von Zinsen teilt als Nebenanspruch das Schicksal des geltend gemachten Hauptanspruchs auf Erstattung von ... €.

53 6. Schließlich hat das FG nicht den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt.

54 a) Einerseits hat das FG in seinem Urteil mehrfach auf den Abrechnungsbescheid verwiesen, sodass es die Existenz dieses Bescheids zur Kenntnis genommen hat. Dies gilt auch in den Entscheidungsgründen des Urteils unter 1. Dort führt das FG aus, dass die Leistungsklage unzulässig ist. Dabei stellt das FG inzidenter darauf ab, dass das Bestehen des geltend gemachten Anspruchs --nämlich des Erstattungsanspruchs in Höhe von ... €-- von der Regelung des Abrechnungsbescheids, der auf 0 € lautet, nicht abgedeckt ist. Denn es führt aus, "dass eine auf Zahlung gerichtete Leistungsklage erst dann erhoben werden kann, wenn durch einen Abrechnungsbescheid über das Bestehen des geltend gemachten Anspruchs entschieden worden ist". Hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit der Leistungsklage sind die Rechtsfolgen im Fall eines gänzlich fehlenden Abrechnungsbescheids und eines auf 0 € lautenden Abrechnungsbescheids identisch: Für die Erhebung der Leistungsklage fehlt das Rechtsschutzbedürfnis.

55 b) Andererseits ist die Rüge einer Verletzung von Art. 103 Abs. 1 GG --soweit sie überhaupt nachvollziehbar ist-- unbegründet, soweit der Kläger vorträgt, das FG habe einen Hinweis dahingehend unterlassen, dass er sein Ziel mit einer Anfechtungsklage in Gestalt einer Abänderungsklage verfolgen müsse und sein ausdrücklicher Antrag daher auf einen Erstattungsbetrag nicht von 0 €, sondern von ... € lauten müsse. Denn auch ein solcher Antrag wäre aus denselben Gründen unzulässig wie die hilfsweise beantragte Aufhebung des Abrechnungsbescheids; eine Klageänderung wäre mangels zulässig erhobener Leistungsklage auch mit anders formuliertem Hilfsantrag unwirksam gewesen.

56 Zutreffend hat das FG diesbezüglich auch ausgeführt, dass der Kläger mit seinem Schriftsatz vom 23.05.2018 keine weitere eigenständige Anfechtungsklage erhoben hat. Eine vom Kläger nun eventuell begehrte Auslegung seiner hilfsweise erhobenen Anfechtungsklage als eigenen Abänderungsantrag scheidet nämlich aus, da ihn das FG auf die Zulässigkeitsbedenken wiederholt hingewiesen und die Möglichkeit einer Anfechtungsklage dargestellt hat. Dennoch hat der anwaltlich vertretene und auch selbst fachkundige Kläger seinen als Leistungsklage formulierten Klageantrag nach Ergehen des Abrechnungsbescheids unverändert beibehalten, ausdrücklich an der Leistungsklage festgehalten, nur "[r]ein vorsorglich [...] hilfsweise" eine Anfechtungsklage erhoben und das Erfordernis einer eigenständigen Anfechtungsklage als reine Förmelei abgetan. Diese eindeutige Formulierung entzieht sich einer anderweitigen Auslegung. Im Übrigen ist es nicht Aufgabe des Gerichts, über die trotz Hinweises des Gerichts gestellten Anträge eines rechtskundig vertretenen Prozessbeteiligten hinwegzugehen und einen explizit hilfsweise gestellten Antrag als einen eigenständigen auszulegen.

57 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de