

# Urteil vom 14. Oktober 2025, VII R 5/23

**Maßgeblicher Entscheidungszeitpunkt für eine Verpflichtungsklage bei einer Ermessensreduzierung auf Null**

ECLI:DE:BFH:2025:U.141025.VIIR5.23.0

BFH VII. Senat

FGO § 90 Abs 2, FGO § 90a Abs 2 S 2, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 101 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 227

vorgehend FG Hamburg, 20. Dezember 2022, Az: 4 K 79/22

## Leitsätze

1. NV: Bei einer Ermessensreduzierung auf Null kommt es für eine Klage, die gemäß § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Verpflichtung einer Finanzbehörde zum Erlass eines begehrten Verwaltungsakts gerichtet ist, auf die im Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz bestehende Sach- und Rechtslage an.
2. NV: Entscheidet das Finanzgericht über einen nicht (mehr) gestellten Antrag anstatt über den vom Kläger tatsächlich gestellten Antrag, stellt dies einen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO dar, weil das Finanzgericht damit über das Klagebegehren hinausgeht.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird der Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Hamburg vom 20.12.2022 - 4 K 79/22 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hielt am 19.11.2007 bei einer Verkehrskontrolle durch die Autobahnpolizei (...) unverzollte und unversteuerte Zigaretten mit Herkunft aus (...) in seinem Besitz.
- 2 Mit bestandskräftigem Steuer- und Zinsbescheid vom 06.03.2008 setzte der Beklagte und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) gegen den Kläger ... € Zoll, ... € Tabaksteuer, ... € Einfuhrumsatzsteuer und ... € Hinterziehungszinsen, zusammen ... €, fest und betrieb die Zwangsvollstreckung. Nachdem der Kläger auf die Zollschuld ... € gezahlt hatte, erließ ihm das HZA mit Bescheid vom 07.11.2013 von Amts wegen die verbliebene Zollschuld. Von den übrigen Abgabenschulden tilgte der Kläger bis zum 16.09.2022 insgesamt ... €. Gleichzeitig entstanden jedoch Säumniszuschläge in Höhe von ... €, sodass die Rückstände insgesamt über ... € betrugen.
- 3 Mit Schreiben vom 20.04.2018 beantragte der Kläger einen Erlass der Steuern und Zinsen nebst Säumniszuschlägen aus dem Bescheid vom 06.03.2008 aus Billigkeitsgründen gemäß § 227 der Abgabenordnung (AO). Diesen Antrag lehnte das HZA mit Bescheid vom 11.09.2018 ab. Dabei bezog es sich auf offene Abgabenforderungen in Höhe von insgesamt ... € (davon Einfuhrumsatzsteuer: ... €). Den hiergegen gerichteten Einspruch des Klägers vom 11.10.2018 wies das HZA mit Einspruchentscheidung vom 09.09.2020 als unbegründet zurück.
- 4 In dem dagegen geführten Klageverfahren trennte das Finanzgericht (FG) mit Beschluss vom 04.10.2022 - 4 K 106/20 das hier streitgegenständliche Verfahren betreffend die Ablehnung des Erlasses von

Einfuhrumsatzsteuer ab (neues Aktenzeichen: 4 K 79/22). Über die Klage im Übrigen entschied das FG mit rechtskräftigem Gerichtsbescheid vom 03.11.2022 - 4 K 106/20 dahingehend, dass es das HZA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 11.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.09.2020 verpflichtete, die Tabaksteuerschuld sowie die Zinsen und Säumniszuschläge auf Zoll, Tabaksteuer und Einfuhrumsatzsteuer aus dem Steuer- und Zinsbescheid vom 06.03.2008 zu erlassen. Gleichzeitig verpflichtete das FG das HZA mit rechtskräftigem Gerichtsbescheid vom 03.11.2022 - 4 K 73/22, die bisher auf die Tabaksteuerschuld verbuchten Zahlungen zur Tilgung der Einfuhrumsatzsteuerschuld zu bestimmen, sodass --nach Umsetzung dieser Entscheidung-- nur noch eine nicht getilgte Einfuhrumsatzsteuerschuld in Höhe von ... € verblieb.

- 5 Der Kläger entrichtete daraufhin den verbliebenen Einfuhrumsatzsteuerbetrag an das HZA, sodass alle Forderungen erloschen. Sein Klagebegehren beschränkte der Kläger mit Schriftsatz vom 20.12.2022 ausdrücklich auf die "Erstattung" der zuletzt noch offenen Einfuhrumsatzsteuer.
- 6 Mit dem angegriffenen Gerichtsbescheid vom 20.12.2022 - 4 K 79/22 verpflichtete das FG das HZA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 11.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.09.2020, dem Kläger Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ... € aus dem Steuer- und Zinsbescheid vom 06.03.2008 zu erlassen, und ließ die Revision zu. Der Kläger habe einen Anspruch auf Erlass der im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung noch nicht erloschenen Einfuhrumsatzsteuerschuld gemäß § 227 AO gehabt, wobei er sein Begehr auf den Erlass der Einfuhrumsatzsteuerschuld in Höhe von ... €, die nach der Umsetzung des Gerichtsbescheids vom 03.11.2022 - 4 K 73/22 noch offen gewesen sei, beschränkt habe. Dass der Kläger nach Erlass der Einspruchsentscheidung den offenen Betrag beglichen habe, führe nicht zur "Umdeutung" des Klagebegehrens in einen Erstattungsantrag. Hierzu verwies das FG auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) vom 23.08.1990 - 8 C 42.88 (Deutsches Verwaltungsblatt --DVBl-- 1990, 1405 [Rz 34]).
- 7 Mit seiner Revision rügt das HZA die Verletzung von Bundesrecht. Das FG sei im Streitfall zu Unrecht von einer Anwendbarkeit des § 227 AO ausgegangen.
- 8 Das HZA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger hat keinen ausdrücklichen Antrag gestellt.
- 10 Er ist der Auffassung, die Revision sei unbegründet, da das FG zutreffend eine Verpflichtung des HZA zum Erlass der noch offenen Einfuhrumsatzsteuerforderung gemäß § 227 AO ausgesprochen habe.
- 11 Die Beteiligten haben einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 12 Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 13 Die Revision des HZA, die aufgrund der Revisionszulassung durch das FG im Gerichtsbescheid nach § 90a Abs. 2 Satz 2 FGO statthaft ist, ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 14 Unter Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO hat das FG über einen vom Kläger nicht (mehr) gestellten Antrag entschieden, und zwar über den Antrag, das HZA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 11.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.09.2020 zu verpflichten, die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ... € zu erlassen (§ 227 Halbsatz 1 AO). Mit Schriftsatz vom 20.12.2022 hatte der Kläger aber dem FG die Zahlung des zu dem Zeitpunkt noch verbliebenen Einfuhrumsatzsteuerbetrags an das HZA angezeigt und sein Klagebegehren ausdrücklich auf die Erstattung dieses Betrags umgestellt. Gleichwohl ist das FG davon ausgegangen, die Begleichung des offenen Betrags führe nicht zur "Umdeutung" des Klagebegehrens in einen Erstattungsantrag (§ 227 Halbsatz 2 AO) und hat über einen Erlassantrag des Klägers entschieden. Ein Erlassantrag entsprach jedoch nicht mehr dem tatsächlichen Klagebegehren des Klägers. Über den tatsächlich vom Kläger gestellten Antrag hat das FG hingegen nicht entschieden.

- 15** 1. Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden. Bindung an das Klagebegehren bedeutet, dass das Gericht dem Kläger grundsätzlich nicht etwas anderes (qualitativ) zusprechen darf, als dieser begehrt. Dementsprechend liegt ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO dann vor, wenn das Finanzgericht über einen ursprünglich gestellten Antrag entscheidet anstatt über einen zwischenzeitlich geänderten und damit dem Kläger etwas zuspricht, das dieser nicht beantragt hat (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.04.2010 - IX B 221/09, Rz 2, und vom 25.10.2011 - IV B 59/10, Rz 14; vgl. auch Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHS<sup>p</sup>--, § 96 FGO Rz 241; Holle in Gosch, FGO § 96 Rz 13, m.w.N.).
- 16** Bei der Auslegung von Prozesserkklärungen ist der Senat nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung des Finanzgerichts gebunden. Zur Bestimmung des Gegenstands des Klagebegehrens sind vielmehr alle bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteile vom 14.12.2023 - IV R 2/21, BFHE 283, 190, BStBl II 2024, 481, Rz 26, und vom 20.08.2015 - IV R 12/12, Rz 7).
- 17** 2. Diese Maßstäbe zugrunde gelegt war das Klagebegehren im Streitfall allein auf eine Erstattung der zuletzt gezahlten Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ... € --und nicht auf deren Erlass-- gerichtet. Dies folgt zum einen aus dem mit Schriftsatz vom 20.12.2022 ausdrücklich formulierten Klagebegehren, zum anderen aber aus dem Umstand, dass nur ein solches Begehren dem Rechtsschutzinteresse des Klägers entsprach. Denn für die Beurteilung der Streitfrage war auf den Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz, hier also auf den Zeitpunkt des Ergehens des Gerichtsbescheids abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Kläger die Einfuhrumsatzsteuer bereits vollständig entrichtet.
- 18** a) Gemäß § 227 Halbsatz 1 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Unter den gleichen Voraussetzungen können gemäß § 227 Halbsatz 2 AO bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.
- 19** b) Der für die Beurteilung über die Ermessensentscheidung maßgebliche Zeitpunkt ist im Erlassfall grundsätzlich derjenige der letzten Verwaltungsentscheidung und im Erstattungsfall derjenige der Abgabenentrichtung (BFH-Urteil vom 27.05.1987 - X R 41/81, BFH/NV 1987, 691, unter 2.b; von Groll in HHS<sup>p</sup>, § 227 AO Rz 335; Loose in Tipke/Kruse, § 227 AO Rz 114). Für eine Erstattung muss also die Einziehung im Zeitpunkt der Zahlung der Steuer unbillig sein (BFH-Urteile vom 24.09.1976 - I R 41/75, BFHE 120, 212, BStBl II 1977, 127, unter II., und vom 26.02.1987 - IV R 298/84, BFHE 149, 126, BStBl II 1987, 612, unter 2.b; BVerwG-Urteil vom 29.09.1982 - 8 C 49.82, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1984, 302; BeckOK AO/Oosterkamp, 33. Ed. 15.07.2025, AO § 227 Rz 67). Dabei führt allerdings eine Zahlung, die erst nach der letzten Verwaltungsentscheidung erfolgt, nicht zur Verlagerung des maßgeblichen Beurteilungszeitpunkts auf einen späteren Zeitpunkt; vielmehr kann durch das Abstellen auf die Zahlung nur ein früherer Zeitpunkt maßgeblich werden (BVerwG-Urteil vom 23.08.1990 - 8 C 42.88, DVBl 1990, 1405 [Rz 34]).
- 20** Aufgrund des letztgenannten BVerwG-Urteils, auf welches das FG ausdrücklich verwies, stellte das FG auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung ab, hier der Einspruchsentscheidung vom 09.09.2020. Zu diesem Zeitpunkt waren die ursprünglich streitigen Abgabenrückstände noch offen, sodass das FG den Klageantrag als einen Erlassantrag ausgelegt hat. Dieser Klage hat das FG stattgegeben und eine Verpflichtung des HZA zum Erlass ausgesprochen. Dabei ist es von einer Ermessensreduzierung auf Null ausgegangen.
- 21** c) Bei einer Ermessensreduzierung auf Null kommt es aber für eine Klage, die gemäß § 101 Satz 1 FGO auf die Verpflichtung einer Finanzbehörde zum Erlass eines begehrten Verwaltungsakts gerichtet ist, auf die im Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz bestehende Sach- und Rechtslage an (BFH-Urteile vom 11.10.2017 - IX R 2/17, Rz 20, und vom 14.03.2012 - XI R 33/09, BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, Rz 26 und 27; BVerwG-Urteil vom 21.01.1992 - 1 C 49.88, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1992, 1211, unter 2.b bb; Koenig/Klüger, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 227 Rz 57; BeckOK AO/Oosterkamp, 33. Ed. 15.07.2025, AO § 227 Rz 86; Rauda in HHS<sup>p</sup>, § 101 FGO Rz 27; Brandis in Tipke/Kruse, § 101 FGO Rz 8; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 101 Rz 2). Eine solche Verpflichtung kann nur ausgesprochen werden, wenn zu dem Zeitpunkt, in dem die gerichtliche Entscheidung ergeht, ein Anspruch auf die erstrebte Verpflichtung der Behörde besteht (BFH-Urteile vom 11.10.2017 - IX R 2/17, Rz 20, und vom 14.03.2012 - XI R 33/09, BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, Rz 27; Rauda in HHS<sup>p</sup>, § 101 FGO Rz 25). Damit kommt es auf denselben Zeitpunkt wie bei der Verpflichtung zum Erlass gebundener Verwaltungsakte an (BFH-Urteil vom 14.03.2012 - XI R 33/09, BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, Rz 26 f.).

- 22** d) Nach diesen Maßstäben war der maßgebliche Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz im Streitfall mithin der Erlass des Gerichtsbescheids vom 20.12.2022 - 4 K 79/22. Das FG konnte nicht einen Antrag zur Verpflichtung des HZA zum Erlass der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ... € zugrunde legen, da dieser Antrag unzulässig gewesen wäre. Zum maßgeblichen Zeitpunkt bestanden keine Abgabenrückstände mehr, die hätten erlassen werden können, sodass ein Rechtsschutzbedürfnis fehlte.
- 23** 3. Die Klage ist mit ihrem --zutreffend ausgelegten-- Klageantrag unbegründet. Weitere tatsächliche Feststellungen sind für diese Entscheidung nicht erforderlich. Da die Sache spruchreif ist, war die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Dabei konnte der Senat dahinstehen lassen, ob § 227 AO hinsichtlich persönlicher Billigkeitsgründe auf die Einfuhrumsatzsteuer überhaupt anwendbar ist. Denn der Kläger hat zu der Frage, ob im maßgeblichen Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung am 20.12.2022 persönliche Billigkeitsgründe vorlagen, die zu einer Erstattung gemäß § 227 Halbsatz 2 AO führen könnten, nichts vorgetragen. Es sind nach Aktenlage für diesen Zeitpunkt auch keine persönlichen Billigkeitsgründe ersichtlich.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)