

# Urteil vom 20. Januar 2026, VII R 36/23

## Unzulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage gegen eine Prüfungsverfügung

ECLI:DE:BFH:2026:U.200126.VIIR36.23.0

BFH VII. Senat

SchwarzArbG § 2 Abs 1, AEntG § 6 Abs 9, SAFleischWiG § 6a Abs 2, SAFleischWiG § 6a Abs 3, SAFleischWiG § 7 Abs 1, FGO § 100 Abs 1 S 4

vorgehend FG Hamburg, 08. Dezember 2023, Az: 4 K 117/22

## Leitsätze

1. NV: Das für eine Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung erforderliche berechnete Interesse muss vom Kläger dargelegt werden, es sei denn, es liegt offensichtlich vor.
2. NV: Ein berechtigtes Interesse für die Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Prüfungsverfügung kann auf die Möglichkeit eines Verwertungsverbots jedenfalls dann nicht gestützt werden, wenn die Voraussetzungen eines Verwertungsverbots offensichtlich nicht vorliegen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Hamburg vom 08.12.2023 - 4 K 117/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) stellt an ihrem Standort in A sogenannte Convenience-Produkte wie "Chicken Nuggets" und Schnitzel her. Der Produktionsprozess umfasst die Annahme rohen Hühnerfleisches mit einer stichprobenartigen Warenkontrolle. Die aufgetaute Tiefkühlware sowie die angelieferte frische Ware werden sodann ausgepackt und im Schneiderraum sortiert und geschnitten. Im sogenannten Tumbler werden den Fleischteilen Marinade und Gewürze zugefügt, bevor das Fleisch teilweise in einen brätartigen Zustand zu Fleischmasse verarbeitet wird. An den Veredelungslinien wird Ware zu Schnitzeln und "Chicken Wings" verarbeitet und nachfolgend gefrostet, bevor sie im "High-Risk-Bereich" auf einer Verpackungslinie automatisch in Beutel abgepackt und luftdicht verschlossen wird. Die im Beutel verschlossenen Produkte werden in der Abteilung Verpackung kartoniert und teils zwischengelagert oder direkt in verschlossenen Kartons zum Lager oder zur Palettierung befördert. Der Standort verfügt zudem über ein Tiefkühl- und Hilfs-/Betriebsstofflager, eine Abteilung Verwaltung, eine Werkstatt sowie eine Qualitätssicherung.
- 2 Mit Verfügung vom 30.08.2022 ordnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) für den Standort der Klägerin in A eine Prüfung nach § 2 Abs. 1 des Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetzes in der im Streitfall geltenden Fassung (SchwarzArbG) in Verbindung mit dem Gesetz zur Sicherung von Arbeitnehmerrechten in der Fleischwirtschaft in der im Streitfall geltenden Fassung (GSA Fleisch) an. Nach Nr. 5 Buchst. c der Prüfungsverfügung sollte das HZA prüfen, ob Arbeitnehmer entgegen § 6a Abs. 2 i.V.m. § 6a Abs. 3 GSA Fleisch "ver- oder entliehen werden oder wurden". Weiterhin sollte es nach Nr. 9 der Prüfungsverfügung prüfen, ob entgegen § 6a oder § 7 Abs. 1 GSA Fleisch

- a) ein Betrieb oder eine übergreifende Organisation, in dem oder in der geschlachtet wird, Schlachtkörper zerlegt werden oder Fleisch verarbeitet wird, nicht durch den alleinigen Inhaber geführt wird oder wurde,
- b) die Nutzung eines Betriebes oder einer übergreifenden Organisation, in dem oder in der geschlachtet wird, Schlachtkörper zerlegt werden oder Fleisch verarbeitet wird, ganz oder teilweise einem anderen gestattet wird oder wurde, oder
- c) Personen im Bereich der Schlachtung einschließlich der Zerlegung von Schlachtkörpern sowie im Bereich der Fleischverarbeitung tätig werden oder wurden."

- 3 Die Prüfung, die den Zeitraum vom 01.01.2021 bis zum 30.08.2022 umfasste, begann am 30.08.2022. Am 31.01.2023 erstellte das HZA einen Prüfungsbericht. Hierin führte es unter Tz. 3.5 aus, die Prüfung habe keine Beanstandungen im Hinblick auf Fremdleistungen (§ 6a Abs. 3 GSA Fleisch) oder Unregelmäßigkeiten ergeben. In der Produktion seien keine Arbeitnehmer festgestellt worden, die nicht bei der Klägerin beschäftigt gewesen seien (§ 6a Abs. 2, 3 GSA Fleisch). Unter Tz. 3.8 führte das HZA weiter aus, bei der Prüfung der Inhaberregelung gemäß § 6a Abs. 1 GSA Fleisch seien abweichende Inhaberstrukturen nicht festgestellt worden.
- 4 Mit ihrem Einspruch gegen die Prüfungsverfügung beanstandete die Klägerin Nr. 5 Buchst. c und Nr. 9 der Prüfungsverfügung und machte geltend, sie unterhalte an ihrem Standort in A keinen Betrieb der Fleischwirtschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 GSA Fleisch. In dem Betrieb werde nicht überwiegend Fleisch im Sinne von § 6 Abs. 9 des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes (AEntG) verarbeitet. Nachdem das HZA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 20.10.2022 als unbegründet zurückgewiesen hatte, erhob die Klägerin am 18.11.2022 Klage. Aufgrund eines gerichtlichen Hinweises, dass der angefochtene Verwaltungsakt durch den Prüfungsbericht vom 31.01.2023 erledigt sei, stellte die Klägerin ihren Klageantrag um und beehrte die Feststellung, dass die Prüfungsverfügung in Bezug auf die Prüfungspunkte Nr. 5 Buchst. c und Nr. 9 rechtswidrig gewesen sei. Das HZA hielt die Fortsetzungsfeststellungsklage für unzulässig, da die Klägerin kein Feststellungsinteresse dargelegt habe.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es hielt die Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage für zulässig. Nach Abschluss der Prüfung habe sich die Prüfungsverfügung erledigt. Die Klägerin habe ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsverfügung, weil ein steuerrechtliches oder bußgeldrechtliches Verwertungsverbot in Bezug auf die im Rahmen der Prüfung erlangten Erkenntnisse erreicht werden könnte.
- 6 Die Klage sei jedoch unbegründet. Die Prüfungsverfügung sei rechtmäßig gewesen. Sie habe ihre Rechtsgrundlage in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c und Nr. 9 SchwarzArbG sowie § 6b Abs. 1 Satz 1 GSA Fleisch. Die Anordnung der Prüfung sei im Hinblick auf die angegriffenen Nr. 5 Buchst. c und Nr. 9 der Prüfungsverfügung rechtmäßig, da sie den Prüfungsumfang entsprechend § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c und Nr. 9 SchwarzArbG beschreibe und sich auf die Ge- und Verbote nach § 6a GSA Fleisch beziehe. Da die Klägerin an ihrem Standort in A sogenannte Convenience-Produkte herstelle und hierzu Fleisch verarbeite, erscheine die Annahme, dass sie als Betrieb der Fleischwirtschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 GSA Fleisch anzusehen sei und den Einschränkungen des § 6a GSA Fleisch unterliege, nicht als willkürlich oder sachwidrig. Im Übrigen müssten die Behörden der Zollverwaltung die Möglichkeit erhalten, in tatsächlicher Hinsicht zu prüfen und festzustellen, ob und in welchem Umfang und durch welche Mitarbeiter im Betrieb eine Fleischverarbeitung stattfinde. Die einschlägigen Vorschriften des GSA Fleisch würden auch nicht gegen Verfassungs- oder Unionsrecht verstoßen. Diesbezüglich werde auf den Gerichtsbescheid des FG Hamburg vom 16.11.2023 - 4 K 91/21 verwiesen, der später zu dem --nicht rechtskräftigen-- Urteil vom 17.04.2024 - 4 K 91/21 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1826) führte.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin, dass die Klage zu Unrecht abgewiesen worden sei. Sie sei als Produzentin von Convenience-Produkten kein Betrieb der Fleischwirtschaft im Sinne von § 2 Abs. 1 GSA Fleisch i.V.m. § 6 Abs. 9 AEntG. Um sich zur Wehr zu setzen, habe sie nicht nur eine --hier nicht streitgegenständliche-- negative Feststellungsklage erhoben, sondern entsprechend einem Hinweis des erkennenden Senats in dessen Beschluss vom 10.02.2022 - VII B 85/21 (BFHE 275, 482, Rz 42) auch die Prüfungsverfügung angefochten. Auf diesem Weg stehe ihr fachgerichtlicher Rechtsschutz zu. Im Übrigen beruhe die angefochtene Prüfungsverfügung mit § 6a Abs. 2 GSA Fleisch auf einer verfassungs- und unionsrechtswidrigen Ermächtigungsgrundlage. Das FG habe sich im angefochtenen Gerichtsbescheid mit den diesbezüglichen Einwendungen der Klägerin nicht auseinandergesetzt. Dies stelle eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Vorentscheidung aufzuheben und festzustellen, dass die Prüfungsverfügung vom 30.08.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.10.2022 in Bezug auf die Prüfungspunkte Nr. 5 Buchst. c und Nr. 9 rechtswidrig war.

- 9 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Nach seiner Auffassung war die Prüfungsverfügung rechtmäßig. Die Zollbehörden müssten durch die Prüfung die Möglichkeit erhalten, festzustellen, ob es sich bei der Klägerin überhaupt um einen Betrieb der Fleischwirtschaft handele, der den Einschränkungen des § 6a GSA Fleisch unterliege.
- 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 der Klägerin ist unbegründet. Sie ist gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen, allerdings mit der Maßgabe, dass die Klage bereits unzulässig ist (vgl. Senatsurteil vom 16.04.2024 - VII R 22/21, BFHE 285, 464, BStBl II 2024, 657, Rz 18).
- 14 1. Die Vorentscheidung ist nicht deshalb aufzuheben, weil das FG die Fortsetzungsfeststellungsklage als zulässig angesehen und die Klage lediglich in der Sache als unbegründet abgewiesen hat. Zwar verletzt ein FG-Urteil Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO), soweit es eine unzulässige Klage als unbegründet abweist (Senatsurteil vom 16.04.2024 - VII R 22/21, BFHE 285, 464, BStBl II 2024, 657, Rz 20; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.11.2016 - VI R 48/15, Rz 8). Das FG-Urteil hat aber Bestand, weil der Urteilstenor --hier die Abweisung der Klage-- richtig ist; die Revision ist insoweit nach § 126 Abs. 4 FGO zurückzuweisen.
- 15 2. Der von der Klägerin gestellte Fortsetzungsfeststellungsantrag ist unzulässig.
- 16 a) Hat sich der Verwaltungsakt im Verlauf des Klageverfahrens durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO auf Antrag durch Urteil aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat (Senatsurteil vom 15.10.2019 - VII R 6/18, BFHE 266, 36, BStBl II 2023, 207, Rz 21).
- 17 b) Unter dem gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO für eine Fortsetzungsfeststellungsklage erforderlichen berechtigten Interesse ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art zu verstehen; die begehrte Feststellung muss geeignet sein, in einem dieser Bereiche zu einer Positionsverbesserung des Klägers zu führen (Senatsurteil vom 15.10.2019 - VII R 6/18, BFHE 266, 36, BStBl II 2023, 207, Rz 21; BFH-Urteil vom 04.12.2012 - VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220, Rz 16).
- 18 Das berechtigte Interesse muss vom Kläger dargelegt werden (Senatsurteile vom 06.08.2024 - VII R 32/22, BFHE 284, 455, BStBl II 2024, 818, Rz 24; vom 17.12.2019 - VII R 62/18, BFHE 267, 211, Rz 13, und vom 15.10.2019 - VII R 6/18, BFHE 266, 36, BStBl II 2023, 207, Rz 22), es sei denn, es liegt offensichtlich vor (Senatsurteil vom 19.10.2021 - VII R 7/18, BFHE 276, 189, Rz 22).
- 19 c) Nach diesen Maßstäben lagen im Streitfall die Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Fortsetzungsfeststellungsklage nicht vor.
- 20 aa) Der angefochtene Verwaltungsakt, die Prüfungsverfügung vom 30.08.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.10.2022, hat sich während des Klageverfahrens durch die Beendigung der Prüfung des HZA mit dem Prüfungsbericht vom 31.01.2023 zwar erledigt.
- 21 bb) Jedoch hat die Klägerin kein berechtigtes Interesse dargelegt. Im erstinstanzlichen Klageverfahren hat sie aufgrund des gerichtlichen Hinweises vom 16.11.2023, dass der angefochtene Verwaltungsakt durch den Prüfungsbericht vom 31.01.2023 erledigt sei, zwar mit Schriftsatz vom 24.11.2023 ihren Klageantrag umgestellt

und einen Fortsetzungsfeststellungsantrag gestellt. Sie hat jedoch zur Begründung des Feststellungsinteresses nichts vorgetragen, obwohl das HZA auf die fehlende Darlegung des Feststellungsinteresses hingewiesen hatte. Auch im Revisionsverfahren hat die Klägerin hierzu nichts vorgebracht.

- 22** cc) Ein berechtigtes Interesse der Klägerin liegt auch nicht offensichtlich vor. Entgegen der Auffassung des FG ist nicht erkennbar, dass ein steuerrechtliches oder bußgeldrechtliches Verwertungsverbot in Bezug auf die im Rahmen der Prüfung erlangten Erkenntnisse erreicht werden könnte.
- 23** (1) Nach der Rechtsprechung des BFH setzt zwar ein Verwertungsverbot ungeachtet der Frage, ob und in welchem Umfang in einem Besteuerungsverfahren ein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Prüfungsfeststellungen, die im Rahmen einer rechtswidrigen Außenprüfung erlangt worden sind, besteht, voraus, dass die Rechtswidrigkeit der Prüfung im Wege der Anfechtung der Prüfungsanordnung festgestellt worden ist; deshalb ist die Feststellung der Rechtswidrigkeit für ein Verwertungsverbot erforderlich (BFH-Urteile vom 14.04.2020 - VI R 32/17, BFHE 268, 493, BStBl II 2020, 487, Rz 22, und vom 25.01.2017 - I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 19; Holle in Gosch, FGO § 100 Rz 45). Dies kann folglich ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsverfügung begründen.
- 24** Allerdings kann ein Feststellungsinteresse auf die Möglichkeit eines Verwertungsverbots jedenfalls dann nicht gestützt werden, wenn die Voraussetzungen eines Verwertungsverbots offensichtlich nicht vorliegen (BFH-Urteile vom 04.12.2012 - VIII R 5/10, BFHE 239, 19, BStBl II 2014, 220, Rz 18, und vom 10.05.1991 - V R 51/90, BFHE 164, 495, BStBl II 1991, 825, unter II.1.; Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 100 FGO Rz 176) oder wenn die zur Auswertung der Prüfungsfeststellungen ergangenen Bescheide bereits bestandskräftig geworden sind (BFH-Urteil vom 12.01.1995 - IV R 83/92, BFHE 177, 4, BStBl II 1995, 488, unter II.2.).
- 25** (2) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen eines Verwertungsverbots offensichtlich nicht vor. Die Prüfung des HZA hat nämlich im Zusammenhang mit dem Gebot der Inhaberführung sowie den Verboten des Fremdpersonaleinsatzes und der Arbeitnehmerleihe gemäß § 6a GSA Fleisch keine Verstöße offenbart. Es sind keine Feststellungen vorhanden, die in --steuerrechtlichen oder bußgeldrechtlichen-- Folgeverfügungen zu Lasten der Klägerin ausgewertet werden könnten. Das HZA hat in seinem Prüfungsbericht vom 31.01.2023 unter Tz. 3.5 ausgeführt, die Prüfung habe keine Beanstandungen im Hinblick auf Fremdleistungen (§ 6a Abs. 3 GSA Fleisch) oder Unregelmäßigkeiten ergeben. In der Produktion seien keine Arbeitnehmer festgestellt worden, die nicht bei der Klägerin beschäftigt gewesen seien (§ 6a Abs. 2, 3 GSA Fleisch). Nach Tz. 3.8 des Prüfungsberichts sind bei der Prüfung der Inhaberregelung gemäß § 6a Abs. 1 GSA Fleisch keine abweichenden Inhaberstrukturen festgestellt worden.
- 26** dd) Ein berechtigtes Interesse der Klägerin an einer Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsverfügung ergibt sich auch nicht unter dem Aspekt einer Wiederholungsgefahr (dazu Senatsurteil vom 05.02.2013 - VII R 23/12, Rz 11). Zwar bezog sich die mit der angefochtenen Prüfungsverfügung angeordnete Prüfung nur auf den Zeitraum vom 01.01.2021 bis zum 30.08.2022. Es sind aber weder Anhaltspunkte ersichtlich noch von der Klägerin vorgetragen worden, dass eine erneute Prüfung durch das HZA bevorstehen könnte.
- 27** 3. Schließlich liegt auch die von der Klägerin gerügte Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäß Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht vor. Eine Verletzung dieses Anspruchs mit dem Hinweis, das FG habe sich im angefochtenen Gerichtsbescheid mit den Einwendungen der Klägerin zur Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des § 6a GSA Fleisch nicht auseinandergesetzt, kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil das FG zur Begründung seiner Rechtsauffassung auf seine umfangreichen Ausführungen in dem Gerichtsbescheid desselben Senats des FG Hamburg vom 16.11.2023 - 4 K 91/21 verwiesen hat.
- 28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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