

## Urteil vom 23. Februar 2010, VII R 1/09

**Änderung eines angefochtenen Verwaltungsakts durch Verlängerung einer marktordnungsrechtlichen Maßnahme -  
Regelungsinhalt des § 68 FGO - Kein Rechtsschutzbedürfnis für eine Fortsetzungsfeststellungsklage nach  
übereinstimmend erklärter Erledigung der Hauptsache**

BFH VII. Senat

EGV 1469/95 Art 3 Abs 1 Buchst b, FGO § 68, AO § 120 Abs 2 Nr 1, FGO § 100 Abs 1 S 4, FGO § 40 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 25. November 2008, Az: 4 K 32/06

### Leitsätze

Die Verlängerung einer in einem angefochtenen Verwaltungsakt getroffenen Maßnahme nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b VO Nr. 1469/95, mit der sämtliche Zahlungen von Ausfuhrerstattungen ausgesetzt werden, stellt sich als Änderung i.S. des § 68 FGO dar mit der Folge, dass der Verlängerungsbescheid Gegenstand des Verfahrens wird .

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bzw. ihre Rechtsvorgängerin führte in den Jahren 1998 bis 2001 Fleisch unter Inanspruchnahme von Ausfuhrerstattung in Drittländer aus. Aufgrund von Marktordnungsprüfungen ergab sich für den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Hauptzollamt --HZA--) der Verdacht auf Unregelmäßigkeiten seitens der Klägerin bei der Abwicklung der Ausfuhrgeschäfte. Daraufhin erließ das HZA mit Bescheid vom 7. Januar 2003 gegenüber der Klägerin eine Maßnahme gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. b der Verordnung (EG) Nr. 1469/95 (VO Nr. 1469/95) des Rates vom 22. Juni 1995 über Vorkehrungen gegenüber bestimmten Begünstigten der vom EAGFL, Abteilung Garantie, finanzierten Maßnahmen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. L 145/1) und setzte mit sofortiger Wirkung sämtliche Zahlungen von Erstattungen für die Ausfuhr von Rind- und Schweinefleisch aus. Der hiergegen erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg. Nachdem das Finanzgericht (FG) mit Beschluss vom 26. November 2003 IV 227/03 (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2004, 239) die Vollziehung des Bescheids vom 7. Januar 2003 mit der Begründung ausgesetzt hatte, dass der Maßnahmenbescheid nach Art. 3 Abs. 4 der Verordnung (EG) Nr. 745/96 (VO Nr. 745/96) der Kommission vom 24. April 1996 zur Durchführung der VO Nr. 1469/95 (ABIEG Nr. L 102/15) nicht ohne eine Befristung hätte ergehen dürfen, befristete das HZA mit Änderungsbescheid vom 23. Dezember 2003 (Befristungsbescheid) die gegen die Klägerin verhängte Maßnahme bis zum 30. November 2004. Der Änderungsbescheid wurde Gegenstand des Verfahrens.
- 2** Das FG gab der Klage statt und hob den Bescheid vom 7. Januar 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung und des Änderungsbescheids vom 23. Dezember 2003 auf, wobei es zur Begründung auf den Beschluss in ZfZ 2004, 239 und seinen kurz zuvor erlassenen Beschluss vom 16. März 2004 IV 23/04 (ZfZ 2004, 387) verwies, mit dem es die Aussetzung der Vollziehung auch des nunmehr befristeten Maßnahmenbescheids gewährt hatte. Das FG urteilte, dass das HZA grundsätzlich berechtigt sei, gegen die Klägerin eine Maßnahme nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b VO Nr. 1469/95 zu verhängen, da der begründete Verdacht bestehe, dass die Klägerin bzw. ihre Rechtsvorgängerin dem ausgeführten Fleisch nur als Tierfutter verwendbare Schlachtabfälle beigegeben habe und dass sie außerdem ihre Verpflichtung verletzt habe, den Gemeinschaftsursprung der ausgeführten Erzeugnisse nachzuweisen. Das HZA habe insoweit zu Recht zu Lasten der Klägerin berücksichtigt, dass diese in der Vergangenheit bewusst pflichtwidrig sämtliche aufzubewahrenden Geschäftsunterlagen vernichtet habe. Die Einlassung der Klägerin, von einer entsprechenden Aufbewahrungspflicht nichts gewusst zu haben, sei nicht glaubhaft. Allerdings habe das HZA das ihm hinsichtlich der Dauer der verhängten Maßnahme nach Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 745/96 eingeräumte Ermessen fehlerhaft ausgeübt. Art. 3 Abs. 4 Unterabs. 2 VO Nr. 745/96 schreibe für eine Maßnahme gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. c VO Nr. 1469/95, d.h. für die einschneidendste Maßnahme des Ausschlusses des Marktbeteiligten von

bestimmten Geschäften, eine Anwendungsdauer von mindestens sechs Monaten, aber höchstens fünf Jahren vor, weshalb die Anwendungsdauer der weniger einschneidenden Maßnahme gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. b VO Nr. 1469/95 deutlich kürzer zu bemessen sei. Hinsichtlich des bei der Bestimmung der Anwendungsdauer nach Art. 3 Abs. 3 VO Nr. 745/96 zu berücksichtigenden Stands der Ermittlungen sei nach der Begründung des Änderungsbescheids vom 23. Dezember 2003 nicht deutlich geworden, warum die Ermittlungen erst Ende November 2004 abgeschlossen werden könnten. Jedenfalls werde aus dieser Begründung deutlich, dass das HZA entgegen seiner nach Art. 3 Abs. 3 VO Nr. 745/96 bestehenden Pflicht im Zeitpunkt des Erlasses der Maßnahme nicht das Risiko möglicher weiterer Unregelmäßigkeiten geprüft habe. Diese Unterlassung führe zur Rechtswidrigkeit der Befristung. Die Begründung des Änderungsbescheids vom 23. Dezember 2003 lasse ferner nicht erkennen, dass das HZA als mildere Maßnahme eine verstärkte Kontrolle der Geschäfte der Klägerin in seine Ermessenserwägungen einbezogen habe.

- 3 Gegen die Nichtzulassung der Revision legte das HZA Beschwerde ein. Während des Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof (BFH) erließ das HZA am 29. November 2004 einen am nächsten Tag bekannt gegebenen Bescheid (Verlängerungsbescheid), mit dem es den Bescheid vom 7. Januar 2003 in der Fassung des Änderungsbescheids vom 23. Dezember 2003 dahingehend änderte, dass die Maßnahme bis zum 31. März 2005 verlängert wurde. Nach Ablauf dieses Datums erklärten die Beteiligten das Beschwerdeverfahren übereinstimmend für in der Hauptsache erledigt. Mit Beschluss vom 1. August 2005 VII B 97/04 (BFH/NV 2005, 2255) erklärte der BFH das erstinstanzliche Urteil für gegenstandslos und legte den Beteiligten die Kosten des Verfahrens je zur Hälfte auf.
- 4 Die von der Klägerin im März 2006 erhobene Fortsetzungsfeststellungsklage, mit der die Klägerin die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verlängerungsbescheids begehrte, wies das FG aufgrund des fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses als unzulässig ab. Zur Begründung führte das FG aus, dass der Bescheid vom 29. November 2004 in entsprechender Anwendung des § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem BFH geworden sei. Durch die Verlängerung der Maßnahme um einen Zeitraum von weiteren vier Monaten sei dem ursprünglich angefochtenen Bescheid lediglich ein partiell anderer Inhalt gegeben worden. Gegenstand des Verlängerungsbescheids sei unverändert der Ausschluss der Klägerin von bestimmten Geschäften im Erstattungssektor. Im Verhältnis zum Befristungsbescheid erweise sich der Verlängerungsbescheid nicht als ein aliud ohne zumindest teilweiser Überschneidung der Regelungsbereiche. Die Klägerin habe es versäumt, während des Beschwerdeverfahrens vor dem BFH ihr Begehren auf Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verlängerungsbescheids umzustellen.
- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass das FG die Klage in Verkennung des tatsächlichen Regelungsgehalts des Verlängerungsbescheids zu Unrecht als unzulässig abgewiesen habe. Eine Änderung i.S. des § 68 FGO liege nicht vor. Entgegen der Auffassung des FG handele es sich bei der Verhängung einer Maßnahme nach Art. 3 Abs. 1 VO Nr. 1469/95 im Anschluss an den Ablauf der zeitlichen Befristung einer vorhergehenden Maßnahme nicht um eine bloße Verlängerung, sondern um die Verhängung einer neuen Maßnahme, deren Erlass eine vollkommen neue Prognoseentscheidung in Bezug auf das Risiko der Begehung weiterer Unregelmäßigkeiten voraussetze. Zu berücksichtigen seien das Verhalten der von der Maßnahme Betroffenen während des Anwendungszeitraums und der Fortgang der behördlichen Ermittlungen. Folglich handele es sich bei dem Verlängerungsbescheid um ein aliud gegenüber dem Maßnahmenbescheid bzw. gegenüber einem vorangegangenen Änderungsbescheid. Dabei sei es unerheblich, dass sich der Befristungsbescheid als Änderungsbescheid nach § 68 FGO darstelle.
- 6 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG festzustellen, dass der Bescheid vom 29. November 2004 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Februar 2006 rechtswidrig gewesen ist.
- 7 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Es schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. Nicht nachvollziehbar sei die Ansicht der Klägerin, dass es sich nur bei dem Befristungsbescheid, nicht jedoch auch bei dem Verlängerungsbescheid um einen Änderungsbescheid nach § 68 FGO handeln solle.

## Entscheidungsgründe

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat den Verlängerungsbescheid vom 29. November 2004 zutreffend als Änderungsbescheid nach § 68 FGO eingestuft und die Fortsetzungsfeststellungsklage zu Recht als unzulässig abgewiesen.
- 10 1. Nachdem die Beteiligten im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde übereinstimmend die Erledigung der Hauptsache erklärt haben, ist der von der Klägerin angestrebte Rechtsstreit erledigt. Aufgrund der Prozessbeendigung ist es der Klägerin verwehrt, die Rechtmäßigkeit des von ihr beanstandeten Verwaltungshandelns im Rahmen einer erneuten Klage klären zu lassen. Die isolierte Erhebung einer Fortsetzungsfeststellungsklage erweist sich danach als unzulässig. Vielmehr hätte die Klägerin den nunmehr begehrten Rechtsschutz durch Umstellung ihres ursprünglichen Klageantrags im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde erlangen können (vgl. BFH-Beschlüsse vom 15. Dezember 2004 VIII B 181/04, BFH/NV 2005, 896, und vom 9. August 2001 VIII B 34/01, BFH/NV 2001, 1604).
- 11 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin erstreckt sich die Erledigung des Rechtsstreits auch auf den Verlängerungsbescheid vom 29. November 2004, der sich als Änderungsbescheid nach § 68 FGO darstellt.
- 12 a) Wird ein angefochtener Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens. Die Regelung dient zum einen dem Schutz des Klägers, der durch eine Änderung oder Ersetzung des angefochtenen Verwaltungsakts durch das Finanzamt (FA) nicht aus dem Klageverfahren herausgedrängt und gegen seinen Willen wieder in das Einspruchsverfahren zurückversetzt werden soll (Senatsurteil vom 6. August 1996 VII R 77/95, BFHE 181, 107, 114, BStBl II 1997, 79), zum anderen der Prozessökonomie, insbesondere der Verfahrensbeschleunigung (BFH-Urteil vom 25. Juli 1991 XI R 2/86, BFHE 165, 324, BStBl II 1992, 37). Die Zielsetzung des § 68 FGO besteht insoweit darin, dass ein einmal anhängig gewordenes Klageverfahren ungeachtet einer Änderung der Bescheidlage fortgeführt werden kann und dass dadurch Verzögerungen vermieden werden, die mit der Unterbrechung jenes Verfahrens und der Einleitung eines weiteren, auf den Änderungsbescheid bezogenen Rechtsbehelfsverfahrens verbunden sein könnten (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2008 I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539).
- 13 Entsprechend dem Sinn und Zweck des § 68 FGO sind die Begriffe "ändern" und "ersetzen" weit auszulegen. Eine Änderung oder Ersetzung im Sinne dieser Bestimmung setzt voraus, dass der mit der Klage angefochtene Verwaltungsakt partiell oder seinem ganzen Inhalt nach durch Erlass eines anderen Verwaltungsakts geändert oder aus formellen Gründen aufgehoben und durch einen anderen Verwaltungsakt ersetzt wird (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 68 FGO Rz 8). Dabei muss eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem ihn ändernden oder ersetzenden anderen Verwaltungsakt bestehen (Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 68 Rz 75). Ausreichend für die Anwendung des § 68 FGO ist es, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (BFH-Entscheidungen vom 17. April 1991 II R 142/87, BFHE 164, 11, BStBl II 1991, 527; vom 17. September 1992 V R 17/86, BFH/NV 1993, 279, und vom 25. Februar 1999 IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117). Eine Änderung i.S. des § 68 FGO liegt auch vor, wenn lediglich eine Nebenbestimmung zum Verwaltungsakt, wie z.B. eine Befristung nach § 120 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO), hinzugefügt, aufgehoben oder geändert wird (Gräber/von Groll, a.a.O., § 68 Rz 61, m.w.N.).
- 14 b) Wie das FG zutreffend geurteilt hat, stellt der Bescheid vom 29. November 2004, mit dem das HZA den Befristungsbescheid mit der Maßgabe erneut geändert hat, dass die zunächst bis zum 30. November 2004 befristete Maßnahme nunmehr bis zum 31. März 2005 gelten sollte, einen Änderungsbescheid nach § 68 FGO dar. Denn der Bescheid vom 29. November 2004 betrifft lediglich eine Nebenbestimmung des Befristungsbescheids vom 23. Dezember 2003, nämlich die Verlängerung der darin verhängten Maßnahme nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b VO Nr. 1469/95. Unter diesem Gesichtspunkt kommt es nicht darauf an, ob das HZA seine Entscheidung über eine erneute Befristung nach § 120 Abs. 2 Nr. 1 AO auf der Grundlage neuer Erkenntnisse bzw. eines neuen Sachverhalts oder einer neuen Prognoseentscheidung hinsichtlich des Risikos der Unzuverlässigkeit der Klägerin getroffen hat.
- 15 Ergänzend bemerkt der Senat, dass der Lebensvorgang, der Gegenstand der vorangegangenen Verwaltungsakte gewesen ist, bei Erlass des Verlängerungsbescheids noch nicht abgeschlossen war (vgl. zu diesem Gesichtspunkt Senatsurteil vom 24. Juli 1979 VII K 7/77, BFHE 128, 485, BStBl II 1979, 777). Zudem betreffen beide Bescheide dieselben Beteiligten und einen zumindest teilweise identischen Regelungsbereich. In der Begründung des Verlängerungsbescheids führt das HZA aus, dass die Klägerin den Grund für die Beanstandungen nach wie vor nicht beseitigt habe. Die Einrichtung eines den marktordnungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden

Dokumentations- und Nachweissystems habe trotz entsprechender Mahnung nicht festgestellt werden können. Anhand der bisher vorgelegten Unterlagen könne der Weg der Ausfuhrwaren vom Einkauf bzw. von der Herstellung bis zum Warenverkauf und zur Ausfuhranmeldung nicht schlüssig nachvollzogen werden. Nach diesen Ausführungen bestand die Ursache für die Maßnahmenverhängung, nämlich die festgestellten erheblichen strukturellen Mängel der Unternehmensbuchführung, unverändert fort.

- 16** 3. Die Einstufung des Verlängerungsbescheids als Änderungsbescheid i.S. des § 68 FGO erweist sich auch unter prozessökonomischen Gesichtspunkten als zutreffend. Der Klägerin wäre es unbenommen gewesen, ihren Antrag während des Verfahrens vor dem BFH umzustellen und ihr Rechtsbegehren nunmehr mit einer Fortsetzungsfeststellungsklage weiter zu verfolgen. In diesem Fall hätte es einer lediglich summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage zur Begründung der nach § 138 Abs. 1 FGO zu treffenden Kostenentscheidung nicht bedurft. Vielmehr wäre bei berechtigtem Interesse an der Fortsetzung des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens und Zulassung der Revision bzw. Entscheidung gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO im Revisionsverfahren eine intensivere Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Verlängerungsbescheids ermöglicht worden. Das Gericht hat in einem solchen Fall zu beurteilen, ob die im Zusammenhang mit der neuen Verwaltungsentscheidung deutlich werdenden Ermessenserwägungen des FA i.S. des § 102 FGO der gerichtlichen Überprüfung standhalten (zur Überprüfung einer im Verlauf des Klageverfahrens ergangenen und gemäß § 68 FGO zum Verfahrensgegenstand gewordenen Ermessensentscheidung vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 1994 VI R 105/92, BFHE 175, 3, BStBl II 1994, 836). In Betracht wäre auch eine analoge Anwendung des § 127 FGO und eine Zurückverweisung der Sache an das FG gekommen, so dass der Verlust der Tatsacheninstanz auf diese Weise hätte vermieden werden können (BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2003 II B 31/00, BFHE 204, 35, BStBl II 2004, 237). Dass dem Beteiligten durch die gerichtliche Entscheidung eine außergerichtliche Instanz zur Überprüfung der Ausübung des behördlichen Ermessens verloren geht, ist aus prozessökonomischen Gründen zur Beschleunigung des Verfahrens hinzunehmen.

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