

# Beschluss vom 27. July 2016, VII B 107/15

## Rechtsfolgen eines beschiedenen Untätigkeitseinspruchs

ECLI:DE:BFH:2016:B.270716.VIIB107.15.0

BFH VII. Senat

ZK Art 243, ZK Art 245, AO § 365 Abs 3, FGO § 45 Abs 1, FGO § 95

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 14. July 2015, Az: 1 K 1284/13

## Leitsätze

1. NV: Der Untätigkeitseinspruch erledigt sich mit der diesbezüglichen Entscheidung der Behörde unabhängig davon, ob dem Antrag des Steuerpflichtigen stattgegeben wird und der begehrte Verwaltungsakt erlassen oder dessen Erlass abgelehnt wird.
2. NV: Wird der Erlass des begehrten Verwaltungsakts abgelehnt, ist dagegen erneut ein Einspruch statthaft.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 15. Juli 2015 1 K 1284/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die X-GmbH, die die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) über mehrere Verschmelzungen aufgenommen hat, führte in der Zeit vom .... Juni 2005 bis zum .... Januar 2007 im Rahmen eines vereinfachten Anmeldeverfahrens verschiedene Taschencomputer (Personal Digital Assistants --PDA--) unter Einreihung in die Codenr. 8526 91 90 90 0 bzw. 8526 91 80 90 0 der Kombinierten Nomenklatur --KN-- (Zollsatz 3,7 %) aus China bzw. Hongkong in die Europäische Union ein.
- 2 Die zwischenzeitlich in Y-GmbH umfirmierte Einführerin beantragte am 14. Juni 2008 die Erstattung von Zoll in Höhe von ... €, weil ihrer Auffassung nach die PDA zur Unterpos. 8471 30 00 KN (Zollsatz frei) gehörten. Ihr zunächst erteiltes Einverständnis zum Ruhen des Verfahrens widerrief die Y-GmbH später und legte am 8. Januar 2013 Untätigkeitseinspruch ein. Mit Bescheid vom 6. September 2013 lehnte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) den Erstattungsantrag ab, woraufhin die Y-GmbH am 12. September 2013 Klage erhob.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klage sei unzulässig, weil es an einem Vorverfahren fehle. Gegen den Ablehnungsbescheid vom 6. September 2013 sei der Einspruch statthaft gewesen, und es liege keine Einspruchsentscheidung zum Untätigkeitseinspruch vor. Jeder Verwaltungsakt, gleich, ob er den Einspruchsführer begünstige oder beschwere, führe zur Erledigung des Untätigkeitseinspruchs durch Abhilfe. Vorliegend habe das HZA am 6. September 2013 und damit noch vor Klageerhebung über den Erstattungsantrag entschieden und damit dem bis dahin anhängigen Untätigkeitseinspruch abgeholfen. Die Klage sei auch nicht als Sprungklage zulässig, weil das HZA diesbezüglich seine Zustimmung verweigert habe. Die Klage sei ferner nicht als Untätigkeitsklage zulässig, jedenfalls könne sich die Klägerin nicht auf ein Hineinwachsen ihrer Klage in die Zulässigkeit berufen.
- 4 Ihre Beschwerde begründet die Klägerin dahin, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung. Es sei zu klären, ob es Art. 243 Abs. 1 Unterabs. 2 i.V.m. Abs. 2 Buchst. a des Zollkodex (ZK) zulasse, in derselben Angelegenheit einen zweiten Rechtsbehelf bei einer Zollbehörde einzulegen, nachdem schon ein Rechtsbehelf eingelegt worden war, weil die Zollbehörde über den gestellten Antrag auf dem Gebiet des Zollrechts innerhalb der Frist nach Art. 6

Abs. 2 ZK keine Entscheidung getroffen habe. Weiterhin lägen divergierende finanzgerichtliche Entscheidungen zur Bedeutung eines Untätigkeitseinspruchs im Bereich der Abgabenordnung (AO) vor, die die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich machten. Schließlich sei ein Verfahrensmangel gegeben, weil es das FG unterlassen habe, das Verfahren an das HZA zur Entscheidung über einen Einspruch abzugeben, nachdem dieses die Zustimmung zu einer Sprungklage versagt habe.

## Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde ist als unbegründet zurückzuweisen, weil die Rechtssache weder grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) noch eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) erforderlich ist und der behauptete Verfahrensmangel nicht vorliegt (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 6 1. Die von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfragen sind bereits durch die Rechtsprechung geklärt oder nicht entscheidungserheblich.
- 7 a) Die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens werden gemäß Art. 245 ZK von den Mitgliedstaaten erlassen. Die Gemeinschaftsregelung des Art. 243 ZK enthält keine Anhaltspunkte dafür, dass sie einem Wirtschaftsteilnehmer das Recht einräumt, von der Einlegung eines Rechtsbehelfs bei der Zollbehörde abzusehen, um die unabhängige Instanz unmittelbar anzurufen, wenn das anwendbare nationale Recht die Einlegung eines Rechtsbehelfs bei der Zollbehörde zwingend vorschreibt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kofisa Italia vom 11. Januar 2001 C-1/99, EU:C:2001:10, Rz 38 und 42 f.). Art. 243 ZK ist vielmehr dahin auszulegen, dass es Sache des nationalen Rechts ist, zu bestimmen, ob die Wirtschaftsteilnehmer zunächst einen Rechtsbehelf bei der Zollbehörde einlegen müssen oder ob sie das unabhängige Gericht unmittelbar anrufen können (EuGH-Urteil Global Trans Lodzhistik vom 13. März 2014 C-29/13 und C-30/13, EU:C:2014:140, Rz 44). Demnach wird die genaue Ausgestaltung des Rechtsbehelfsverfahrens --auch hinsichtlich der Frage, ob dieses ein- oder zweistufig durchzuführen ist-- den Mitgliedstaaten überlassen.
- 8 b) Ob Art. 243 Abs. 1 Unterabs. 2 i.V.m. Abs. 2 Buchst. a ZK die Einlegung eines zweiten Rechtsbehelfs zulässt, ist nicht entscheidungserheblich, weil vorliegend keine zwei Einspruchsverfahren desselben Inhalts anhängig waren.
- 9 c) Die Rechtsfolgen eines beschiedenen Untätigkeitseinspruchs sind ebenfalls geklärt.
- 10 Der Untätigkeitseinspruch erledigt sich dann, und zwar unabhängig davon, ob dem Antrag des Steuerpflichtigen stattgegeben und der begehrte Verwaltungsakt erlassen wird oder ob die Behörde den Erlass des Verwaltungsakts ablehnt. Wird --wie im vorliegenden Fall-- der Erlass des begehrten Verwaltungsakts abgelehnt, ist dagegen wiederum ein Einspruch statthaft (vgl. Bartone in Beermann/Gosch, AO § 347 Rz 76 f.; BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 74/02, BFH/NV 2006, 19). Der Ablehnungsbescheid wird nicht nach § 365 Abs. 3 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Vielmehr bedarf es zu seiner Anfechtung eines gesonderten Einspruchs (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 19; Tappe in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, § 347 Rz 209, § 355 Rz 87; Dumke in Schwarz/Pahlke, AO, § 347 Rz 88).
- 11 2. Die behauptete Divergenz liegt nicht vor.
- 12 Das FG ist nicht von dem BFH-Urteil vom 19. April 2007 V R 48/04 (BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315) abgewichen, weil dort das Finanzamt auf den Untätigkeitseinspruch hin eine Sachentscheidung abgelehnt hat, während vorliegend eine Sachentscheidung --wenn auch nicht mit dem von der Klägerin gewünschten Inhalt-- getroffen worden ist.
- 13 Eine Divergenz ergibt sich auch nicht aus den Urteilen des FG Köln vom 21. November 2012 14 K 1020/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 713) und des FG Düsseldorf vom 8. Juni 2011 7 K 85/11 Kg (EFG 2012, 529). In diesen Fällen wurde die besondere Vorschrift des § 77 des Einkommensteuergesetzes, die die Erstattung von Kosten im Vorverfahren regelt, auf Untätigkeitseinsprüche ausgedehnt. Auch soweit zur Begründung auf § 347 Abs. 1 AO verwiesen wird, ist den Urteilen nicht zu entnehmen, dass ein Einspruch gegen einen Verwaltungsakt und ein Untätigkeitseinspruch denselben Gegenstand haben. Das FG Düsseldorf weist vielmehr ausdrücklich darauf hin, dass das Ziel des Untätigkeitseinspruchs darin bestehe, überhaupt einen, wie immer gearteten, rechtsmittelfähigen Bescheid zu erlangen.
- 14 Mit seinen Urteilen vom 19. Mai 2004 III R 36/02 (BFH/NV 2004, 1655) und vom 5. Juli 2012 V R 58/10 (BFH/NV

2012, 1953), auf die sich die Klägerin ebenfalls beruft, hat der BFH ausdrücklich bestätigt, dass eine Verpflichtungsklage wegen Unterlassens eines beantragten Verwaltungsakts grundsätzlich erst nach erfolglosem Untätigkeitseinspruch zulässig ist. Es ergibt sich daraus nicht, dass eine Verpflichtungsklage bereits dann zulässig ist, wenn auf einen Untätigkeitseinspruch eine zurückweisende Entscheidung der Behörde folgt. Vielmehr hatte die Behörde in den genannten Entscheidungen gerade noch keine Entscheidung über den jeweiligen Antrag getroffen.

- 15** 3. Dem FG ist, abgesehen davon, ob die Klägerin einen solchen überhaupt gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO ausreichend dargelegt hat, auch kein Verfahrensfehler unterlaufen, weil es die trotz fehlender Zustimmung des HZA aufrechterhaltene Klage als unzulässig abgewiesen hat.
- 16** Zwar wird eine Sprungklage, also eine ohne Vorverfahren erhobene Klage, zum Einspruch, wenn die Finanzbehörde die nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO zur Durchführung eines Klageverfahrens notwendige Zustimmung verweigert (BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1987 VI B 111/87, BFH/NV 1988, 508; vgl. auch BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2002 IV B 144/01, BFH/NV 2003, 629). In diesem Fall hat das FG den Einspruch formlos an die Behörde abzugeben (BFH-Beschluss vom 10. September 1996 II B 78/96, BFH/NV 1997, 56). Allerdings hat die Klägerin auch nach Verweigerung der Zustimmung durch das HZA auf der Zulässigkeit ihrer Klage beharrt. Damit hat sie den Anspruch erhoben, das FG hätte über ihr weiterhin als Klage aufrechterhaltenes Begehren gemäß § 95 FGO durch Urteil entscheiden müssen, weil es sich nicht erledigt habe. In einem solchen Fall muss ausnahmsweise die Klage durch Prozessurteil abgewiesen werden (vgl. BFH in BFH/NV 2003, 629).
- 17** 4. Ein Verfahrensmangel ist schließlich auch nicht darin zu sehen, dass das FG die Voraussetzungen einer sog. Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO als nicht gegeben angesehen hat. Insoweit hat das FG seine Entscheidung auf mehrere Erwägungen gestützt, entscheidend jedoch ("jedenfalls") darauf abgestellt, dass wegen der zunächst im Klageverfahren zu klärenden Frage, ob bereits die Bescheidung des Untätigkeitseinspruchs den Klageweg eröffnet habe, ein hinreichender Grund für die unterbliebene Entscheidung des HZA zu sehen sei. Diese Erwägung des FG ist rechtlich nicht zu beanstanden.
- 18** Der beschließende Senat weist jedoch zur Klarstellung darauf hin, dass in Anbetracht letztgenannter Erwägung sowie der zutreffenden Annahme des FG, die Sprungklage habe sich kraft Gesetzes in einen außergerichtlichen Rechtsbehelf gewandelt, das FG davon ausgeht (ebenso wie der beschließende Senat), dass das Verfahren nicht beendet, sondern das den ablehnenden Bescheid vom 6. September 2013 betreffende Einspruchsverfahren weiterhin beim HZA anhängig ist.
- 19** 5. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

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