

Beschluss vom 14. Juni 2017, X B 118/16

Bindung an ein Zwischenurteil; Sachurteil statt Prozessurteil als Verfahrensmangel; abschließende Entscheidung des BFH bereits im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde

ECLI:DE:BFH:2017:B.140617.XB118.16.0

BFH X. Senat

FGO § 44 Abs 1, FGO § 107 Abs 1, FGO § 110 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, AO § 254 Abs 1 S 1, ZPO § 318

vorgehend FG Düsseldorf, 18. Juli 2016, Az: 10 K 2384/10 E

Leitsätze

1. NV: Rechtskräftig gewordene Zwischenurteile binden sowohl das Gericht (§ 318 ZPO) als auch die Beteiligten (§ 110 FGO). Mit einer Nichtzulassungsbeschwerde gegen ein Endurteil kann daher nicht gerügt werden, die vom FG im Zwischenurteil vertretene Auffassung erfülle die Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 FGO.
2. NV: Eine finanzgerichtliche Entscheidung, die im Rechtsmittelverfahren durch den BFH aufgehoben worden ist, kann nicht zur Begründung einer Divergenzrüge herangezogen werden.
3. NV: Ein Leistungsgebot (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO) stellt im Verhältnis zum zugrunde liegenden Steuerbescheid einen eigenständigen Verwaltungsakt dar. Die Zulässigkeit einer gegen ein Leistungsgebot gerichteten Klage setzt daher die Durchführung eines Vorverfahrens auch in Bezug auf das Leistungsgebot voraus.
4. NV: Ein Verfahrensmangel liegt nicht nur dann vor, wenn das FG eine zulässige Klage rechtsirrig durch Prozessurteil als unzulässig verwirft, sondern auch dann, wenn das FG über eine unzulässige Klage in der Sache entscheidet.
5. NV: Der BFH kann in erweiternder Auslegung des § 116 Abs. 6 FGO bereits im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde das angefochtene Urteil aufheben und abschließend entscheiden, wenn die im Fall der Zurückverweisung zu treffende Entscheidung bereits feststeht. Dies kommt insbesondere in Betracht, wenn das FG über eine unzulässige Klage durch ein Sachurteil entschieden hat.
6. NV: Das Rubrum eines finanzgerichtlichen Urteils ist wegen offenkundiger Unrichtigkeit (§ 107 FGO) zu berichtigen, wenn das FG den als Kläger auftretenden Insolvenzverwalter trotz Kenntnis vom zwischenzeitlichen Tod des Schuldners als "Insolvenzverwalter über das Vermögen des Schuldners" und nicht als "Insolvenzverwalter über den Nachlass des verstorbenen Schuldners" bezeichnet.

Tenor

- I. Auf den Antrag des Beklagten wird das Rubrum des Urteils des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. Juli 2016 10 K 2384/10 E dahingehend berichtigt, dass der Kläger darin als "Insolvenzverwalter über den Nachlass des verstorbenen Herrn <S>" bezeichnet wird.
- II. Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. Juli 2016 10 K 2384/10 E wird als unbegründet zurückgewiesen.
- III. Auf die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. Juli 2016 10 K 2384/10 E hinsichtlich der Kostenentscheidung sowie insoweit aufgehoben, als darin das dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. November 2009 beigefügte Leistungsgebot aufgehoben worden ist.

Die Klage gegen das dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. November 2009 beigefügte Leistungsgebot wird abgewiesen.

Die Kosten des Klageverfahrens hat der Kläger zu 97 % und der Beklagte zu 3 % zu tragen.

IV. Die Kosten der Beschwerdeverfahren hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger, Beschwerdegegner und Beschwerdeführer (Kläger) ist Insolvenzverwalter über den Nachlass des während des Klageverfahrens verstorbenen Schuldners (S), der gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb von Spielhallen erzielte.
- 2 Im Jahr 2004 schloss S die Spielhallen im Zuge eines gewerberechtl. Widerrufsverfahrens und gab die Erlaubnisurkunden zurück. Der Beklagte, Beschwerdeführer und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) und das Finanzgericht (FG) haben dies als Betriebsaufgabe angesehen.
- 3 Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) entschied mit Urteil Linneweber und Akritidis vom 17. Februar 2005 C-453/02, C-462/02 (EU:C:2005:92, Slg. 2005, I-1131), dass es nicht zulässig sei, einerseits den Betrieb von Glücksspielgeräten in öffentlichen Spielbanken von der Umsatzsteuer zu befreien, andererseits aber die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch andere Wirtschaftsteilnehmer mit Umsatzsteuer zu belasten.
- 4 Am 17. März 2005 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des S eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 5 Aufgrund der genannten EuGH-Entscheidung beantragte der Kläger am 9. November 2005 den Erlass geänderter Umsatzsteuerbescheide für die Veranlagungszeiträume ab 1999. Am 30. Januar 2006 setzte das damals zuständige Betriebs-FA die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 1999 bis 2002 entsprechend herab. Aus den Bescheiden ergaben sich Erstattungsansprüche (Umsatzsteuer und Erstattungszinsen) von insgesamt 222.131,52 €.
- 6 Am 13. Juli 2006 erließ das Betriebs-FA einen Abrechnungsbescheid gegen den Kläger, in dem es die genannten Erstattungsansprüche gegen Steuerforderungen in Höhe von 160.371,40 € aufrechnete, die es zur Insolvenztabelle angemeldet hatte. Es verblieb ein Betrag von 61.760,12 €, der an den Kläger ausgezahlt wurde. Der Abrechnungsbescheid ist mit Zurückweisung der Revision gegen das klageabweisende Urteil des 12. Senats des FG bestandskräftig geworden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. August 2015 VII R 29/14, BFH/NV 2016, 87).
- 7 Einkommensteuerrechtlich vertrat das FA die Auffassung, mit der im Streitjahr 2006 vorgenommenen Auszahlung bzw. Aufrechnung seien der Insolvenzmasse nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 222.131 € zuzurechnen, die nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermitteln seien. Auf dieser Grundlage setzte es mit einem an den Kläger und seinen Berufspartner gerichteten Einkommensteuerbescheid 2006 eine Steuer von 85.365 € fest. Nachdem das FA während des anschließenden Einspruchsverfahrens einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) abgelehnt hatte, zeigte der Kläger dem Insolvenzgericht mit einem dort am 10. Dezember 2007 eingegangenen Schreiben die Masseunzulänglichkeit an (§ 208 der Insolvenzordnung --InsO--).
- 8 Während eines anschließenden Klageverfahrens hob das FA den Bescheid mangels hinreichender Bestimmtheit des Inhaltsadressaten auf.
- 9 Am 20. November 2009 erließ es den im vorliegenden Verfahren angefochtenen, gegen den Kläger gerichteten Einkommensteuerbescheid 2006. Es setzte die Einkommensteuer erneut auf 85.365 € fest und fügte dem Bescheid ein entsprechendes Leistungsgebot bei.
- 10 Nach erfolglosem Einspruch machte der Kläger im Klageverfahren geltend, die Einkommensteuerschulden seien keine Masseverbindlichkeiten, sondern lediglich Insolvenzverbindlichkeiten. Sie seien bereits in der für das Jahr 2004 zu erstellenden Aufgabebilanz zu aktivieren. Jedenfalls seien sie nach Bilanzierungsgrundsätzen schon in dem Rumpfwirtschaftsjahr anzusetzen, das mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (17. März 2005) geendet habe und in das die Bekanntgabe der EuGH-Entscheidung (am 17. Februar 2005) falle. Hilfsweise seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur in Höhe des tatsächlich zur Insolvenzmasse gelangten Betrages von 61.760 € anzusetzen. In Höhe des lediglich verrechneten Teilbetrages fehle es im Übrigen wegen der --seinerzeit-- noch nicht eingetretenen Bestandskraft des Abrechnungsbescheids an einem Zufluss. Der Einkommensteuerbescheid sei auch deswegen unwirksam und aufzuheben, weil er mit einem Leistungsgebot versehen sei, obwohl der Kläger bereits zuvor die Masseunzulänglichkeit angezeigt habe.

- 11 Im weiteren Verlauf des Klageverfahrens vertrat der Kläger demgegenüber die Auffassung, die Vorgänge des Jahres 2004 seien nicht als Betriebsaufgabe anzusehen.
- 12 Der damals zuständige 9. Senat des FG erließ am 8. Juli 2014 gemäß § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ein Zwischenurteil mit dem folgenden Tenor: "Die Umsatzsteuererstattungen aufgrund des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 17.02.2005 zu den Aktenzeichen Rs. C-453/02 und C-462/02 sind nach der Betriebsaufgabe im Jahre 2004 als nachträgliche Einkünfte in sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz unter Berücksichtigung des Zu- und Abflussprinzips zu ermitteln." Die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde hat der beschließende Senat zurückgewiesen (Beschluss vom 28. Januar 2015 X B 103/14, BFH/NV 2015, 702).
- 13 In dem vor dem nunmehr zuständigen 10. Senat des FG fortgeführten Klageverfahren hatte die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 im Wesentlichen keinen Erfolg. Das FG vertrat im Endurteil zwar im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 10. Februar 1994 IV R 37/92 (BFHE 174, 140, BStBl II 1994, 564) die Auffassung, der nachträgliche Eingang der zunächst bestrittenen Forderung hätte rückwirkend den Aufgabegewinn des Jahres 2004 erhöhen müssen. Es sei aber gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 318 der Zivilprozessordnung (ZPO) an die gegenteilige Aussage im rechtskräftig gewordenen Zwischenurteil des 9. Senats gebunden. Daher seien sowohl die Umsatzsteuer-Erstattungen als auch die Verrechnungen einkommensteuerrechtlich gemäß § 4 Abs. 3 EStG als nachträgliche Einkünfte im Streitjahr 2006 zu erfassen. Da der Steuertatbestand damit erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfüllt worden sei, handele es sich um Masseverbindlichkeiten. Die Klage sei nur insoweit begründet, als es sich --mit Ausnahme der Erstattungsinsen-- um Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit handele, so dass gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei.
- 14 Das Leistungsgebot (§ 254 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) sei allerdings rechtswidrig und daher aufzuheben. Da der Kläger bereits vor Ergehen des Leistungsgebots die Masseunzulänglichkeit angezeigt habe, stehe es in Widerspruch zum Vollstreckungsverbot des § 210 InsO.
- 15 Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision, soweit das FG über den Einkommensteuerbescheid 2006 entschieden hat, und begründet dies mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache sowie Divergenz.
- 16 Das FA begehrt die Zulassung der Revision, soweit das FG über das Leistungsgebot entschieden hat. Es beruft sich auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache, Divergenz und Verfahrensmängel.
- 17 Die Beteiligten treten der Beschwerde des jeweils anderen Beteiligten entgegen.

Entscheidungsgründe

- 18 II. Auf den entsprechenden Antrag des FA ist das Rubrum des finanzgerichtlichen Urteils gemäß § 107 Abs. 1 FGO dahingehend zu berichtigen, dass der Kläger nicht "als Insolvenzverwalter über das Vermögen des Herrn" S, sondern "als Insolvenzverwalter über den Nachlass des verstorbenen Herrn" S am Klageverfahren beteiligt war.
- 19 1. Der unmittelbar beim BFH gestellte Antrag ist zulässig, da auch der BFH eine offenbare Unrichtigkeit des FG-Urteils berichtigen darf (vgl. BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 44/07, BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 13).
- 20 2. Der Antrag ist auch begründet.
- 21 Der Tod des S während des Insolvenzverfahrens und des anhängigen finanzgerichtlichen Verfahrens hat ohne Unterbrechung zu einer Überleitung vom Regel- in das Nachlassinsolvenzverfahren geführt (zum Insolvenzeröffnungsverfahren Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 22. Januar 2004 IX ZR 39/03, BGHZ 157, 350, unter II.3.; ebenso zum Tod des Schuldners während des bereits eröffneten Insolvenzverfahrens BGH-Urteil vom 26. September 2013 IX ZR 3/13, Neue Juristische Wochenschrift 2014, 389, Rz 12, m.w.N.).
- 22 Der Tod des S war dem FG auch bekannt. Dies folgt aus dem --unwidersprochen gebliebenen-- Vorbringen des FA, wonach das FG in der mündlichen Verhandlung selbst auf diesen Umstand hingewiesen hat, auch wenn es diesen Hinweis nicht im Protokoll vermerkt hat.
- 23 Damit liegt ein mechanisches Versehen des FG bei der Abfassung des Rubrums vor. Ein Rechtsfehler dergestalt, dass das FG weiterhin von einem Insolvenzverfahren über das Vermögen des --nicht mehr lebenden-- S ausgegangen sein könnte, ist ausgeschlossen.

- 24** III. Die vom Kläger in Bezug auf den Teil des FG-Urteils, mit dem über den Einkommensteuerbescheid 2006 entschieden worden ist, erhobene Beschwerde ist unbegründet.
- 25** Keiner der geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.
- 26** 1. Dies gilt zunächst für die vom Kläger geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 27** a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger BFH-Rechtsprechung zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, unter II.1.).
- 28** Eine Rechtsfrage ist nur dann klärungsfähig, wenn sie in einem künftigen Revisionsverfahren für die Entscheidung des Streitfalls rechtserheblich ist (Senatsbeschluss vom 23. Januar 2013 X B 84/12, BFH/NV 2013, 771, unter II.1.a, m.w.N.).
- 29** b) Der Kläger formuliert die folgende Rechtsfrage: "Kann ein im Zeitpunkt nach Insolvenzeröffnung materiell-rechtlich steuerlich neutraler Vorgang durch fehlerhafte Rechtsanwendung in den Rang einer Masseverbindlichkeit erhoben werden oder steht der § 38 InsO entgegen, nach dem Insolvenzgläubiger ist, wer gegen den Schuldner einen zur Zeit der Insolvenzeröffnung begründeten Anspruch hat, wenn die Forderung 'ihrem Kern nach' bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet ist?"
- 30** c) Diese Rechtsfrage wäre in einem im Streitfall durchgeführten Revisionsverfahren nicht klärungsfähig.
- 31** Entscheidungserheblich ist vorliegend nicht eine nach Auffassung des Klägers "fehlerhafte Rechtsanwendung", sondern die besondere prozessuale Konstellation, die daraus folgt, dass das FG im Endurteil an den Tenor des vorangegangenen, rechtskräftig gewordenen Zwischenurteils gebunden war. Rechtskräftig gewordene Zwischenurteile binden sowohl das Gericht (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 318 ZPO; zu einem Zwischenurteil über den Grund gemäß § 99 Abs. 1 FGO vgl. BFH-Urteil vom 12. Juni 1986 V R 93/76, BFH/NV 1987, 781, unter II.3.b) als auch die Beteiligten (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO; vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 110 FGO Rz 10).
- 32** Das FG hat im Endurteil seine Bindung zutreffend unter Verweis auf die genannten gesetzlichen Vorschriften begründet. Diese Ausführungen waren tragend für die im Endurteil getroffene Entscheidung des FG. Hierauf geht die Beschwerdebegründung indes an keiner Stelle ein.
- 33** Wenn aufgrund dieser Bindungswirkung die im Tenor des Zwischenurteils getroffene materiell-rechtliche Beurteilung (hier: die Zuordnung des Gewinns aus der Realisierung der Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche nicht zum Aufgabegewinn des Jahres 2004, sondern zum nachträglichen laufenden Gewinn des Jahres 2006) auch im weiteren Verfahrensgang zugrunde zu legen ist und daraus im Endurteil der Schluss gezogen wird, dass auf dieser --gemäß § 318 ZPO nicht mehr zu prüfenden-- materiell-rechtlichen Grundlage der Einkommensteueranspruch auch insolvenzrechtlich erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist (zur auch insolvenzrechtlichen Maßgeblichkeit des Zeitpunktes des Zuflusses in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vgl. Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BFHE 253, 482, BStBl II 2016, 852, Rz 29 f.), beruht dies auf der Anwendung anerkannter prozessualer Grundsätze über die Rechtskraft und wirft keine klärungsbedürftigen Rechtsfragen auf. Die vom Kläger aufgeworfene Frage, ob ein Vorgang durch fehlerhafte Rechtsanwendung in den Rang einer Masseverbindlichkeit erhoben werden kann, könnte daher aus Anlass des vorliegenden Einzelfalls nicht in grundsätzlicher und allgemeingültiger Weise beantwortet werden. Sie stellt sich vielmehr gar nicht erst, weil im Streitfall allein die Besonderheiten der gesetzlich angeordneten Bindungswirkung eines (Zwischen-)Urteils entscheidungserheblich sind.
- 34** 2. Die darüber hinaus vom Kläger erhobene Divergenzrüge (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) ist unzulässig.
- 35** a) Wird die Beschwerde darauf gestützt, dass die Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich sei, weil das FG von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen sei, setzt die Darlegung dieses Zulassungsgrundes die Gegenüberstellung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und der herangezogenen Divergenzentscheidung andererseits voraus (Senatsbeschluss vom 18. Januar 2011 X B 34/10, BFH/NV 2011, 813, unter 1.c, m.w.N.).

- 36** b) Daran fehlt es. Der Kläger bildet nicht etwa aus dem --im vorliegenden Verfahren allein maßgebenden-- Endurteil des FG, sondern lediglich aus dem vorangegangenen, rechtskräftig gewordenen und daher bindenden Zwischenurteil Rechtssätze. Dies reicht zur Darlegung einer Divergenz nicht aus.
- 37** Hinzu kommt, dass das vom Kläger als vermeintliche Divergenzentscheidung bezeichnete Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 11. September 2013 1 K 2120/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1404) im Revisionsverfahren durch den erkennenden Senat aufgehoben worden ist (Urteil vom 3. August 2016 X R 25/14, BFH/NV 2017, 317). Eine aufgehobene instanzgerichtliche Entscheidung kann jedoch nicht Grundlage einer Divergenzrüge sein, da nach der Aufhebung nicht mehr die Gefahr einander widersprechender Entscheidungen besteht.
- 38** IV. Die vom FA in Bezug auf den Teil des FG-Urteils, mit dem über das Leistungsgebot entschieden worden ist, erhobene Beschwerde ist zulässig und begründet. Die Klage ist insoweit als unzulässig zu verwerfen.
- 39** 1. Die Beschränkung der Beschwerde auf das Leistungsgebot ist zulässig, da dieses im Verhältnis zur Steuerfestsetzung einen selbständigen Verwaltungsakt darstellt (BFH-Beschlüsse vom 1. Juni 1983 III B 40/82, BFHE 138, 422, BStBl II 1983, 622, unter 1.d, und vom 18. Dezember 1997 III R 12/94, BFH/NV 1998, 975, unter 2.a).
- 40** 2. Die Beschwerde ist auch begründet. Es stellt einen Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) dar, dass das FG über das Leistungsgebot in der Sache entschieden hat, obwohl insoweit das gemäß § 44 Abs. 1 FGO erforderliche Vorverfahren nicht durchgeführt worden ist.
- 41** a) Ein Verfahrensmangel liegt jedenfalls dann vor, wenn das FG eine zulässige Klage rechtsirrig durch Prozessurteil als unzulässig verwirft (Senatsbeschluss vom 23. Mai 2016 X B 174/15, BFH/NV 2016, 1297, Rz 12).
- 42** Aber auch für den umgekehrten Fall --ein FG entscheidet über eine unzulässige Klage in der Sache-- ist in der BFH-Rechtsprechung bereits ein Verfahrensmangel angenommen worden (BFH-Beschluss vom 12. November 2013 VI B 94/13, BFH/NV 2014, 176, betreffend unzutreffende Bejahung der Klagebefugnis durch das FG; allgemein Gräber/Ratschow, § 115 FGO Rz 80). Dies muss auch für den --unter Verstoß gegen § 44 Abs. 1 FGO vorgenommenen-- Erlass einer Sachentscheidung trotz Fehlens des erforderlichen Vorverfahrens gelten (so auch BFH-Beschluss vom 27. Juni 2014 IV B 12/14, BFH/NV 2014, 1570, Rz 4).
- 43** b) Vorliegend hatte der Kläger nur gegen den Einkommensteuerbescheid 2006, nicht aber gegen das darin enthaltene Leistungsgebot Einspruch eingelegt. Das erforderliche Vorverfahren ist daher in Bezug auf das Leistungsgebot nicht durchgeführt worden.
- 44** aa) Zwar konnte die Klageschrift vom FG in vertretbarer Weise dahingehend ausgelegt werden, dass der Kläger nicht allein gegen den Einkommensteuerbescheid, sondern auch gegen das Leistungsgebot Klage erheben wollte. Dies folgt aus den Ausführungen auf Blatt 5, 6 der Klageschrift.
- 45** bb) Es fehlt aber an vergleichbaren auslegungsfähigen Ausführungen im vorangegangenen Einspruchsverfahren.
- 46** Im Rubrum des Einspruchsschreibens waren nur die "Bescheide für 2006 und 2007 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag" erwähnt. Auch in der Begründung des Einspruchs wurde das Leistungsgebot --anders als in der späteren Klagebegründung-- nicht erwähnt.
- 47** Der vom Kläger mit seinem Einspruch gestellte Antrag auf AdV des Einkommensteuerbescheids 2006 kann nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zugleich als Einspruch gegen das Leistungsgebot ausgelegt werden (BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2002 VII B 66/02, BFH/NV 2003, 592, unter 2.).
- 48** 3. Der Senat entscheidet abschließend über die gegen das Leistungsgebot gerichtete Klage und verwirft diese als unzulässig.
- 49** a) Gemäß § 116 Abs. 6 FGO kann der BFH ein finanzgerichtliches Urteil, das auf einem Verfahrensmangel beruht, aufheben und den Rechtsstreit an das FG zurückverweisen.
- 50** Diese Vorschrift wird in der BFH-Rechtsprechung aus Gründen der Prozessökonomie über ihren Wortlaut hinaus dahingehend angewendet, dass sie auch eine abschließende Entscheidung durch den BFH ermöglicht, wenn die im Fall der Zurückverweisung zu treffende Entscheidung bereits feststeht. Dies ist beispielsweise bei der --hier gegebenen-- Umwandlung eines Sachurteils in ein Prozessurteil möglich (zur Unzulässigkeit der Klage wegen anderweitiger Rechtshängigkeit BFH-Beschluss vom 8. November 2005 VIII B 3/96, BFH/NV 2006, 570, unter 4.; zur

Unzulässigkeit der Klage wegen Nichtdurchführung des Vorverfahrens BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1570, Rz 2, m.w.N.).

- 51** b) Danach ist vorliegend das angefochtene Urteil, soweit es über das Leistungsgebot entschieden hat, aufzuheben und die Klage insoweit als unzulässig zu verwerfen.
- 52** Da es in Bezug auf das Leistungsgebot an der Durchführung eines Einspruchsverfahrens fehlte, war die Klage insoweit unzulässig. Diese Rechtsfolge steht bereits jetzt fest, ohne dass es einer Zurückverweisung an das FG bedürfte.
- 53** c) Die teilweise Aufhebung des FG-Urteils umfasst auch dessen Kostenentscheidung, die sich nunmehr allein nach dem Obsiegen und Unterliegen hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 richtet. Insoweit beruht die Kostenentscheidung auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Dabei hat der Senat darauf verzichtet, aufgrund der gegen das Leistungsgebot erhobenen Klage eine Erhöhung des Streitwerts oder der Kostenquote des Klägers vorzunehmen.
- 54** V. 1. Die Entscheidung über die Kosten der Beschwerdeverfahren beruht hinsichtlich der vom Kläger erhobenen Beschwerde auf § 135 Abs. 2 FGO und hinsichtlich der vom FA erhobenen Beschwerde auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 55** Eine Entscheidung über die Kosten des Berichtigungsverfahrens nach § 107 FGO ist nicht zu treffen, da dieses Verfahren gerichtsgebührenfrei ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. Juni 1986 II B 33/86, BFH/NV 1987, 587, und vom 29. August 2012 X S 27/12, BFH/NV 2013, 55).
- 56** 2. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de