

Urteil vom 10. February 2010, XI R 3/09

Anforderungen an eine Fortsetzungsfeststellungsklage

BFH XI. Senat

FGO § 100 Abs 1 S 4, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 7, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1

vorgehend FG Münster, 12. January 2009, Az: 5 K 5721/04 U

Leitsätze

1. NV: Das für eine Fortsetzungsfeststellungsklage erforderliche berechtigte Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit eines erledigten Verwaltungsakts muss - sofern es nicht offensichtlich ist - vom Kläger substantiiert dargelegt werden.
2. NV: Ob ein Feststellungsinteresse vorliegt, ist vom Bundesfinanzhof (BFH) ohne Bindung an die Auffassung des Finanzgerichts zu prüfen; insbesondere kann der BFH hierzu eigene Feststellungen anhand der im Revisionsverfahren vorgelegten Akten treffen.
3. NV: Das für eine Fortsetzungsfeststellungsklage erforderliche berechtigte Interesse ist nicht gegeben, wenn nur ein allgemeines Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage besteht, da das finanzgerichtliche Verfahren nicht dazu bestimmt ist, Rechtsgutachten zu allgemein interessierenden Fragen zu erstatten.

Tatbestand

- 1 I. Im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage gegen einen erledigten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid soll die für den Vorsteuerabzug erhebliche Frage geklärt werden, ob eine "Bonusvereinbarung" in einer Rechnung anzugeben ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine aus Freiberuflern (Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater) bestehende GbR, hatte am 25. Juni 2004 mit ihrem Lieferanten von Büromaterial X eine "Bonusvereinbarung" getroffen, wonach X ihr bei einer Abnahmemenge im Jahr 2004 von mindestens 800.000 Blatt Kopierpapier A 4 einen Jahresbonus von 0,5 % des Gesamtumsatzes des Jahres 2004 gewährt. Am 14. Juli 2004 lieferte X der Klägerin 100.000 Blatt Kopierpapier A 4 und erteilte ihr darüber unter dem 15. Juli 2004 eine Rechnung über 925 € zzgl. 16 % Umsatzsteuer in Höhe von 148 €. Die Rechnung enthält keinen Hinweis auf die Bonusvereinbarung.
- 3 Die Klägerin reichte am 2. August 2004 eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für Juli 2004 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein, in der sie die in der Rechnung vom 15. Juli 2004 ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzog, aber gegen diese Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzgericht (FG) am 3. August 2004 gemäß § 45 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Sprungklage (5 K 4166/04 U) erhob. Während des Klageverfahrens ergänzte X mit Schreiben vom 11. August 2004 seine Rechnung vom 15. Juli 2004 durch den Hinweis, dass sich das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt aufgrund einer Bonusvereinbarung zwischen ihm und der Klägerin mindere.
- 4 Daraufhin stellte das FA durch Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004 vom 24. August 2004, der weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, die Klägerin klaglos, in dem es die streitige Vorsteuer in Höhe von 148 € anerkannte, und stimmte der Sprungklage nicht zu. Die Klägerin nahm daraufhin die Klage 5 K 4166/04 U zurück.
- 5 Am 4. Oktober 2004 richtete die Klägerin folgendes Schreiben an das FA:
"Sehr geehrte Damen und Herren,

anliegend erhalten Sie unsere Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat August 2004. Die Voranmeldung endet mit einer Zahllast in Höhe von € ... Diese Zahllast resultiert u.a. aus Vorsteuerbeträgen in Höhe von € ... In diesen Vorsteuern sind Vorsteuern aus der anliegenden Rechnung vom 15.07.2004/11.08.2004 der Firma [X] in Höhe von € 148,00 enthalten.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass diese Vorsteuerbeträge seitens des Finanzamtes bereits in seinem Bescheid vom 24.08.2004 im Monat Juli 2004 berücksichtigt wurden. Diese Handhabung ist unrichtig, da erst im August 2004 eine nach Auffassung der Finanzverwaltung ordnungsgemäße Rechnung mit dem Hinweis auf die mit uns abgeschlossene Bonusvereinbarung vorlag. Unter Berücksichtigung der Entscheidung 'Terra-Bau GmbH' des EuGH ist daher die Vorsteuer erst im Monat August 2004 abziehbar.

Der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid Juli 2004 vom 24.08.2004 mag insoweit berichtigt werden."

- 6 Daraufhin erließ das FA am 19. Oktober 2004 einen geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004, in dem es die Vorsteuer aus der Rechnung des X nicht mehr berücksichtigte. Zur Begründung wird in den Erläuterungen zu diesem Bescheid darauf hingewiesen, dass damit dem Antrag der Klägerin vom 4. Oktober 2004 in vollem Umfang entsprochen worden sei.
- 7 Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin am 3. November 2004 Sprungklage, der das FA zustimmte. Das FA wies in der Klageerwiderung u.a. darauf hin, dass es von der bei ihm am 5. Oktober 2004 eingegangenen Umsatzsteuervoranmeldung der Klägerin für August 2004, die den streitigen Vorsteuerbetrag von 148 € enthalten habe, nicht abgewichen sei und nunmehr zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung dieses Vorsteuerbetrages antragsgemäß den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004 mit Bescheid vom 19. Oktober 2004 berichtigt habe. Es halte die Klage nach dem Grundsatz von Treu und Glauben für unzulässig, ansonsten für unbegründet. Aufgrund dessen könne "dahingestellt bleiben, ob der streitige Betrag nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (§§ 14 und 15 UStG) materiellrechtlich im Juli oder im August abzugsfähig und abziehbar" sei.
- 8 Während des Klageverfahrens reichte die Klägerin ihre Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2004 ein, in der die Vorsteuer aus der Rechnung des X enthalten ist. Das FA stimmte der Erklärung zu.
- 9 Die Klägerin stellte daraufhin ihren Klageantrag um und beantragte nunmehr, festzustellen, dass der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004 vom 19. Oktober 2004 hinsichtlich des versagten Vorsteuerabzugs in Höhe von 148 € aus der Rechnung des X rechtswidrig war, hilfsweise, die Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH), im Unterliegensfall die Zulassung der Revision.
- 10 Sie trug zu ihrem --vom FA verneinten-- Feststellungsinteresse vor, dass die Streitfrage, ob künftig zu erwartende Bonuszahlungen in Rechnungen vor der tatsächlichen Bonuszahlung zu berücksichtigen seien, auch sie (die Klägerin) "selbst täglich betrifft, da ständig Entscheidungen über die Notwendigkeit der streitigen Angaben auf derartigen Rechnungen getroffen werden müssen". Auf die nachfolgende Bitte des Berichterstatters des FG zu prüfen, ob wirklich ein Feststellungsinteresse vorliege, führte die Klägerin im Schriftsatz vom 10. März 2006 ergänzend aus, "der streitige Sachverhalt ist in jeder Voranmeldung unserer Sozietät neu zu beurteilen, weil wir laufend Rechnungen von unserem Kopierpapierlieferanten bekommen"; es handele sich um einen "Dauersachverhalt".
- 11 Materiell-rechtlich sei zweifelhaft, ob die Vereinbarung eines zukünftig zu gewährenden Bonus unter § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) zu subsumieren sei, wonach eine Rechnung u.a. "jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist", enthalten müsse.
- 12 Das FG wies die Klage durch Gerichtsbescheid ab und ließ die Revision zu. Es bejahte das berechtigte Interesse der Klägerin an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des Vorauszahlungsbescheids. Die Klage sei aber unbegründet, weil die Versagung des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung vom 15. Juli 2004 im Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004 vom 19. Oktober 2004 zu Recht erfolgt sei. Denn die ohne Hinweis auf die bereits getroffene Bonusvereinbarung erteilte Rechnung habe entgegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG nicht die vom Gesetz geforderte Angabe enthalten und sei damit für den Vorsteuerabzug nicht tauglich gewesen.
- 13 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 795 veröffentlicht.
- 14 Mit der Revision wiederholt und vertieft die Klägerin ihr Vorbringen aus dem Klageverfahren.

- 15 Sie beantragt, den Gerichtsbescheid aufzuheben und festzustellen, dass der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004 vom 19. Oktober 2004 rechtswidrig war, hilfsweise die Vorlage der Sache an den EuGH.
- 16 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17 Es hält den Gerichtsbescheid für zutreffend.

Entscheidungsgründe

- 18 II. Die gemäß § 90a Abs. 2 Satz 2 FGO statthafte Revision der Klägerin ist unbegründet.
- 19 Die Klage hätte nicht --wie vom FG angenommen-- wegen Unbegründetheit, sondern wegen Unzulässigkeit abgewiesen werden müssen, weil die Klägerin kein berechtigtes Interesse an der Feststellung hat, dass der Vorauszahlungsbescheid vom 19. Oktober 2004 rechtswidrig gewesen ist (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO). Das fehlende Feststellungsinteresse ändert jedoch nichts an der Richtigkeit des Tenors des angefochtenen Urteils, sodass die Revision der Klägerin mit der Maßgabe zurückgewiesen werden muss, dass die Klage nicht unbegründet, sondern unzulässig ist (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. September 1985 VIII R 371/83, BFHE 146, 99, BStBl II 1986, 537; vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356).
- 20 1. Das berechtigte Interesse i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist eine --besondere-- Sachentscheidungsvoraussetzung, die vorliegen muss, damit das Gericht auf Antrag die Feststellung ausspricht, dass ein Verwaltungsakt, der sich vor Entscheidung über die Anfechtungsklage durch Zurücknahme oder anders erledigt hat, rechtswidrig gewesen ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 2008 VIII R 8/07, BFHE 222, 46, BStBl II 2008, 941, unter II.1.). Ob die Voraussetzungen für ein Sachurteil des FG vorlagen, ist vom BFH ohne Bindung an die Auffassung des FG zu prüfen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. September 1985 IX R 47/83, BFHE 145, 299, BStBl II 1986, 268; vom 5. September 1989 VII R 15/87, BFH/NV 1990, 580); insbesondere kann der BFH hierzu eigene Feststellungen anhand der im Revisionsverfahren vorgelegten Akten treffen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 1356, unter 1.).
- 21 2. Nach der Rechtsprechung des BFH genügt jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art, um einen Antrag nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO stellen zu können. Die begehrte Feststellung muss geeignet sein, in einem der genannten Bereiche zu einer Positionsverbesserung des Klägers zu führen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 222, 46, BStBl II 2008, 941, unter II.1., m.w.N.; Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 100 FGO Rz 54; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 100 Rz 60; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 100 FGO Rz 172, jeweils m.w.N.). Das Feststellungsinteresse muss --sofern es nicht offensichtlich ist-- vom Kläger substantiiert dargelegt werden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2007 VIII B 198/06, BFH/NV 2008, 238, unter II.2., m.w.N.).
- 22 3. Das berechtigte Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit eines Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheids nach Ergehen des ihn erledigenden Umsatzsteuer-Jahresbescheids liegt nur in wenigen Fällen vor, insbesondere bei einer Aussetzung der Vollziehung des Vorauszahlungsbescheids, bei einer noch bestehenden Pfändung aufgrund dieses Bescheids, ferner wenn sich bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Vorauszahlungsbescheids Fragen stellen, die im Rahmen der Anfechtung des Jahresbescheids nicht geklärt werden können und an deren Klärung ein berechtigtes Interesse des Klägers besteht (vgl. BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992 V R 81/89, BFHE 169, 117, BStBl II 1993, 120, unter II.1.b; Lange in HHSp, § 100 FGO Rz 178). Der Senat vermag der Auffassung des FG, diese Anforderungen seien im Streitfall erfüllt, nicht zu folgen.
- 23 a) Das FG hat zunächst unter Hinweis auf das Urteil des FG München vom 5. Juni 2000 13 K 1721/98 (juris) ausgeführt, ein berechtigtes Interesse i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO sei gegeben, wenn sich bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Vorauszahlungsbescheids Fragen ergäben, die --wie hier-- im Rahmen der Anfechtung des Jahresbescheids nicht geklärt werden könnten.
- 24 Zur Klarstellung weist der Senat darauf hin, dass zu der Nichtklärbarkeit einer Rechtsfrage im Rahmen der Anfechtung des Jahresbescheids hinzukommen muss ("und"), dass an der Klärung der Frage(n) ein berechtigtes Interesse des Klägers besteht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 169, 117, BStBl II 1993, 120, unter II.1.b.).
- 25 b) Das FG hat weiter dargelegt, da die hier streitige Rechtsfrage alle weiteren Geschäftsvorfälle der Klägerin in zukünftigen Zeiträumen mit Bonusvereinbarungen und insbesondere mit X betreffe, sei ein Interesse der Klägerin

an einer Klärung rechtlich und tatsächlich zu bejahen; eine Entscheidung über die streitige Rechtsfrage könne zu einer Positionsverbesserung der Klägerin für die Zukunft führen.

- 26 Damit hat das FG zu geringe Anforderungen an die Substantiierung des Feststellungsinteresses i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO durch die Klägerin (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 238, unter II.2., m.w.N.) gestellt.
- 27 Denn die Klägerin hatte insoweit (lediglich) in allgemeiner Form ausgeführt, die Streitfrage betreffe auch sie selbst täglich, da ständig Entscheidungen über die Notwendigkeit der streitigen Angaben auf derartigen Rechnungen getroffen werden müssten (Schriftsatz vom 10. März 2005 unter Nr. 2); der streitige Sachverhalt sei in jeder Voranmeldung neu zu beurteilen, weil sie laufend Rechnungen von X bekomme, sodass es sich um einen Dauersachverhalt handele (Schriftsatz vom 10. März 2006 unter Nr. 1).
- 28 X hatte aber mit Schreiben vom 11. August 2004 seine Rechnung vom 15. Juli 2004 durch den Hinweis ergänzt, dass sich das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt aufgrund einer Bonusvereinbarung zwischen ihm und der Klägerin mindere. Er war also offenbar bereit, in seinen Rechnungen an die Klägerin oder in Ergänzungen dazu auf die getroffene Bonusvereinbarung hinzuweisen.
- 29 Unter diesen Umständen hätte die Klägerin ausführen und belegen müssen, dass X ihr weiterhin Rechnungen ohne einen solchen Hinweis erteilt hatte und dass das FA ihr im Zeitraum seit 2004 den Vorsteuerabzug aus einer derartigen Rechnung mit der Begründung versagt hat oder versagen werde, die Rechnung genüge wegen eines fehlenden Hinweises auf die getroffene Bonusvereinbarung nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG in der ab 1. Januar 2004 geltenden Fassung.
- 30 c) Zudem leitet die Klägerin ihr berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des --erledigten-- Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheids für Juli 2004 vom 19. Oktober 2004 daraus ab, dass gerichtlich geklärt werden soll, ob gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG in einer Rechnung die Vereinbarung einer erst zukünftig (eventuell) zu gewährenden Minderung des Entgelts aufgrund einer "Bonusvereinbarung" anzugeben sei.
- 31 Der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004 vom 19. Oktober 2004 ist aber gar nicht auf § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG gestützt. Vielmehr hat das FA in diesem Bescheid deshalb --antragsgemäß-- eine Vorsteuerminderung um 148 € vorgenommen, weil dieser Betrag von der Klägerin (bereits) in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für August 2004 berücksichtigt worden ist. Dies ergibt sich aus der Begründung dieses Bescheids, in der auf das entsprechende Schreiben des Klägers vom 4. Oktober 2004 verwiesen wird.
- 32 Das FA hat sich auch im Verfahren vor dem FG nicht darauf berufen, der im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2004 vom 19. Oktober 2004 rückgängig gemachte Vorsteuerabzug stehe der Klägerin gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG nicht zu. Es hat vielmehr nochmals auf die mit der Änderung des Bescheids angestrebte Vermeidung einer Doppelberücksichtigung dieses Vorsteuerbetrags hingewiesen und die Klage nach dem Grundsatz von Treu und Glauben für unzulässig, ansonsten für unbegründet gehalten sowie ausdrücklich dahingestellt sein lassen, ob der streitige Vorsteuerbetrag materiell-rechtlich im Juli oder im August 2004 abziehbar sei.
- 33 Das für eine Fortsetzungsfeststellungsklage erforderliche berechnete Interesse ist aber nicht gegeben, wenn nur ein allgemeines Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage besteht; denn das finanzgerichtliche Verfahren ist nicht dazu bestimmt, Rechtsgutachten zu allgemein interessierenden Fragen zu erstatten (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 1985 IV R 118/83, BFH/NV 1986, 196, unter 2., m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de