

# Urteil vom 11. Dezember 2012, VII R 69/11

## Unterlassungsklage und Feststellungsklage gegen Vollstreckung aus einem Beitreibungsersuchen

BFH VII. Senat

FGO § 40, FGO § 41 Abs 1, FGO § 69, FGO § 114, FGO § 41 Abs 2 S 1

vorgehend FG Hamburg, 25. Oktober 2011, Az: 3 K 205/10

## Leitsätze

1. NV: Die Unterlassung weiterer Vollstreckungsmaßnahmen aus einem Beitreibungsersuchen ist vorrangig im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes durch Anträge auf Aussetzung der Vollziehung (§ 69 FGO) bzw. einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) zu verfolgen. Das für eine Unterlassungsklage erforderliche besonders intensive Rechtsschutzinteresse setzt die substantiierte Darlegung einer Rechtsverletzung durch eine bestimmte, künftig zu erwartende Maßnahme voraus, zusätzlich muss ein Abwarten der tatsächlichen Rechtsverletzung unzumutbar sein, weil die Rechtsverletzung dann nicht oder nur schwerlich wiedergutmacht werden könnte.
2. NV: Eine auf Feststellung der Rechtswidrigkeit bereits ergriffener Vollstreckungshandlungen gerichtete Klage ist wegen Subsidiarität der Feststellungsklage gegenüber einer Anfechtungsklage grundsätzlich unzulässig.
3. NV: Eine Klage auf Feststellung der Rechtswidrigkeit einer künftigen Vollstreckung, weil ein Beitreibungsersuchen keine wirksame Vollstreckungsgrundlage darstelle, ist unzulässig, wenn die Rechtmäßigkeit dieses Ersuchens bereits als Vorfrage in einem anhängigen Klageverfahren gegen eine bereits ergriffene Vollstreckungsmaßnahme zu klären ist.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als Rechtsanwalt in Deutschland und Mallorca geschäftsansässig und Gesellschafter-Geschäftsführer einer spanischen Gesellschaft. Wegen nicht beiteibarischer Steuerschulden dieser Gesellschaft nahm das Finanzamt für Steuererhebung auf den Balearischen Inseln (spanisches FA) den Kläger mit Haftungsbescheid vom 19. November 2007 in Anspruch. Die dagegen eingelegte Steuerbeschwerde und die beim Finanzgericht der Balearischen Inseln (spanisches FG) erhobene Klage hatten keinen Erfolg. Nach seinen unbelegten Angaben hat der Kläger gegen dieses Urteil Rekurs zum Zentralfinanzgericht eingelegt. Zum Stand des von der Gesellschaft gegen den Steuerbescheid in Anspruch genommenen Rechtsschutzes hat sich der Kläger nicht geäußert.
- 2 Nachdem der Kläger auf den Haftungsbescheid nicht gezahlt hatte, erließ das Regionalfinanzamt der Balearen am 1. Februar 2008 eine Vollstreckungsanordnung, die dem Rechtsanwalt des Klägers am 15. Februar 2008 zugestellt wurde.
- 3 Mit E-Mail vom 22. Juni 2009 übersandte die Staatsbehörde für Steuerverwaltung in Madrid über das CCN/CSI-Netz an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) elektronisch ein Beitreibungsersuchen. Der E-Mail waren die Vollstreckungsanordnung im PDF-Format und das Formular "Ersuchen um Beitreibung gemäß Art. 6 der Richtlinie 2008/55/EG" im Word-Format angefügt. Das BZSt leitete die E-Mail an die ... Finanzbehörde und diese sandte sie dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zu.
- 4 Das FA erließ aufgrund dieses Ersuchens am 24. Juli 2009 eine Zahlungsaufforderung. Dagegen legte der Kläger Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV). Mit Schreiben vom 31. August 2009 holte das FA die vom Kläger beanstandeten Angaben nach und lehnte die AdV ab. Über den Einspruch ist bislang nicht entschieden.
- 5 Unter dem 27. August 2009 pfändete das FA bei sich selbst als Drittschuldner Steuererstattungsansprüche des Klägers zur Beitreibung der Forderung der spanischen Steuerbehörde und ordnete die Einziehung an. Gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügung legte der Kläger Einspruch ein und beantragte insoweit AdV.

- 6 Auf Antrag des Klägers gewährte das Finanzgericht (FG) AdV gegen Sicherheitsleistung, weil es wegen der elektronischen Übermittlung Zweifel an der Rechtmäßigkeit "des Leistungsgebots" hatte. Auf die Beschwerde des FA hob der Bundesfinanzhof (BFH) diesen Beschluss auf und lehnte den Antrag auf AdV ab. Die Zahlungsaufforderung sei kein Leistungsgebot; dieses sei bereits mit dem spanischen Haftungsbescheid verbunden gewesen.
- 7 Die auf Unterlassung der weiteren Vollstreckung der Haftungsschuld, hilfsweise Feststellung der Rechtswidrigkeit der Vollstreckung aus dem Beitreibungersuchen erhobene Klage blieb erfolglos. Im Klageverfahren hat die spanische Steuerbehörde die Vollstreckungsanordnung vom 1. Februar 2008 in Papierform übersandt.
- 8 Das FG wies die Unterlassungsklage als unzulässig ab, weil der Kläger nicht konkret dargelegt habe, welche irreparablen Nachteile ihm drohten, wenn das FA weitere Vollstreckungsmaßnahmen ergreife und er dann dagegen Einspruch einlegen bzw. nachfolgend Anfechtungsklage erheben und zugleich AdV beantrage. Auch die Klage auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der bereits ergriffenen Vollstreckungsmaßnahmen hielt es für unzulässig, weil sie subsidiär zu Einspruch und Anfechtungsklage sei. Dagegen sah es die Feststellungsklage mit dem Ziel, die Rechtswidrigkeit weiterer, noch nicht durchgeführter Vollstreckungsmaßnahmen wegen Mängeln des Beitreibungersuchens festzustellen, insbesondere wegen des Gebots effektiven Rechtsschutzes als zulässig an, wies sie aber als unbegründet ab.
- 9 Das FG hat die Revision u.a. zur Klärung der Frage zugelassen, ob und ggf. mit welcher Klageart Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Beitreibungshilfe insgesamt geltend gemacht werden können, auch wenn konkret drohende irreparable Schäden durch eine bevorstehende Vollstreckung nicht vorgetragen werden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 482 veröffentlicht.
- 10 Mit seiner Revision wendet sich der Kläger im Wesentlichen gegen die Ausführungen des FG zur Unbegründetheit der vorbeugenden Feststellungsklage.
- 11 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und das FA zu verurteilen, weitere Vollstreckungsmaßnahmen aus dem Beitreibungersuchen des Regionalfinanzamtes der Balearen zu unterlassen, hilfsweise festzustellen, dass die Vollstreckung aus dem Beitreibungersuchen rechtswidrig ist.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen. Es schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an und stellt darüber hinaus in Frage, inwiefern den Finanzbehörden die Prüfung des ordre public obliege, ob diese nicht vielmehr den Gerichten überlassen sei.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist unbegründet. Das Urteil des FG verletzt zwar Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), soweit die vorbeugende Feststellungsklage als unbegründet, statt als unzulässig zurückgewiesen worden ist. Es hat aber Bestand, weil der Urteilstenor richtig ist (§ 126 Abs. 4 FGO; vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 8, m.w.N.).
- 14 1. Das FG hat den Hauptantrag des Klägers zu Recht als Unterlassungsklage gewertet und als unzulässig angesehen.
- 15 Der Kläger will mit dem Antrag erreichen, dass das FA weitere Vollstreckungsmaßnahmen aufgrund des spanischen Beitreibungersuchens unterlässt. Für einen solchen vorbeugenden Rechtsschutz ist angesichts des Rechtsschutzsystems der FGO ein besonders intensives Rechtsschutzinteresse Voraussetzung (vgl. Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 40 FGO Rz 146). Geht es darum, eine behördliche Maßnahme abzuwehren, bietet die FGO dem Rechtssuchenden neben Einspruch und Anfechtungsklage einstweiligen Rechtsschutz durch Aussetzung der Vollziehung (§ 69 FGO) bzw. einstweilige Anordnung (§ 114 FGO). Für eine Unterlassungsklage ist nur dann Raum, wenn das erstrebte Schutzziel mit diesen Rechtsbehelfen nicht erreicht werden kann, wenn also substantiiert und in sich schlüssig dargetan wird, durch ein bestimmtes, künftig zu erwartendes Handeln einer Behörde in den Rechten verletzt zu sein, und ein Abwarten der tatsächlichen Rechtsverletzung unzumutbar ist, weil die Rechtsverletzung dann nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachen ist (BFH-Urteile vom 27. Oktober 1993 I R 25/92, BFHE 172, 488, BStBl II 1994, 210; vom 19. März 1998 VII R 73/97, BFHE 186, 179, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 1998, 861).
- 16 Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger nicht dargelegt, welche irreparablen Nachteile ihm drohten, wenn er gegen weitere Vollstreckungsmaßnahmen des FA mit Einspruch, Klage

und Aussetzungsantrag vorgehe. Auch mit der Revision macht der Kläger allgemein "drohende Eingriffe in die Eigentums- und Vermögenspositionen" geltend. Inwieweit dadurch nicht wiedergutzumachende Schäden zu erwarten wären, hat er nicht dargelegt.

- 17 2. Die Unzulässigkeit der auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der bereits ergriffenen Vollstreckungshandlungen gerichteten Klage hat das FG zutreffend mit der in § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO angeordneten Subsidiarität der Feststellungsklage gegenüber einer Anfechtungsklage begründet.
- 18 3. Entgegen der Rechtsauffassung des FG ist die Klage, soweit mit ihr die Feststellung der Rechtswidrigkeit einer künftigen Vollstreckung aus dem Beitreibungersuchen erreicht werden soll, ebenfalls nicht zulässig. Der Kläger hat kein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung des Rechtsverhältnisses i.S. des § 41 Abs. 1 FGO. Das danach erforderliche Feststellungsinteresse ist eine besondere Erscheinungsform des allgemeinen Rechtsschutzbedürfnisses. Deshalb ist die Feststellungsklage nicht gegeben, wenn der Kläger sein Prozessziel auf anderem Wege schneller, einfacher und billiger erreichen kann (vgl. Senatsurteil vom 23. November 1993 VII R 56/93, BFHE 173, 201, BStBl II 1994, 356, m.w.N.).
- 19 Im Streitfall will der Kläger im Kern die Feststellung erreichen, dass das spanische Beitreibungersuchen keine wirksame Vollstreckungsgrundlage darstellt. Die Frage der Rechtmäßigkeit dieses Ersuchens stellt sich aber als Vorfrage schon in dem vom Kläger angestrebten Klageverfahren gegen die Pfändungs- und Einziehungsverfügung, so dass ein weiteres Klageverfahren unnötigen Doppelaufwand bedeutete. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, diese Frage losgelöst von der konkreten, bereits getroffenen Vollstreckungsmaßnahme zu klären.
- 20 Anders könnte sich die Zulässigkeit der Feststellungsklage darstellen, wenn eine Vollstreckung aus dem umstrittenen Beitreibungersuchen erstmalig bevorstünde. Für diesen Fall könnten die Erwägungen, die das FG bewogen haben, die Zulässigkeit zu bejahen, berechtigt sein. Denn dann wäre in der Tat zu erwägen, ob das Gebot effektiven Rechtsschutzes eine gerichtliche Klärung der Vollstreckungsvoraussetzungen im Vorhinein jedenfalls dann erfordert, wenn die zu erwartenden Vollstreckungsmaßnahmen über die reine Geldleistung hinausgehende einschneidende Beeinträchtigungen mit sich brächten, vor welchen eine AdV der Vollstreckungsmaßnahmen nicht schützen könnte.
- 21 Ein solcher Sachverhalt lag offenbar dem vom FG herangezogenen Senatsurteil vom 3. November 2010 VII R 21/10 (BFHE 231, 500, BStBl II 2011, 401) zugrunde. Denn in dem dortigen Fall war die Frage, ob ein Beitreibungersuchen wegen Verstoßes gegen den ordre public zur Rechtswidrigkeit einer Vollstreckungsmaßnahme führen könnte, im Zusammenhang mit der Androhung einer Bürgschaftsverwertung, also vor Beginn der Vollstreckung, zu klären. Zwar hat sich der Senat zur Zulässigkeit der Feststellungsklage nicht ausdrücklich geäußert. Allerdings ist davon auszugehen, dass inzident die Zulässigkeit der Feststellungsklage bejaht wurde. Der Kläger konnte nicht auf die Anfechtung einer bereits ergangenen Vollstreckungsmaßnahme verwiesen werden, so dass die Feststellungsklage wohl als der gebotene Rechtsschutz angesehen wurde. Diesem Urteil kann --anders als das FG meint-- nicht entnommen werden, dass die vorbeugende Feststellungsklage zur Klärung von Vollstreckungsvoraussetzungen stets zulässig ist, also auch, wenn --wie im vorliegenden Fall-- die Klärung der Rechtsfrage im Anfechtungsverfahren --und dort vorrangig-- möglich ist.
- 22 Auch das vom FG für die Zulässigkeit der Feststellungsklage vorgebrachte weitere Argument, dass es im Fall einer vor einer ersten Vollstreckungsmaßnahme erlassenen einstweiligen Anordnung gegen das FA, die Vollstreckung zu unterlassen, nie zu einer Anfechtungsklage kommen könne, in der die Einwendungen gegen die Vollstreckungsvoraussetzungen geprüft werden könnten, ist in der eben beschriebenen Konstellation des Streitfalles, in dem bereits vollstreckt worden ist, nicht einschlägig.
- 23 4. Im Übrigen wäre die Zulassung einer Feststellungsklage bei gleichzeitiger Unzulässigkeit der Unterlassungsklage im Streitfall widersprüchlich. Besteht nämlich kein Rechtsschutzinteresse für die Unterlassungsklage, weil nach den Feststellungen des FG für den Kläger mit der Möglichkeit, im Zeitpunkt der Vornahme einer Vollstreckungsmaßnahme eine AdV zu erwirken, ausreichender Rechtsschutz besteht, so spricht dieser Gesichtspunkt auch gegen das besondere Feststellungsinteresse i.S. des § 41 Abs. 1 FGO.

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