

Fall 34

Inhalt der Klage – Prozessurteil, Sachurteil – Bestimmbarkeit des Klagebegehrens

FGO §§ 65, 96 Abs. 1 Satz 2

Sachverhalt

Kläger K hatte ein Grundstück erworben, für das das Finanzamt einen Einheitswert festgestellt hatte. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt zurück. Der Einspruch wurde von K nicht begründet. Die von K erhobene Klage hatte folgenden Inhalt:

„Hiermit fechte ich die Einspruchsentscheidung des Finanzamts wegen des Einheitswertbescheids an.“

K begründete auch die Klage nicht, obwohl ihn das Gericht dazu aufgefordert hatte. Er erschien auch nicht zur mündlichen Verhandlung.

Frage

Ist die Klage mangels eines bestimmten Klageantrags durch Prozessurteil als unzulässig abzuweisen oder muss nach Überprüfung des angefochtenen Bescheids und der Einspruchsentscheidung ein Sachurteil ergehen?

Antwort

Zwar ist ein bestimmter Klageantrag nicht erforderlich. Da das Ziel der Klage aber nicht hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht ist, kann das Finanzgericht keine Sachentscheidung treffen. Die Klage ist durch Prozessurteil als unzulässig abzuweisen.

Begründung

Bevor über die sachliche Berechtigung einer Klage (Begründetheit) durch ein sog. Sachurteil entschieden werden kann, muss zunächst die Zulässigkeit einer Klage überprüft werden. Stellt sich heraus, dass die Klage nicht zulässig ist, etwa weil sie einen unheilbaren formellen Mangel enthält, so darf sich das Gericht gar nicht mehr mit der materiellen Rechtslage befassen, sondern muss die Klage – beispielsweise bei Versäumung der Klagefrist oder fehlender Prozessvollmacht – durch ein sog. Prozessurteil als unzulässig abweisen.¹²⁰

Zum Klageerfolg gehören deshalb zwei aufeinander aufbauende Fragestellungen: die formelle Zulässigkeit und die materielle Begründetheit des Rechtsschutzbegehrens. Diese Voraussetzungen sind an verschiedenen Stellen der Finanzgerichtsordnung und in anderen Gesetzen geregelt. In diesem Zusammenhang regelt § 65 Abs. 1 FGO die inhaltlichen Anforderungen an die Klageschrift. Diese muss den Kläger, den Beklagten und den

¹²⁰ BFH vom 07.08.2001 I B 16/01 (BStBl 2002 II S. 13).

Gegenstand des Klagebegehrens, bei Anfechtungsklagen auch den angefochtenen Verwaltungsakt und die angefochtene Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf bezeichnen. Ferner soll sie einen bestimmten Antrag enthalten. Schließlich sollen die zur Begründung dienenden Tatsachen und Beweismittel angegeben werden. Der angefochtene Verwaltungsakt und die Einspruchsentscheidung sollen in Unterschrift oder in Abschrift beigefügt werden. Eine ordnungsgemäße Klageerhebung erfordert regelmäßig insbesondere die Bezeichnung des Klägers unter Angabe seiner ladungsfähigen Anschrift, um seine Identität feststellen zu können.¹²¹

Muss-Bestandteile einer Klage:

- Kläger
- Beklagter
- Gegenstand des Klagebegehrens
- Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts und der Einspruchsentscheidung

Soll-Bestandteile einer Klage:

- Klageantrag
- Klagebegründung (Tatsachen und Beweismittel)
- angefochtener Verwaltungsakt und Einspruchsentscheidung in Urschrift oder in Abschrift

Aus der Gegenüberstellung von Muss- und Sollerfordernissen wird deutlich, dass der Klageantrag nicht als zwingendes Erfordernis der Klage zu verstehen ist.¹²² Auch aus sonstigen Vorschriften über den weiteren Verlauf des Verfahrens lässt sich die Notwendigkeit eines bestimmten Klageantrags nicht herleiten (§ 76 Abs. 2, § 92 Abs. 3, § 96 Abs. 1 Satz 2, § 105 Abs. 3 FGO). Diese Wertung des Antrags als Sollerfordernis steht allerdings in innerem Zusammenhang mit bestimmten Musserfordernissen der Klage. Aus diesen folgt, dass der Kläger das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) so deutlich zum Ausdruck bringen muss, dass das Ziel seiner Klage ausreichend erkennbar wird.

Im Hinblick darauf, dass das Gericht über das **Klagebegehren** nicht hinausgehen darf (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), obliegt es dem Kläger, den Umfang des begehrten Rechtsschutzes zu bestimmen. Daher muss er durch substantiierte Darlegungen das Gericht in die Lage versetzen, zu erkennen, inwiefern der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig sei. Der Kläger muss dem Gericht den konkreten Sachverhalt unterbreiten, in dessen steuerrechtlicher Würdigung durch den Beklagten der Kläger eine Rechtsverletzung erblickt. Entspricht die Klage den gesetzlichen Anforderungen nicht, kann

¹²¹ BFH vom 18.08.2011 V B 44/10 (BFH/NV 2011 S. 2084).

¹²² BFH vom 26.11.1979 GrS 1/78 (BStBl 1980 II S. 99).

das Gericht dem Kläger nach § 65 Abs. 2 FGO eine Frist zur Ergänzung des erforderlichen Inhalts setzen.

Wie weitgehend das Klagebegehren jeweils substantiiert werden muss, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Bei einer Klage gegen einen Schätzungsbescheid kann es genügen, den Gegenstand des Klagebegehrens durch Bezugnahme auf eine nachträglich eingereichte Steuererklärung ausreichend zu bezeichnen.¹²³ Die bloße Bezeichnung des vom Beklagten erlassenen Verwaltungsakts und die zusätzliche Angabe, dass er angefochten werde, genügt insoweit nicht, da bei Anfechtungsklagen der angefochtene Verwaltungsakt und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung ohnedies neben dem Gegenstand des Klagebegehrens bezeichnet werden müssen.¹²⁴ Auch der Grundsatz rechtsschutzgewährender Auslegung hilft hier nicht weiter.¹²⁵ Der Gegenstand des Klagebegehrens kann sich ggf. aus der Zusammenschau von Klageantrag, Steuerbescheid und Einspruchsentscheidung ergeben, wenn er dadurch hinreichend klar wird.¹²⁶

Im vorliegenden Fall ist aufgrund fehlender Angaben des K weder im Einspruchsverfahren noch im Klageverfahren noch im Rahmen einer Gesamtschau erkennbar geworden, inwiefern er in seinen Rechten verletzt zu sein glaubt. Somit ist die Klage hier durch Prozessurteil als unzulässig abzuweisen.

Muster einer Klageschrift

Steuerpflichtiger S
Kurfürstendamm 100
10709 Berlin
15.07.13

Finanzgericht Berlin-Brandenburg
Von-Schön-Str. 10
03050 Cottbus

Hiermit erhebe ich Klage gegen den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 15.09.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.07.2013 des Finanzamts Berlin-Wilmersdorf. Das Finanzamt hat die mit der Einkommensteuererklärung für 2011 geltend gemachten und durch Belege nachgewiesenen Ausgaben für eine Sprachreise nach Spanien im Juli 2011 mit der Begründung nicht anerkannt, es handele sich um Kosten der privaten Lebensführung. Diese Reise diene jedoch der Vertiefung meiner spanischen Sprachkenntnisse, die ich als Spanischlehrer

123 BFH vom 16.03.1988 I R 93/84 (BStBl 1988 II S. 895) und vom 13.06.1996 III R 93/95 (BStBl 1996 II S. 483).

124 BFH vom 17.01.2002 VI B 114/01 (BStBl 2002 II S. 306 m. w. N. zu § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO).

125 BFH vom 08.01.1991 VII R 61/88 (BFH/NV 1991 S. 795).

126 BFH vom 28.06.2012 XI B 44/12 (BFH/NV 2012 S. 1811).

beruflich benötige. Deshalb wird die Änderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids insoweit beantragt, als diese Ausgaben für die Sprachreise einkommensmindernd berücksichtigt werden und eine entsprechend verringerte Einkommensteuer festgesetzt wird.

Anliegend übersende ich eine Abschrift dieser Klageschrift, Kopien des Einkommensteuerbescheids, des Einspruchs, der Einspruchsentscheidung sowie die Belege über die Sprachreise.

Unterschrift: Steuerpflichtiger S

Fall 35

Zulässigkeit der Erweiterung des Klagebegehrens – Wirkung der Klagefrist

FGO § 40 Abs. 1, § 47 Abs. 1; ZPO § 264 Nr. 2

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige S legte gegen seinen Einkommensteuerbescheid Einspruch ein und beantragte, einen Betrag von 420 Euro als Spende zum Abzug zuzulassen. Nach Ergehen der vollständig abweisenden Einspruchsentscheidung erhob S fristgerecht Klage mit dem Antrag, den Einkommensteuerbescheid dahingehend zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um 420 Euro gekürzt und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt werde. Nach Ablauf der Klagefrist will S seinen Klageantrag erweitern, indem ein Teil der von ihm in der Steuererklärung angegebenen Einkünfte als außerordentliche Einkünfte ermäßigt zu besteuern seien. Dies hatte S bisher nicht geltend gemacht.

Frage

Kann S sein Klagebegehren nach Ablauf der Klagefrist noch betragsmäßig erweitern?

Antwort

S kann auch noch nach Ablauf der Klagefrist die Anfechtungsklage gegen den Einkommensteuerbescheid betragsmäßig erweitern. Dies wäre nur dann unzulässig, wenn er zuvor eindeutig zu erkennen gegeben hätte, dass er seine Klage nur auf einen bestimmten Punkt beschränken und von einer Klageerweiterung absehen wolle; davon ist im Zweifel aber nicht auszugehen.

Begründung

Eine Klageerweiterung i. S. des § 264 Nr. 2 ZPO i. V. m. § 155 FGO ist an sich statthaft. Fraglich ist aber, inwieweit durch eine nur teilweise Anfechtung innerhalb der Klagefrist eine **Teilbestandskraft** eintritt, die zu einer teilweisen Unzulässigkeit der Klage führt. Der Große Senat des BFH hat im Fall der Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) gegen einen Einkommensteuerbescheid entschieden, dass die betragsmäßige Erweiterung der Klage regelmäßig auch insoweit zulässig ist, als sie nach Ablauf der Klagefrist (§ 47 Abs. 1 FGO) erfolgt. Denn in der nur betragsmäßigen Erweiterung ist keine Klageänderung zu sehen, weshalb es auf eine inzwischen verstrichene Klagefrist nicht ankommt.¹²⁷

1. Zwar geht auch der Große Senat des BFH davon aus, dass eine Klage insoweit unzulässig ist, als der angefochtene Verwaltungsakt bereits – teilweise – bestandskräftig geworden ist. Eine Teilbestandskraft kann insbesondere dadurch eintreten, dass der Kläger eine Teilanfechtungsklage erhebt. Ob eine betragsmäßig beschränkte Anfechtungsklage – wie sie hier erhoben worden ist – aber eine Teilanfechtung darstellt – mit der Folge einer Teilbestandskraft –, ist nach dem erklärten, im Zweifel durch Auslegung (entsprechend § 133 BGB) zu ermittelnden Willen des Klägers zu beurteilen.

Ein Verwaltungsakt wird nur dann zum Teil bestandskräftig, wenn die in dem Verfügungssatz enthaltene Regelung teilbar ist und der Verwaltungsakt nur zum Teil angefochten ist. Danach kann ein Steuerbescheid zum Teil bestandskräftig werden. Verfügungssatz ist lediglich die in einer Zahl ausgedrückte Steuerschuld. Diese ist in dem Sinne teilbar, dass ein Steuerbescheid auch dann noch sinnvoll ist, wenn die Steuerschuld auf einen anderen als den ursprünglichen Betrag festgesetzt wird. Steht bis zum Ablauf der Klagefrist endgültig fest, in welchem Umfang der Steuerbescheid angefochten ist, so wird der nicht angefochtene Teil bestandskräftig. Von einer Teilbestandskraft geht z. B. auch § 173 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO aus. Ebenso kann es zu einer Teilbestandskraft bei Feststellungsbescheiden (z. B. Gewinnfeststellungsbescheiden oder Einheitswertbescheiden) kommen, die mehrere Feststellungen enthalten. Werden innerhalb der Klagefrist nur bestimmte Feststellungen angefochten, ist die nach Ablauf der Klagefrist erhobene Klage bezüglich anderer Feststellungen unzulässig. Durch die Anfechtungsklage kann nicht nur die Aufhebung, sondern bei Steuerbescheiden auch die Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts begehrt werden (§ 40 Abs. 1, § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 FGO).

Ob und inwieweit der Kläger nur einen Teil des Steuerbescheids anfecht, steht in seiner Disposition. Bei der Auslegung einer Willenserklärung ist der wirkliche Wille zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften (§ 133 BGB). Diese Regel gilt auch für die Auslegung von Prozesshandlungen (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Bei der Auslegung des

¹²⁷ BFH vom 23.10.1989 GrS 2/87 (BStBl 1990 II S. 327).

Klagebegehrens im Einzelfall ist die Eigenart der in dem Steuerbescheid getroffenen Regelung zu berücksichtigen; aus ihr kann bei Würdigung der Interessenlage des Klägers geschlossen werden, ob sich der Kläger endgültig binden wollte oder nicht. Nur bei einer eindeutigen Beschränkung kann von einer Teilbestandskraft ausgegangen werden.¹²⁸

2. Nach Auffassung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs¹²⁹ gebieten es die Besonderheiten des Einkommensteuerrechts, regelmäßig davon auszugehen, dass der Kläger mit der Nennung eines bestimmten Teilbetrags nicht eine Teilbestandskraft herbeiführen, sondern regelmäßig nur die betragsmäßigen Auswirkungen andeuten will, die sich ergeben, wenn die Klage aus den von ihm zunächst geltend gemachten Gründen Erfolg hätte. Denn der Einkommensteuerbescheid ist durch seinen komplexen Regelungsinhalt gekennzeichnet, wobei der festzusetzenden Einkommensteuer Lebenssachverhalte zugrunde liegen, die auf unterschiedlichen Stufen in die Ermittlung der festzusetzenden Steuer Eingang finden.

a) Gegen eine Festlegung auf eine bestimmte Teilbestandskraft spricht, dass der Gegenstand des Klagebegehrens i. S. des § 65 FGO nicht auf bestimmte und von den Beteiligten individualisierte Streitpunkte beschränkt ist, sondern dass es dabei um die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids insgesamt und nicht nur um einzelne Besteuerungsmerkmale geht (sog. **Saldierungstheorie**).¹³⁰ Im Prozess können deshalb von beiden Seiten nachträgliche Argumente vorgebracht werden.

Die Annahme, der Kläger wolle mit der Klage regelmäßig keine Teilbestandskraft des Einkommensteuerbescheids herbeiführen, steht auch im Einklang mit anderen Verfahrensvorschriften. So ist die Zulässigkeit einer Klage nicht davon abhängig, dass innerhalb der Klagefrist das Klagebegehren vorliegt oder ein Klageantrag gestellt wird. Bis zum Ende der Klagefrist müssen lediglich die Erfordernisse beachtet werden, von denen es abhängt, ob ein Schriftstück sich überhaupt als Klageschrift qualifizieren lässt. Die weiteren in § 65 FGO genannten Voraussetzungen können nachgeholt werden, wie sich aus § 65 Abs. 2 FGO ergibt.

b) Die Auslegung, dass das Klagebegehren regelmäßig nicht auf die Herbeiführung einer Teilbestandskraft gerichtet ist, trifft grundsätzlich auch bei einem innerhalb der Klagefrist gestellten **bezifferten Klageantrag** zu. Denn wenn der Kläger früher als erforderlich die Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt, kann daraus im Allgemeinen nicht geschlossen werden, er wolle damit eine Teilbestandskraft herbeiführen. Auch § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO steht dem nicht entgegen. Denn danach ist die Entscheidungsbefugnis des Finanzgerichts durch das Klagebegehren beschränkt (ne ultra petitem). Aus

128 BFH vom 25.01.2006 X B 143/05 (BFH/NV 2006 S. 809).

129 BFH vom 23.10.1989 GrS 2/87 (BStBl 1990 II S. 327).

130 BFH vom 17.07.1967 GrS 1/66 (BStBl 1968 II S. 344).

dieser Vorschrift lässt sich aber nicht entnehmen, dass ein auf einen bestimmten Teilbetrag beschränkter Klageantrag stets zur Teilbestandskraft führte. Maßgebend ist vielmehr das Klagebegehren, das bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. – wenn keine mündliche Verhandlung stattfindet – bis zum Hinausgehen der Entscheidung vom Kläger vorgebracht worden ist. Auch wenn das Gericht nicht nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO zur vollständigen Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts kommt, sondern einen Bescheid lediglich nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO ändert – was bei den erfolgreichen Anfechtungsklagen gegen Steuerbescheide den Regelfall darstellt –, lässt sich daraus nicht schon eine Teilbestandskraft bereits bei Ablauf der Frist zur Klageerhebung (§ 47 Abs. 1 FGO) ableiten.

c) Im vorliegenden Fall spricht nichts dafür, dass der Kläger S eine Teilbestandskraft des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 01 eintreten lassen wollte, als er zunächst nur einen Streitpunkt geltend machte. Die spätere Klageerweiterung ist daher zulässig. Dies entspricht auch § 264 Nr. 2 ZPO, wonach eine ohne Änderung des Klagegrundes vorgenommene Erweiterung des Klageantrags nicht als Klageänderung anzusehen ist, die ansonsten gem. § 67 Abs. 1 FGO nur bei Einwilligung des beklagten Finanzamts oder bei Sachdienlichkeit zulässig wäre.¹³¹

Fall 36

Aussetzung der Vollziehung – ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts – unbillige Härte

FGO § 69

Sachverhalt

Trotz wiederholter Aufforderungen gab Bauunternehmer B keine Steuererklärungen ab. Das Finanzamt schätzte daraufhin die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 AO und setzte Steuern i. H. von insgesamt 50.000 Euro fest. B legte dagegen Einspruch ein und beantragte, die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide gem. § 361 AO wegen der aus seiner Sicht zu hohen Schätzungen wenigstens teilweise auszusetzen. Außerdem habe er gerade durch den Kauf neuer Baumaschinen Raten an die finanzierende Bank zu zahlen. Deshalb sei er zur sofortigen Zahlung der Steuern nicht in der Lage. Die Steuerforderung sei aus diesem Grund unbillig.

Das Finanzamt lehnte die im Rahmen des Einspruchsverfahrens geltend gemachte Aussetzung der Vollziehung ab und hat die Zwangsvollstreckung gegen B wegen der nicht gezahlten Steuern eingeleitet. B hat inzwischen seine Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht. Der auf dieser Grund-

¹³¹ Insoweit übereinstimmend mit BFH vom 23.10.1989 GrS 2/87 (BStBl 1990 II S. 327).