BFH

Beschluss vom 30. September 2020, VII B 96/19

Unentgeltliche Hilfe in Steuersachen durch einen gemeinnützigen Verein (sog. Tax Law Clinic) - kein vorbeugender Rechtsschutz

ECLI:DE:BFH:2020:B.300920.VIIB96.19.0

BFH VII. Senat

FGO § 41 , AO § 80 Abs 7 , StBerG § 7 Abs 1 , FGO § 41 Abs 1 , FGO § 41 Abs 2 , VwGO § 43 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Juli 2019, Az: 6 K 298/18

Leitsätze

NV: Vorbeugender Rechtsschutz gegen (nur) erwartete oder befürchtete Anordnungen der Finanzverwaltung ist grundsätzlich unzulässig.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.07.2019 - 6 K 298/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten im Rahmen einer vorbeugenden Feststellungsklage darüber, ob der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ein berechtigtes Interesse an der alsbaldigen Feststellung hat, dass er im Rahmen einer sog. Tax Law Clinic unentgeltlich Hilfe in Steuersachen leisten darf.

2 Der Kläger ist ein eingetragener gemeinnütziger Verein. Mit Schreiben vom ... wandte er sich an den Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) und zeigte an, dass er, um Studierenden einen Einblick in die steuerrechtliche Beratungspraxis zu geben, beabsichtige, ab dem Wintersemester an der C Universität eine sog. Tax Law Clinic einzurichten und in dieser Form unentgeltliche Rechtsberatung auf dem Gebiet des Steuerrechts anzubieten; er bitte um schriftliche Bestätigung, dass von Seiten des FA keine berufsrechtlichen Bedenken bestünden, oder aber, falls das FA das Vorhaben für unzulässig halten sollte, um eine Untersagung nach § 7 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG). Sowohl die zuständige Steuerberaterkammer als auch das zuständige Finanzministerium hätten ihm bereits mitgeteilt, dass sie die geplante Tätigkeit für nicht mit dem StBerG vereinbar hielten.

3 Mit Schreiben vom ... teilte das FA dem Kläger mit, dass es eine dauerhaft unentgeltliche Rechtsberatung auf dem Gebiet des Steuerrechts in der beabsichtigten Form nicht für zulässig halte; der von dem Kläger in Bezug genommene § 6 des Rechtsdienstleistungsgesetzes greife nicht, weil das StBerG insoweit eine abschließende Regelung treffe. Für die hilfsweise beantragte förmliche und rechtsmittelfähige Untersagung einer zukünftigen Betätigung seien jedoch zum jetzigen Zeitpunkt die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 StBerG nicht erfüllt. Auch schreibe diese Bestimmung dem FA keine zwangsläufige Entscheidung vor; das FA habe vielmehr im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens zu entscheiden, ob und wie es tätig werde.

Weitere Maßnahmen, die gegenüber dem Kläger ergriffen werden könnten, seien die Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 der Abgabenordnung (AO) und ein Bußgeldverfahren nach § 160 StBerG, für das allerdings ein anderes Finanzamt zuständig wäre. Inwieweit die geplante Tätigkeit gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen auslösen könne, müsse später geprüft und entschieden werden. Dem Antrag des Klägers auf Erlass eines förmlichen Verwaltungsaktes könne daher nach alledem nicht entsprochen werden.

4 Die dagegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit der Begründung als unzulässig zurück, dass dem Kläger das für eine vorbeugende Feststellungsklage erforderliche berechtigte Feststellungsinteresse fehle. Es sei dem Kläger zuzumuten, die von ihm geplante Steuerberatung durch Studierende unter Aufsicht eines Rechtsanwalts durchzuführen, um dann ggf. im Rahmen des Rechtsschutzes gegen die vom FA aufgezeigten Maßnahmen klären zu lassen, ob eine Untersagung nach § 7 Abs. 1 StBerG oder eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO rechtmäßig erfolgt sei. Aus der sog. "Damokles-Rechtsprechung" des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG), derzufolge vom Vorliegen eines feststellungsfähigen Rechtsverhältnisses auszugehen sei, wenn eine Behörde durch die Drohung mit einer Strafanzeige Druck auf den Bürger ausübe, lasse sich kein anderes Ergebnis herleiten; denn im Streitfall habe das FA weder mit der Erhebung einer Strafanzeige wegen einer Ordnungswidrigkeit gedroht noch konkret die Auffassung geäußert, dass die Betätigung des Klägers im Rahmen der geplanten Tax Law Clinic zwangsläufig zum Wegfall der Gemeinnützigkeit führen würde.

5 Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Beschwerde, mit der er die Zulassung der Revision wegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2

Nr. 2 Alternative 2 FGO) beantragt.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Die von dem Kläger geltend gemachten Revisionszulassungsgründe i.S. von § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.

7 1. Die Revision ist nicht wegen eines Verfahrensmangels i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.

8 Zwar liegt nach ständiger Rechtsprechung ein Verfahrensmangel vor, wenn das FG eine Klage zu Unrecht als unzulässig abgewiesen und dadurch den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verletzt hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.06.2016 - V R 49/15, BFH/NV 2016, 1754; BFH-Beschluss vom 12.06.2017 - III B 144/16, BFHE 258, 219, BStBl II 2017, 1165). Das gilt insbesondere auch für die fehlerhafte Verneinung eines Feststellungsinteresses i.S. von §§ 41, 100 Abs. 1 Satz 4 FGO (vgl. BFH-Beschlüsse vom 07.04.2009 - XI B 115/08, BFH/NV 2009, 1085, und vom 18.11.2005 - XI B 192/04, BFH/NV 2006, 355).

9 Im vorliegenden Streitfall hat das FG jedoch zu Recht ein berechtigtes Interesse des Klägers an der von ihm begehrten Feststellung verneint.

10 a) Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des

Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat. Die Feststellung kann nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können (§ 41 Abs. 2 Satz 1 FGO). Dies gilt nicht, wenn die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt wird (§ 41 Abs. 2 Satz 2 FGO).

11 Soll --wie im vorliegenden Streitfall-- ein künftiger nachteiliger Verwaltungsakt oder ein sonstiges nachteiliges Verwaltungshandeln mit Hilfe einer sog. vorbeugenden Feststellungsklage vermieden werden, ist dies nur dann zulässig, wenn mit dem nachträglichen Rechtsschutz im Wege einer Gestaltungs- oder Leistungsklage nicht mehr korrigierbare Rechtsverluste verbunden sind, wenn also die vorbeugende Feststellungsklage zur Erreichung eines effektiven Rechtsschutzes unumgänglich ist (vgl. Senatsurteil vom 11.12.2012 - VII R 69/11, BFH/NV 2013, 739, Rz 15, m.w.N.; s.a. Steinhauff in Hübschmann/Hepp /Spitaler --HHSp--, § 41 FGO Rz 157, m.w.N.; von Beckerath in Gosch, FGO § 41 Rz 74, m.w.N.).

12 Hierzu hat der beschließende Senat zuletzt in Bezug auf eine Zahlungsaufforderung, die eine um Vollstreckung ersuchte Behörde an einen Steuerpflichtigen als Vollstreckungsschuldner gerichtet hatte, ausgeführt, ein Interesse an einem vorbeugenden Rechtsschutz komme in Betracht, wenn der Steuerpflichtige substantiiert und in sich schlüssig Umstände vortrage, wonach ein weiteres Abwarten unzumutbar sei, weil ein bestimmtes, künftig zu erwartendes Handeln der Behörde zu einer nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachenden Rechtsverletzung führen würde. Das sei der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile drohten, die seine persönliche oder wirtschaftliche Existenz gefährdeten und die sich nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen

wieder korrigieren ließen. Unzulässig sei eine solche Klage hingegen insbesondere dann, wenn sie auf eine rechtsgutachterliche Stellungnahme des FG hinausliefe, unter welchen Voraussetzungen das FA in einem bestimmten Fall tätig werden müsse, oder wenn lediglich die hypothetische Möglichkeit einer späteren Rechtsverletzung oder eines späteren Schadens geltend gemacht wird (Senatsurteil vom 28.11.2017 - VII R 30/15, BFH/NV 2018, 405, Rz 14, m.w.N.; vgl. auch Steinhauff in HHSp, § 41 FGO Rz 157; Seer in Tipke/Kruse, § 41 FGO Rz 6; Beckerath in Gosch, FGO § 41 Rz 74; Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 41 Rz 20).

13 b) Legt man diese Anforderungen im vorliegenden Streitfall zugrunde, ist nicht ersichtlich, welche unzumutbaren und nur schwerlich wiedergutzumachenden Rechtsverletzungen dem Kläger drohen, wenn er sich gegen eine nach Aufnahme der von ihm beabsichtigten Beratungstätigkeit ausgesprochene Untersagung nach § 7 Abs. 1 StBerG oder gegen eine unter Umständen erfolgende Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO mit Einspruch und Anfechtungsklage und ggf. auch im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes zur Wehr setzen müsste.

14 Der beschließende Senat folgt der Einschätzung des FG, dass es sich bei den Hinweisen des FA in dem Schreiben vom 17.08.2018 nicht um eine --offene oder auch verdeckte-- Drohung mit einer Strafanzeige oder mit berufsrechtlichen Sanktionen handelt. Das FA stellt in dem genannten Schreiben vielmehr ausdrücklich auf das für eine Untersagung nach § 7 Abs. 1 StBerG (erst noch) auszuübende Ermessen ab und führt aus, dass zum einen der von dem Kläger geschilderte Sachverhalt bislang "nicht konkret greifbar" sei und daher keine hinreichende Grundlage für eine Entscheidung nach § 7 Abs. 1 StBerG biete und dass zum anderen die genannte Regelung keine zwangsläufige Entscheidung vorschreibe. Auch die Hinweise des FA auf die Möglichkeit einer Zurückweisung des Klägers nach § 80 Abs. 7 Satz 1 AO oder eines Bußgeldverfahrens nach

§ 160 StBerG enthalten keine Androhungen. Das FA stellt im Gegenteil ausdrücklich klar, dass es sich lediglich um "mögliche" Maßnahmen handelt, und erklärt zudem, dass solchen Maßnahmen regelmäßig eine Belehrung oder ein entsprechender Hinweis vorausgehe. Somit hätte der Kläger immer noch die Möglichkeit, seine Tätigkeit zu ändern oder einzustellen, bevor das FA eine Untersagung nach § 7 Abs. 1 StBerG oder eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO tatsächlich ausspricht. Abgesehen davon wäre nach dem Hinweis des FA ein anderes Finanzamt für die Durchführung eines eventuellen Bußgeldverfahrens zuständig, weshalb es für eine mögliche bußgeldrechtliche Sanktionierung auf die Prüfung des Streitfalls durch das nunmehr zuständige Finanzamt ankäme. Gleichermaßen wird in Bezug auf die Gemeinnützigkeit des Klägers ausdrücklich auf die sich "möglicherweise" ergebenden Folgen und auf die insoweit "später" noch erforderliche Prüfung verwiesen. In Anbetracht dessen kann der beschließende Senat keinen Grund erkennen, warum es für den Kläger nicht zumutbar sein sollte, eine solche Prüfung und das sich eventuell daraus ergebende behördliche Handeln abzuwarten.

15 2. Die Revision ist auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.

16 a) Die Zulassung einer Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO setzt voraus, dass der Beschwerdeführer eine hinreichend bestimmte Rechtsfrage herausstellt, deren Klärung im Interesse der Allgemeinheit an der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Fortentwicklung des Rechts erforderlich ist (Klärungsbedürftigkeit) und die im konkreten Streitfall klärbar ist (Klärungsfähigkeit). Dazu ist auszuführen, ob und in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist und deshalb eine höchstrichterliche Klärung über die materiell-rechtliche Beurteilung des Streitfalls hinaus für die Allgemeinheit

Bedeutung hat. Sofern zu dem Problemkreis Rechtsprechung und Äußerungen im Fachschrifttum vorhanden sind, ist eine grundlegende Auseinandersetzung damit sowie eine Erörterung geboten, warum durch diese Entscheidungen die Rechtsfrage noch nicht als geklärt anzusehen ist bzw. weshalb sie ggf. einer weiteren oder erneuten Klärung bedarf (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 24.05.2019 - VI B 101/18, BFH/NV 2019, 1072, Rz 2, und vom 08.08.2019 - X B 117/18, BFH/NV 2019, 1219, Rz 13; Senatsbeschlüsse vom 12.09.2013 - VII B 5/13, BFH/NV 2014, 78, Rz 2, und vom 28.08.2003 - VII B 260/02, BFH/NV 2004, 69, jeweils m.w.N.). Eine Rechtsfrage ist folglich insbesondere dann nicht (mehr) klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des BFH bereits hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage erforderlich machen (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2019, 1072, Rz 2, und vom 15.10.2013 - VI B 20/13, BFH/NV 2014, 327, Rz 3, m.w.N.).

17 b) In Bezug auf den vorliegenden Streitfall ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen gegen einen künftigen nachteiligen Verwaltungsakt oder ein sonstiges künftiges nachteiliges Verwaltungshandeln Rechtsschutz in Form einer sog. vorbeugenden Feststellungsklage zu gewähren ist, durch die Rechtsprechung hinreichend geklärt. Auf die Ausführungen unter II.1.a) und auf die in dem dort genannten Senatsurteil (in BFH/NV 2018, 405, unter Rz 14) zitierten Entscheidungen wird Bezug genommen.

18 Die demgegenüber in der Beschwerdebegründung aufgeworfene Frage, ob ein Kläger im Rahmen einer vorbeugenden Feststellungsklage über ein berechtigtes Interesse i.S. des § 41 Abs. 1 FGO verfügt, wenn das Finanzamt ihn auf die nach dem Gesetz vorgesehenen verwaltungs- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Maßnahmen zur Unterbindung einer Tätigkeit, die vom Kläger beabsichtigt, aber von der Finanzverwaltung

für unzulässig erachtet wird, hingewiesen hat, ohne jedoch eine konkrete Maßnahme ausdrücklich anzudrohen, ist somit nicht mehr klärungsbedürftig. Die Antwort auf diese Frage ist in den oben (unter II.1.a) dargelegten Rechtsprechungsgrundsätzen bereits enthalten. Sie lautet: Auch in diesem Fall ist ein berechtigtes Interesse i.S. des § 41 Abs. 1 FGO zu bejahen, wenn die zu erwartenden Maßnahmen zu einer nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachenden Rechtsverletzung führen würden, so dass dem Steuerpflichtigen ein weiteres Abwarten nicht zugemutet werden kann.

19 Ob dies aber tatsächlich der Fall ist, lässt sich nicht allgemein und abstrakt, sondern immer nur bezogen auf die konkret zu erwartenden Maßnahmen und die sich daraus konkret ergebenden Konsequenzen für den betroffenen Steuerpflichtigen feststellen. Es ist also zwingend immer eine Würdigung der Umstände des konkreten Einzelfalls vorzunehmen, die --selbstverständlich-- von Fall zu Fall zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann. Insofern sieht der Senat die in der Beschwerdebegründung zitierte Rechtsprechung lediglich als Beleg für unterschiedliche Wertungen im Einzelfall an, nicht aber als Beleg für eine bereits in den Grundsätzen uneinheitliche Rechtsprechung, so dass ein Bedürfnis zur Klärung grundsätzlicher Rechtsfragen nicht ersichtlich ist.

20 Von einer weiteren Begründung sieht der beschließende Senat insoweit ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

21 3. Die Revision ist schließlich auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.

22 a) Die ordnungsgemäße Erhebung einer Divergenzrüge (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) setzt voraus, dass der Beschwerdeführer abstrakte und tragende Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits herausarbeitet und gegenüberstellt, um so eine Abweichung zu verdeutlichen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 07.02.2018 - V B 105/17, BFH/NV 2018, 536, Rz 7, und vom 27.11.2017 - III B 179/16, BFH/NV 2018, 350, Rz 12, beide m.w.N.). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein Sachverhalt zugrunde liegt, der mit der Divergenzentscheidung vergleichbar ist und dass es sich um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. BFH in BFH/NV 2018, 350, Rz 12, m.w.N.). Schließlich liegt eine Divergenz dann nicht vor, wenn ein Gericht unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung lediglich aufgrund einer Würdigung der konkreten Umstände des Streitfalls zu einem abweichenden Ergebnis kommt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 31.10.2011 - III B 7/11, BFH/NV 2012, 267, Rz 7, und vom 06.04.2005 - IX B 198/04, BFH/NV 2005, 1244, m.w.N.; s.a. Lange in HHSp, § 115 FGO Rz 183, m.w.N.).

23 b) Diesen Anforderungen wird die vorliegende Beschwerde nicht gerecht. Es fehlt bereits an einem abstrakten und tragenden Rechtssatz der behaupteten Divergenzentscheidung.

24 Zwar zitiert der Kläger das BVerwG-Urteil vom 23.06.2016 - 2 C 18/15 (Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht–Rechtsprechungs-Report --NVwZ-RR-- 2016, 907) mit dem Rechtssatz: "Die vorbeugende Feststellungsklage über streitige Fragen des öffentlichen Rechts ist zulässig, wenn eine behördliche Maßnahme angekündigt ist, die für den Adressaten straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Folgen haben kann". Dabei handelt es sich aber nicht um einen die Entscheidung des BVerwG tragenden Rechtssatz, sondern um einen der veröffentlichten

Leitsätze, der sich so in den Entscheidungsgründen des zitierten Urteils nicht wiederfindet.

25 In den Entscheidungsgründen führt das BVerwG --in Übereinstimmung mit der oben (unter II.1.a) zitierten BFH-Rechtsprechung-- aus, der verwaltungsgerichtliche Rechtsschutz sei grundsätzlich nicht vorbeugend konzipiert. Um den Grundsatz der Gewaltenteilung und das der Verwaltung zugewiesene Handlungsfeld nicht übermäßig und "anlasslos" zu beeinträchtigen, setze die den Gerichten übertragene Kontrollfunktion gegen Maßnahmen der Behörden grundsätzlich erst nachgelagert ein. Die Inanspruchnahme gerichtlichen Rechtsschutzes erfordere daher regelmäßig den Erlass einer Maßnahme, der nachfolgend Gegenstand gerichtlicher Überprüfung sei. Vorbeugender Rechtsschutz gegen erwartete oder befürchtete Anordnungen der Verwaltung sei daher grundsätzlich unzulässig (BVerwG in NVwZ-RR 2016, 907, Rz 19). Etwas anderes gelte indes dann, wenn dem Betroffenen ein weiteres Zuwarten, ob und wie die Behörde tätig werden wird, nicht zugemutet werden könne und daher ein schutzwürdiges Interesse an einer alsbaldigen gerichtlichen Klärung bestehe (BVerwG in NVwZ-RR 2016, 907, Rz 20).

26 Wenn es nun in dem Urteil des BVerwG weiter heißt, eine derartige Ausnahmekonstellation liege insbesondere bei "drohenden Sanktionen" vor, die an verwaltungsrechtliche Vorfragen anknüpften, denn es sei nicht zumutbar, die Klärung verwaltungsrechtlicher Zweifelsfragen "von der Anklagebank herab" führen zu müssen (BVerwG in NVwZ-RR 2016, 907, Rz 20), so beziehen sich diese Ausführungen auf die vorangegangene Feststellung des BVerwG, dass die beteiligte Behörde in dem dort zu entscheidenden Fall wiederholt "bekräftigt" hatte, dass sie bestimmte Maßnahmen ergreifen würde und dass diese Maßnahmen "unmittelbar" bevorstanden (s. BVerwG in NVwZ-RR 2016, 907, Rz 18).

27 Der dem Urteil des BVerwG zugrunde liegende tragende Rechtssatz lautet demnach folgendermaßen: "Die vorbeugende Feststellungsklage über streitige Fragen des öffentlichen Rechts ist zulässig, wenn eine behördliche Maßnahme, die für den Adressaten straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Folgen haben kann, nicht nur als mögliche Konsequenz seines Handelns im Raum steht, sondern konkret angedroht worden ist und unmittelbar bevorsteht". Damit wird aber auch deutlich, dass die von dem Kläger behauptete Divergenz hier tatsächlich nicht vorliegt. Die Unterschiede in den beiden Entscheidungen, dem angefochtenen vorinstanzlichen FG-Urteil und dem Urteil des BVerwG, beruhen allein auf den jeweils zu entscheidenden --unterschiedlichen-- Sachverhalten.

28 Auch insoweit wird von einer weiteren Begründung abgesehen (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

29 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.