

Christoph Trzaskalik (Hrsg.)
Der Rechtsschutz in Steuersachen

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 18

Der Rechtsschutz in Steuersachen

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Christoph Trzaskalik

Mainz



Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 18 (1995), S. ...

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Der Rechtsschutz in Steuersachen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Christoph Trzaskalik. – Köln: O. Schmidt, 1995

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 18)

ISBN 3-504-62018-8

NE: Trzaskalik, Christoph [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen ...

978

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1995 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Inhalt*

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln</i>	
Eröffnung	1
 <i>Steffen Heitmann, Staatsminister der Justiz, Dresden</i>	
Die Situation des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Bundesländern	7
I. Einleitung	7
II. Völliger Umbruch in den neuen Bundesländern auch im Steuerrecht	8
III. Wiedervereinigung als Chance zu einer Reform des Steuerrechts in der Bundesrepublik	12
IV. Nachdenken über das System des steuerlichen Rechtsschutzes	14
V. Schluß	16
 <i>Prof. Dr. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg</i>	
Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen	17
I. Die rechtsstaatliche Suche nach dem richtigen Recht	17
II. Das Rechtsstaatsprinzip	20
III. Rechtsschutz als gesetzesverdeutlichender Gerichtsschutz	22
IV. Der in eigenen Rechten Betroffene	27
V. Die rechtzeitige Rechtsgewähr	33
VI. Aufgabenteilung zwischen Bundesverfassungsgericht und Finanzgerichten	38
VII. Die Begründungspflicht	44
 <i>Rüdiger von Groll, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Das Handeln der Finanzverwaltung als Gegenstand des Rechtsschutzbegehrens	47
I. Einleitung	47
II. Zu den Objekten finanzgerichtlichen Rechtsschutzes	53
III. Schlußbemerkung	74

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht, Rechtsanwalt und Steuerberater, Freiburg i. Br.</i>	
Die Verwirklichung des Rechtsschutzes im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren	77
I. Einleitung	78
II. Die rechtliche Struktur des steuerlichen Vorverfahrens	80
III. Die Prozeßvoraussetzung des abgeschlossenen Vorverfahrens	92
IV. Das Verhältnis von Veranlagungsverfahren und Einspruchsverfahren	98
 <i>Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Ruhr-Universität Bochum</i>	
Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung	115
I. Einleitung	115
II. Standort gegenüber der Finanzverwaltung	116
III. Standort gegenüber der Steuergesetzgebung	125
 <i>Dr. Thomas Pfeiffer, Präsident des Finanzgerichts, Leipzig</i>	
Die besonderen Probleme des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Bundesländern	137
I. Einleitung	137
II. Verdeutlichung der Situation des steuerlichen Rechtsschutzes am Beispiel der betroffenen Personenkreise	139
III. Ausgewählte Probleme der Rechtsschutzgewährung	145
 <i>Dr. Klaus D. Buciek, Richter am Finanzgericht, Sankt Augustin</i>	
Der vorläufige Rechtsschutz in Steuersachen	149
I. Einleitung	149
II. Die praktische Bedeutung des vorläufigen Rechtsschutzes	150
III. Das Verhältnis zwischen AdV und einstweiliger Anordnung	151
IV. Der Begriff der „ernstlichen Zweifel“	169
V. Ausblick	171

	Seite
<i>Rechtsanwalt Dr. Michael Streck, Köln</i>	
Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen	173
I. Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen – zwischen den steuerlichen und strafrechtlichen Rechtsschutzsystemen	173
II. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Steuerfahndung	174
III. Die Vereinigung von Strafsachenstelle und Steuerfahndung in einem Finanzamt	179
IV. Die Durchsuchung von Steuerberaterkanzleien und die Beschlagnahme von Beraterakten und Mandantenunterlagen	180
V. Anspruch des Betroffenen gegen die Finanzverwaltung auf Nennung eines die Steuerfahndung auslösenden Anzeigers	181
VI. Rechtsschutzersatz in Steuerstrafsachen	183
VII. Der Rechtsschutz durch den Gesetzgeber, dargestellt am steuerhinter- ziehenden Jäger	187
 <i>Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Universität Mainz</i>	
Resümee	189
I. Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen	189
II. Das Handeln der Finanzverwaltung als Gegenstand des Rechtsschutz- begehrens	192
III. Verwirklichung des Rechtsschutzes im außergerichtlichen Rechts- behelfsverfahren	194
IV. Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanz- verwaltung und der Steuergesetzgebung	196
V. Die besonderen Probleme des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Bundesländern	198
VI. Der vorläufige Rechtsschutz in Strafsachen	199
VII. Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen	201
VIII. Ausblick	202
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	205
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	206
Mitgliederverzeichnis	206
 Sachregister	 229

Eröffnung

Prof. Dr. *Joachim Lang*
Universität zu Köln

Thema, Ort und Zeitpunkt einer Jahrestagung können die Ziele unserer Gesellschaft wohl kaum deutlicher machen als die Behandlung des rechtsstaatlichen Rechtsschutzes hier in Dresden ein halbes Jahrzehnt nach dem Fall der Mauer. Die Einigungseuphorie, die Euphorie einer friedlichen Revolution ist der Nüchternheit der Aufgaben gewichen, die auf dem Wege der inneren Einheit zu bewältigen sind.

Die Aufgabe der Einheit ist mir während meines Forschungsaufenthaltes in den USA besonders bewußt gemacht worden. In amerikanischen Tageszeitungen wird über das Ausland wenig und meist erst auf den hinteren Seiten berichtet. Was aber Deutschland eine Titelgeschichte einbrachte, war eine Einladung des Berliner Historischen Museums an die Besucher, ihre Gedanken über die Einigung in einem ausgelegten Gästebuch niederzuschreiben. Die Schlagzeile lautete „Berliners want their Wall back“, und es wurde ausführlich über die negativen Erfahrungen zwischen Menschen aus Ost und West berichtet. Ein Besucher schrieb sogar ins Gästebuch: „Die Mauer sollte wieder aufgebaut werden, diesmal aber 20 Meter höher.“

Die Verständnislosigkeit, mit der im Ausland der Umgang der Deutschen mit der Vereinigung beobachtet wird, mag auf weitreichender Unkenntnis der gegenwärtigen Verhältnisse in Deutschland beruhen. Sie rückt jedoch unbefangene Chancen zurecht, die ein vereintes Deutschland in einem befriedeten Europa hat und die alle Deutschen nach leidvollen Erfahrungen der Vergangenheit gemeinsam wahrnehmen sollten.

Das Generalthema „Der Rechtsschutz in Steuersachen“ entfaltet sich unter dem Staatsziel des Rechtsstaats, und der Rechtsstaat in Verbindung mit der Einheit ist es, den die Deutschen nunmehr 150 Jahre zu verwirklichen suchen, seit der blutigen 48er Revolution, seit dem Lied der Deutschen, das August Heinrich Hoffmann von Fallersleben 1841 auf Helgoland niederschrieb und dessen Refrain die Trias der Ziele „Einigkeit und Recht und Freiheit“ formuliert. Es geht nunmehr um Recht und Freiheit im politisch realisierten Zustand der Einheit, und ein gemeinsames Verständnis von Recht und Freiheit bildet das Fundament für die sogenannte innere Einheit, wie sie ein halbes Jahrzehnt nach dem Fall der Mauer vielfach beschworen wird.

Der zu einigem Ruhm gelangte Satz „wir wollten Gerechtigkeit und bekamen den Rechtsstaat“¹ bringt die Enttäuschung derer zum Ausdruck, die das Un-

1 Siehe *P. Kirchhof*, S. 18.

recht einer unfreien Gesellschaft erfahren haben. Er macht diejenigen, für die der Rechtsstaat schon zur alltäglichen Gewohnheit geworden ist, darauf aufmerksam, daß der Rechtsstaat nicht immer das Recht gewährleistet und daß der Rechtsstaat Unrecht und Rechtsmißbrauch nicht immer ausschließen kann, und daß deshalb um das Ziel des Rechtsstaats gerade im Zustande der Freiheit alltäglich gerungen werden muß. Recht und Freiheit bedingen sich gegenseitig: ohne Recht gibt es nur die Freiheit der Stärkeren. Das Recht sichert die Freiheit des einzelnen in der Gemeinschaft menschlichen Zusammenlebens. Und im Zustande der Unfreiheit verliert das Recht seinen Wert für den Menschen. Ich denke, diese Untrennbarkeit von Recht und Freiheit begründet ein gemeinsames Verständnis vom Ziel des Rechtsstaates, dem wir uns gemeinsam mit den Erfahrungen aus verschiedenen gesellschaftlichen Systemen nähern wollen.

Mit dieser Jahrestagung will unsere Gesellschaft einen Beitrag zum erwähnten Ringen um den Rechtsstaat leisten. Dabei sind im Gebiet des Rechtsschutzes Antworten auf drei Grundfragen zu suchen: Was hat der Rechtsstaat im Steuerrecht zu leisten? Wie sieht die Wirklichkeit des Rechtsschutzes im Steuerrecht aus? Und was ist zu tun, um die Anforderungen des Rechtsstaats in Einklang zu bringen mit der Wirklichkeit des Rechtsschutzes im Steuerrecht?

Auf diese Fragen werden die Referate und Diskussionsbeiträge dieser Jahrestagung Antworten liefern, aus der Sicht des Verfassungsrechts wie aus der Sicht des immer schwieriger zu praktizierenden Steuerrechts. Ich möchte diesen Antworten nicht vorgreifen und mich hier auf einige Bemerkungen beschränken, warum es notwendig ist, das Thema des Rechtsschutzes in Steuersachen hier und heute zu behandeln.

Besteuerung ist eine Institution der Freiheit. Steuern braucht man nicht, wenn dem Staat bereits alles gehört. Jedenfalls hatten die Abgaben in den sozialistischen Systemen, die sogenannten Pflichtabführungen der DDR, eine völlig andere Funktion als die Steuern eines freiheitlich organisierten Staatswesens. Die sozialistischen Abgaben dienten der Effizienzkontrolle von Staatsbetrieben, während Steuern in dem von uns verstandenen Sinne das Privateigentum, die ökonomische Handlungsfreiheit voraussetzen. In diesem Sinne sind Steuern Ausdruck der Sozialpflichtigkeit des Eigentums. In die Eigentümerfreiheit wird das Element der Solidarität eingebaut, die gegenüber dem Gemeinwesen erforderlich ist, um die Freiheit, auch die Freiheit der anderen, zu sichern.

Wieviel Solidarität ist erforderlich? Wenn man einer SPIEGEL-Umfrage² im vergangenen August Glauben schenken darf, dann nehmen die Bürger Ostdeutschlands für sich in Anspruch, im Gegensatz zu den Bürgern Westdeutschlands sozial eingestellt zu sein. Geht die soziale Einstellung in einer

2 DER SPIEGEL Nr. 33/1994, S. 111.

freien Gesellschaft tatsächlich verloren? Ich meine nein und bin vom Gegenteil überzeugt: Die soziale Solidarität ist für die Freiheit der humanen Gesellschaft Lebenselixier, sie legitimiert die Freiheit, wenn sie nicht zu einem Manchester-Liberalismus entarten soll. Dies hat schon *Adam Smith*, der Architekt der modernen Marktwirtschaft, erkannt und in seinem leider viel zu unbekanntem Werk „Theorie der ethischen Gefühle“³ herausgearbeitet. Die nach der Vereinigung notwendigen Neuorientierungen bergen die Chance zu einem gesellschaftlichen System, in dem Freiheit und soziale Solidarität so ausgewogen verteilt sind, daß alle Deutschen stolz auf dieses gesellschaftliche System sein können. Ich sage dies nicht zuletzt aus dem Blickwinkel der freien amerikanischen Gesellschaft, die doch ziemlich hilflos darin ist, große soziale Probleme wie etwa die eines allgemeinen Krankenversicherungsschutzes sozial solidarisch zu lösen.

Ein wesentliches Stück der in Freiheit geschaffenen sozialen Gerechtigkeit ist die Steuergerechtigkeit, ein Steuerwesen, das die Solidarbeiträge zum Gemeinwesen gleichmäßig auf die Schultern der Bürger verteilt. In den letzten Jahren hat die Entwicklung des Steuerrechts unter dem dramatischen Anstieg der Steuerquote stark gelitten. Eine hohe Steuerquote ist bekanntlich die schlechteste Bedingung für Steuergerechtigkeit. Die Steuerzahler fühlen sich überfordert. Sie sehen sich moralisch legitimiert, der Steuerlast auszuweichen, wo es nur geht. Der effektivste Weg der Steuervermeidung ist eine starke Lobby. Jede organisierte gesellschaftliche Gruppe versucht für sich, die Steuerbelastung zu minimieren. Auf der Ebene der Gesetzesanwendung sind die Steuern zu Dummensteuern verkommen, die von denen gezahlt werden, die nicht oder schlecht beraten sind, die ihr Geld nicht nach Luxemburg bringen und die das Recht des Rechtsschutzes nicht mißbrauchen. Die meisten Länder kommen ohne besondere Finanzgerichtsbarkeit aus. Im Weltvergleich ist die Prozeßflut in Deutschland einzigartig.

Das deutsche Steuerrecht bedarf dringend der Vereinfachung. Mit den Lasten der deutschen Einheit ging eine Hektik der Steueränderungsgesetzgebung einher, die der schon viele Jahrzehnte fruchtlos geführten Diskussion um Steuervereinfachung eine neue Qualität verlieh. Im Fokus der einheitsbedingten Steuerlasten sind die Mißstände des Steuerrechts aber nicht entstanden, son-

³ *Adam Smith*, *The theory of moral sentiments*, erstmals veröffentlicht im Jahre 1759 und wesentlich beruhend auf den Glasgower Vorlesungen über Moralphilosophie. Für das Verständnis der „... Wealth of Nations“ (1776) ist die Lektüre des philosophischen Hauptwerks von *Adam Smith* unerläßlich. Deutsche Ausgabe „Theorie der ethischen Gefühle“, übersetzt und hrsg. von *W. Eckstein* in: Philosophische Bibliothek, Bd. 200 a/b, 1926 (Nachdruck 1985 mit erweiterter Bibliographie von *G. Gawlick* im Felix Meiner Verlag, Hamburg).

dern nur größer geworden, die Aufgabe der Reform ein halbes Jahrzehnt nach dem Fall der Mauer dringlicher geworden.

Wenn wir dem Steuerrecht die Aufgabe zuweisen, den Bürgern einer freien Gesellschaft ihren Teil der Solidarität gegenüber dem Gemeinwesen abzuverlangen, dann wird das Steuerrecht in seinem gegenwärtigen Zustand dieser Aufgabe nicht gerecht. Wenn schon westliche Fachleute eingestehen, den Durchblick in dem Steuerchaos verloren zu haben, und wenn sich schon westliche Steuerzahler außerstande sehen, ihre Steuererklärung richtig auszufüllen, wie mag dann das Steuerrecht auf die Bürger der neuen Bundesländer wirken? Die rasche Verwirklichung der deutschen Einheit ließ dem Gesetzgeber nicht die Kraft und die Zeit, das Steuerrecht so neu zu ordnen, daß es von den Bürgern der neuen Bundesländer als Teil einer Ordnung des Rechts hätte verstanden werden können. Und ob steuerliche Investitionsförderung in den neuen Bundesländern dazu beigetragen hat, das Bewußtsein von Recht bei der Besteuerung zu stärken, erscheint mir zumindest zweifelhaft.

Eine dem Rechtsgedanken gewidmete Reform des Steuerrechts ist vordringliche Aufgabe der inneren Einheit, weil erstens nur ein Steuerrecht, das alle Bürger gleichmäßig in Anspruch nimmt und nicht durch den Erfolg von Gruppeninteressen verunstaltet ist, die soziale Einstellung einer freien Gesellschaft erkennen läßt, und weil zweitens die Kosten der deutschen Einheit den Steuerzahler auf absehbare Zeit relativ stark in Anspruch nehmen werden, so daß die gleichmäßige, privilegienfreie Austeilung der Steuerlasten zwangsläufig zum besonderen Anliegen des Rechtsstaats werden muß.

Steuergleichheit muß besonders auch Sache der inneren Einheit sein, weil der ökonomische Preis der Vereinigung von allen Deutschen zu verantworten ist und auch von allen Deutschen bezahlt werden muß. Es war von allen Akteuren vorzusehen, daß der ökonomische Preis einer unverzüglich verwirklichten Währungsunion hoch sein würde. Es war vorzusehen, daß die ohnehin schon marode sozialistische Wirtschaft Ostdeutschlands in der Begegnung mit einer harten Währung endgültig zusammenbrechen würde, zumal zugleich auch die osteuropäischen Märkte verlorengingen. Die ostdeutsche Wirtschaft hatte ihren besonderen Tribut für den Untergang der sozialistischen Gesellschaft in Osteuropa zu entrichten. Aber auch die westdeutsche Wirtschaft wurde hart getroffen; sie durchlitt die schwerste Krise in der Geschichte der Bundesrepublik. Die wirtschaftlichen Verhältnisse haben sich in Westdeutschland spürbar verschlechtert; die Armut hat sichtbar zugenommen. Es ist ein Schatten auf die sonnige Seite der Straße gefallen, auf der die Bürger der alten Bundesrepublik lebten. Auch das war vorzusehen. Es war vorzusehen, daß die Währungsunion auch für den Westen teuer werden würde. Und trotz aller klaren Voraussicht: Es gab keine Alternative. Der Preis mußte gezahlt werden, und er wird wesentlich über die Besteuerung bis weit in die

Zukunft, das heißt von nachfolgenden Generationen aller Deutschen aus Ost und West gezahlt werden müssen.

Was hat die Aufgabe, den Rechtsgedanken im materiellen Steuerrecht zu verwirklichen, mit dem Rechtsschutz in Steuersachen zu tun? Die Antwort auf diese Frage scheint mir einfach zu sein. Der Wert der Justizgrundrechte im Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozeß lebt davon, daß mit den Institutionen des Rechtsschutzes das Recht verwirklicht wird und daß die Institutionen des Rechtsschutzes nicht zu bloßen Instrumenten der Interessenverwirklichung herabgewürdigt werden. Die Funktion des Verwaltungsprozesses ist die Rechtmäßigkeitskontrolle der Verwaltung. Diese Funktion ist nur dann gewährleistet, wenn das Recht intakt ist, wenn – wie die Amerikaner plastisch formulieren – „justice under law“ gewährt werden kann.

Die Kompliziertheit des materiellen Steuerrechts, seine Widersprüchlichkeit und ständige Veränderung werden in zahlreichen Beiträgen als wesentliche Ursache für die Überlastung der Finanzgerichte, für überlange Verfahrensdauern ausgemacht. Ich erinnere nur an die Beiträge von *Kirchhof*⁴ und *Klein*⁵ auf dem Münsteraner Symposium zur Situation der Finanzgerichtsbarkeit im Jahre 1988.

Es ist das gute Recht des Bürgers in einem Rechtsstaat, für sein Recht zu streiten. Wenn aber das Bewußtsein von Recht verlorengegangen ist, dann droht der Mißbrauch des Rechtsschutzes. Dabei werden keineswegs nur die komplizierten Teile des Steuerrechts zum Gegenstand des Rechtsstreits gemacht. Die im Steuerprozeß sich entfaltende Steuervermeidungsmentalität erfaßt alle Vorschriften, besonders auch die grundlegenden Strukturnormen des Steuerrechts wie zum Beispiel die Normen der Abgrenzung der Erwerbssphäre zur Privatsphäre, um deren Auslegung in den meisten Rechtsbehelfsverfahren gestritten wird. Das Verstecken von Privataufwendungen im Gewand von Betriebsausgaben oder Werbungskosten zeugt ebenso wie das aufwendig konstruierte Steuersparmodell von mangelndem „common sense“, von jenem Mangel an sozialer Einstellung, wie sie laut der zitierten SPIEGEL-Umfrage die ostdeutschen Bürger den westdeutschen vorwerfen.

Nach alledem ist festzustellen: Es gibt vieles zu tun, um im Steuerrecht die Werte von Recht und Freiheit zu verifizieren und zu verbinden, um Recht und Freiheit im realisierten Zustand der inneren Einheit zu verwirklichen. Der Rechtsstaat fordert zweierlei, materiell ein gerechtes, vornehmlich an der

4 *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Verfahrensdauer und für die Rechtsmittel, in: D. Birk (Hrsg.), Die Situation der Finanzgerichtsbarkeit, Überlastung, verfahrensrechtliche Entlastungsmöglichkeiten, Reformvorschläge, Köln 1989, S. 9.

5 *F. Klein*, Zu den Ursachen der Überlastung der Finanzgerichte, in: D. Birk (Hrsg.) (FN 4), S. 31.

Gleichheit ausgerichtetes Recht, „equal justice under law“, und formell den Rechtsschutz, der dem Bürger sein Recht sichern soll, ihm aber auch die Pflicht zur Solidarität gegenüber dem Gemeinwesen bestätigt. Diese Solidarität richtet sich an alle Deutschen. Wir sind ein Volk, sagen auch die Westdeutschen, und viele haben dies nicht nur mit Geld, sondern auch mit tätiger Hilfe in den neuen Bundesländern zum Ausdruck gebracht.

Ich wünsche dieser Jahrestagung unserer Gesellschaft, daß sie den Gedanken des Rechts im Steuerrecht voranbringt. Dann, denke ich, hat sie ihren Beitrag zur inneren Einheit unseres Landes geleistet.

Die Situation des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Bundesländern

Steffen Heitmann
Staatsminister der Justiz, Dresden

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Völliger Umbruch in den neuen Bundesländern auch im Steuerrecht<ul style="list-style-type: none">1. Das Abgabensystem der DDR2. Der notwendige Umbruch im Rechtsbewußtsein des Ostens3. Der notwendige Aufbau der Steuerverwaltung und der FinanzgerichtsbarkeitIII. Wiedervereinigung als Chance zu einer Reform des Steuerrechts in der Bundesrepublik<ul style="list-style-type: none">1. Problem der Überkompliziertheit des Steuerrechts | <ul style="list-style-type: none">2. Überlagerung der fiskalischen Zielsetzung3. Vollzugsdefizite und fehlende Akzeptanz4. Bereitschaft zu mehr Pauschalierung und TypisierungIV. Nachdenken über das System des steuerlichen Rechtsschutzes<ul style="list-style-type: none">1. Isolation der Finanzgerichtsbarkeit2. Besetzung der Richterbank3. Richterliche KontrolldichteV. Schluß |
|--|---|

I. Einleitung

Ich freue mich, daß Sie sich entschlossen haben, Ihre diesjährige Tagung in Dresden abzuhalten. Für diejenigen, die noch nicht im Osten Deutschlands gewesen sind – und das ist, wie eine Statistik sagt, beinahe jeder zweite Westdeutsche – ist dies eine gute Gelegenheit, sich vor Ort darüber zu informieren, was hier bereits geleistet wurde. Gleichzeitig bekommen Sie einen Eindruck von dem, was noch vor uns liegt.

Darüber hinaus kann sich die Wahl des Tagungsorts aber auch für Ihr Tagungsthema – den Rechtsschutz in Steuersachen – als hilfreich erweisen. Sieht man doch aus der Perspektive und der Distanz eines neuen Landes deutlicher, wie es mit dem steuerlichen Rechtsschutz steht.

Die Probleme des Steuerrechts – oder darf ich sagen: die Krise des Steuerrechts? – sind die wesentliche Ursache für die Krise des steuerlichen Rechtsschutzes, von der im Westen seit Jahren gesprochen wird. Daß es mit dem Steuerrecht so nicht weitergehen kann, ist seit langem deutlich. Mit der Wiedervereinigung ist das im Westen gewachsene – man kann beinahe sagen: gewucherte – Steuerrecht in den neuen Ländern nach wenigen, noch von der

DDR im Jahre 1990 eingeleiteten Übergangsschritten fast von einem Tag auf den anderen eingeführt worden. Dadurch sind Herausforderungen entstanden, die die Lösung der alten steuerrechtlichen Strukturprobleme noch dringlicher machen.

II. Völliger Umbruch in den neuen Bundesländern auch im Steuerrecht

Wie war die Ausgangslage, auf der wir nach dem Gelingen der Revolution von 1989 aufbauen konnten?

1. Das Abgabensystem der DDR

Auch in der ehemaligen DDR gab es natürlich Steuern und Abgaben. Das steuerrechtliche System der Abgabenordnung und der Gesetze für die einzelnen Steuerarten war im wesentlichen – wenn auch mit gewissen Änderungen – erhalten geblieben. Es verlor aber praktisch seine Bedeutung mit der zunehmenden Verstaatlichung des Eigentums an den „Produktionsmitteln“. Die Einkommen- und Lohnsteuer, im westlichen Steuersystem die „Königin“ unter den Steuern, spielte keine große Rolle, sie belastete nur einen geringen Teil der Einkünfte fühlbar; die Belastung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit war für den einzelnen und für das Steueraufkommen insgesamt bedeutungslos. Die DDR finanzierte ihre öffentlichen Ausgaben fast ausschließlich aus Abgaben der verstaatlichten Wirtschaftsbetriebe. Die SED hat deren steuerlichen Charakter mit dem Argument bestritten, daß Identität zwischen Steuerschuldner und Steuergläubiger bestehe. Wie immer dem sei: Diese Abführungen der Wirtschaft sind kennzeichnend für das Selbstverständnis des SED-Staates und das in ihm gewachsene Steuerrechtsverständnis.

Die wichtigste Rolle spielten in der DDR die „produktbezogenen Abgaben“. Für nahezu jedes Produkt und für jede Dienstleistung war ein Abgabensatz festgelegt. Diese Abführungen schlugen sich in den Verbraucherpreisen nieder, wie die Umsatz- und Verbrauchsteuern im Westen. Sie waren damit das Instrument, um die Lebens- und Konsumgewohnheiten der Menschen zu steuern. Von ihm wurde rücksichtslos Gebrauch gemacht. Der Anteil der Abführungen an dem Preis wurde geheimgehalten; er wird auf durchschnittlich 40 vH der Verbraucherpreise geschätzt. Bei den als Luxus-Artikeln definierten Waren konnte er schwindelerregende Höhen erreichen. Er erdrosselte damit deren Konsum weitgehend, was auch seine Aufgabe war, weil dieser Konsum aus eigener Produktion nicht zu befriedigen war.

Ebenso wie diese Abgaben war auch die zweite wichtige Kategorie, die Nettogewinnabführung, Ausdruck des allumfassenden Herrschaftsanspruches des Staates und der SED.

Die Netto-Gewinnabführung wurde nicht etwa, wie ihr Name nahelegen könnte, auf der Grundlage des von den volkseigenen Unternehmen tatsächlich erzielten Gewinns erhoben; sie wurde vielmehr nach Maßgabe der wachstums- und strukturpolitischen Entwicklungsziele der Partei zu Beginn des Wirtschaftsjahres festgelegt. Wie die produktbezogenen Abgaben die private Freiheit des einzelnen beengten, beseitigte die Netto-Gewinnabführung – vielleicht noch mehr als die staatliche Planwirtschaft als solche – jegliche wirtschaftliche Gestaltungsfreiheit der Betriebe.

Das Steuersystem der DDR stand also, mit einem Wort gesagt, ganz im Dienste der Lenkung und Überwachung, genauer gesagt: der vollständigen staatlichen Steuerung des privaten und des wirtschaftlichen Lebens.

Für steuerlichen Rechtsschutz konnte es in einem solchen System keinen Platz und nach dem damaligen Selbstverständnis auch kein Bedürfnis geben. Es gab nur ein innerbehördliches Beschwerdeverfahren zum Rat des Kreises oder des Bezirkes, eine gerichtliche Überprüfung fand nicht statt.

Für das westliche Recht hingegen, insbesondere für das Einkommensteuerrecht sind seine Gestaltungsmöglichkeiten kennzeichnend. Nicht nur die Steuerberater, sondern auch ein guter Teil der Steuerrechtswissenschaft lebt geradezu davon, die steuerlichen Folgen bestimmter wirtschaftlicher Gestaltungen aufzuzeigen und ausfindig zu machen, wie die Wirtschaft und die Bürger sich des steuerrechtlichen Instrumentariums bedienen können, um für sie wirtschaftlich günstige Ergebnisse zu erzielen. Dieser Gedanke hatte in dem Steuersystem der DDR keinen Platz. Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung oder dergleichen und diesbezügliche steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, die auch dem Lohnempfänger offenstehen, gab es in der DDR nur in geringem Umfang.

2. Der notwendige Umbruch im Rechtsbewußtsein des Ostens

Das Rechtsbewußtsein der Bürger in den neuen Ländern ist durch den „Rechtsraum DDR“ noch tief und nachhaltig geprägt.

Die Bürger in den neuen Ländern sind es nicht gewohnt, mit einem so hochkomplizierten Recht umzugehen, wie dem, mit dem sie die Wiedervereinigung konfrontiert hat. Sie erwarten von dem Recht nicht, daß es ihnen vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung stellt und ihnen abverlangt, diese zu erkunden, rechtzeitig zu erkennen und zu nutzen. Ihnen ist der Gedanke fremd, sich entweder „steuerschädlich“ verhalten zu können oder aus dem System für sich etwas „herausholen“ zu können; und das ist kein Nachteil.

Die Menschen hier müssen jetzt lernen, mit einem Rechtssystem umzugehen, dessen Möglichkeiten und Tücken für den juristisch nicht ausgebildeten Bür-

ger, ja sogar für die meisten Juristen nicht ohne weiteres erkennbar sind. Es ist für sie nicht selbstverständlich, den Rat eines erfahrenen Rechtsanwalts oder eines Steuerberaters in Anspruch zu nehmen. Sie müssen sich erst an das Risiko gewöhnen, daß selbst Fachleute die steuerlichen Auswirkungen bestimmter wirtschaftlicher Gestaltungen nicht immer zuverlässig voraussagen können, sondern daß sich gelegentlich erst nach einem langjährigen Rechtsstreit durch eine höchstrichterliche Entscheidung herausstellt, was rechtens ist.

Gemeinsam ist den Bürgern in den neuen Ländern mit denen in den alten nur, daß sie in der Regel bei dem Versuch scheitern, die Steuergesetze zu verstehen oder sie anhand der Broschüren zu begreifen, die den Steuerformularen beigelegt sind, und die es auch dem Laien eigentlich ermöglichen sollten, sie richtig auszufüllen.

Mit dem Einigungsvertrag haben sich in den neuen Ländern also nicht nur die steuerlichen Rechtsvorschriften, sondern vor allem die Grundstrukturen und der „Geist“ des Rechts grundlegend geändert. Wichtiger noch als der personelle und institutionelle Aufbau einer rechtsstaatlichen Justiz in den neuen Ländern wird es sein, die erst jetzt in aller Deutlichkeit zu Tage getretene Kluft im Rechtsverständnis zu schließen.

Die Plötzlichkeit und Schnelligkeit des Übergangs zu einem neuen Recht hat bei nicht wenigen Orientierungslosigkeit entstehen lassen. Staat und Recht scheinen vielen Menschen im Osten nicht mehr ein bergender und ordnender Rahmen zu sein. Sie werden vielmehr oft als ein undurchschaubares Gewirr von Normen und Institutionen empfunden. Die Fremdheit und die Unverständlichkeit dieses Systems lassen es für manche gar bedrohlich erscheinen. Das Unbehagen wird nicht unwesentlich dadurch gesteigert, daß die Chance, die Wiedervereinigung als Anstoß für die ohnehin überfällige Selbstüberprüfung des westlichen Rechtssystems zu verstehen, weitgehend ungenutzt geblieben ist. Die Wiedervereinigung hat gerade im Steuerrecht keine Vereinfachungen, sondern nur eine weitere Verkomplizierung durch eine Reihe von neuen Sonder- und Ausnahmenvorschriften hervorgebracht.

3. Der notwendige Aufbau der Steuerverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit

Es gab allerdings – davon bin ich auch heute noch überzeugt – keine vernünftige und praktikable Alternative zu dem raschen und vorbehaltlosen Übergang zum Recht der alten Bundesrepublik.

Die sachlichen, institutionellen und personellen Voraussetzungen für diesen Übergang waren in den neuen Ländern jedoch nicht vorhanden und mußten erst geschaffen werden. Wir mußten bei Null beginnen. Es gab vor allem keine

Mitarbeiter, die für eine Tätigkeit in den neuen Finanzämtern und Oberfinanzdirektionen ausgebildet waren. Die wenigen, die in der DDR mit Abgaben zu tun hatten, besaßen keine für die Wahrnehmung von Aufgaben in der Finanzverwaltung ausreichende Vorbildung. Sie besaßen erst recht kaum Kenntnisse und Erfahrungen, die sie im Rahmen des steuerlichen Rechtsschutzes hätten fruchtbar machen können. Die große Mehrzahl der heute fast 6000 in den sächsischen Finanzämtern und bei der Oberfinanzdirektion Chemnitz tätigen Mitarbeiter mußte auf ihre Aufgaben in der Finanzverwaltung erst durch intensive Schulungsmaßnahmen vorbereitet werden. Nur 8 vH von ihnen sind „gelernte“ Steuerbeamte. Nach wie vor bedarf es daher in vielen Bereichen der Verwaltungshilfe aus dem Westen.

Neuland haben wir auch beim Aufbau einer Finanzgerichtsbarkeit in Sachsen betreten. Entsprechend den Vorgaben des Einigungsvertrages haben wir nach dem 3. Oktober 1990 beim damaligen Bezirksgericht Dresden zwei Senate für Finanzrecht eingerichtet. Zum 1. Juli 1992 wurde die Finanzgerichtsbarkeit, wie auch die übrigen Fachgerichtsbarkeiten, aus der bisherigen Gerichtsorganisation ausgegliedert und verselbständigt. Das Sächsische Finanzgericht nahm in Leipzig seine Arbeit auf. Es wird hoffentlich noch in diesem Jahr einen Gemeinsamen Senat erhalten, der auf dem Gebiet der Zölle, Verbrauchsteuern und Marktordnungssachen die Rechtsprechungsaufgaben auch für Sachsen-Anhalt und Thüringen wahrnehmen soll.

Die erste Aufbauphase wurde gut bewältigt. Besonders erfreulich finde ich, daß das Sächsische Finanzgericht mit als erstes in den neuen Ländern grundlegende Entscheidungen insbesondere zu den schwierigen Fragen getroffen hat, die sich aus der fortwirkenden Bedeutung des Rechts der DDR für das Steuerrecht ergeben.

In den Eingangszahlen des Finanzgerichts spiegelt sich noch, daß die Streitleidenschaft hier – teilweise wird man sagen: gottlob – das Niveau der alten Länder noch nicht erreicht hat. Mit durchschnittlich rund 150 Sachen pro Quartal, im letzten Quartal freilich schon 227 Verfahren, sind sie noch überschaubar; sie steigen aber kontinuierlich an. Damit wird die Bedeutung der Finanzgerichtsbarkeit weiter zunehmen.

III. Wiedervereinigung als Chance zu einer Reform des Steuerrechts in der Bundesrepublik

Beim Aufbau rechtsstaatlicher Strukturen nach 45 Jahren „sozialistischer Rechtskultur“ traten manche Probleme, die das westliche Rechtssystem und den steuerlichen Rechtsschutz schon im alten Bundesgebiet kennzeichneten und bis heute kennzeichnen, deutlicher und dringender hervor. Wir sollten die

Wiedervereinigung unseres Vaterlandes auch als Chance zur Reform des Steuerrechts in der Bundesrepublik nutzen.

1. Problem der Überkompliziertheit des Steuerrechts

Der Kern des Übels ist die überbordende Kompliziertheit des materiellen Steuerrechts mit seiner Unzahl schwer verständlicher und oft kurzlebiger Gesetze und Verordnungen. Ihre Regelungen lassen sich nur selten systematisch erschließen und auf einen einheitstiftenden Rechtsgedanken zurückführen. Das gilt vor allem für die vielen Steuervergünstigungen und Befreiungen. Schon seit Jahrzehnten wird das von Laien und Fachleuten einhellig kritisiert. Vor allem das Einkommensteuerrecht, das für diese Klagen hauptsächlich verantwortlich ist, ist nicht nur komplex, sondern – was nicht das gleiche ist – kompliziert.

Natürlich muß das Recht den Lebensverhältnissen, das Steuerrecht vor allem den ökonomischen Verhältnissen gerecht werden. Es versteht sich daher von selbst, daß das Steuerrecht in einer Gesellschaft mit ökonomisch komplexen Strukturen nicht „einfach“ sein kann. Um so sensibler müssen wir sein, wenn die Komplexität des Regelungsgegenstandes nicht auf ein für die Vollzugspraxis wie für den Bürger erträgliches Maß reduziert, sondern das Recht noch zusätzlich verkompliziert wird.

Verantwortlich dafür ist oft ein überzogener Perfektionismus oder das Streben nach vollständiger Einzelfallgerechtigkeit. Konstatieren müssen wir aber vor allem einen Mangel an politischer Gestaltungskraft – und das sage ich als Politiker durchaus selbstkritisch –, ein rationales Regelungsprogramm aufzustellen und es gegen Gruppenegoismen und ideologische Verformungen des Rechts durchzusetzen.

2. Überlagerung der fiskalischen Zielsetzung

Mit dem Begriff „Rechtsvereinfachung“ ist das Ziel freilich nur schlagwortartig gekennzeichnet und noch kein erfolgversprechender Weg zur Besserung aufgezeigt.

Nach einhelligem Expertenurteil ist eine der wesentlichen Ursachen für die Unüberschaubarkeit des materiellen Steuerrechts, daß die Steuergesetze nicht mehr allein und oftmals nicht einmal in erster Linie den Zweck verfolgen, Einnahmen zu beschaffen und dabei die Finanzierungslasten „gerecht“ zu verteilen. Das ohnehin schon nicht „einfache“ Leistungsfähigkeitsprinzip ist in der Steuergesetzgebung zunehmend an den Rand gedrängt und von einer Vielzahl außerfiskalischer Zwecke überwuchert worden. Wenn jetzt der „ökologische Umbau“ des gesamten Steuersystems gefordert wird – und sich da-

hinter nicht nur der Plan einer Erhöhung der Mineralölsteuer versteckt –, sollten wir fragen, ob wir uns die Überfrachtung der Steuergesetze noch leisten können.

Mit der Steuergerechtigkeit ist es schon jetzt schlecht bestellt. Im Rechtsschutzverfahren können die gewaltigen Vollzugsdefizite nicht ausgeglichen werden. Die notwendige Steuerharmonisierung in der Europäischen Union wird weitere schwerwiegende Belastungen mit sich bringen; das europäische Steuerrecht wird noch weniger als das nationale einfach sein.

3. Vollzugsdefizite und fehlende Akzeptanz

Gleich auf welchem Rechtsgebiet – ein undurchschaubares und nicht mehr als gerecht verstandenes Gesetz hat wenig Aussicht, akzeptiert und befolgt zu werden. Der verbreitete Widerstand insbesondere gegen das Einkommensteuerrecht ist zu einem ganz wesentlichen Teil ein Ausdruck dafür, daß das Einkommensteuerrecht nicht als ein nachvollziehbares Regelwerk verstanden wird. Die Menschen vermuten nicht, daß dieses Recht vernünftig und gerecht ist, sondern nehmen das Gegenteil an. Das wirkt sich verhängnisvoll aus. Denn das Einkommensteuergesetz kann zumindest von einem Teil der Steuerpflichten sanktionslos mißachtet oder doch umgangen werden; es ist deshalb in hohem Maße auf Akzeptanz angewiesen. Die Steuerverwaltung ist eine Massenverwaltung; es kann ihr nicht gelingen, Gesetze gegen nachhaltigen Steuerwiderstand durchzusetzen.

4. Bereitschaft zu mehr Pauschalierung und Typisierung

Bei der Reform des Steuerrechts geht es also nicht allein darum, daß das Steuerrecht schlicht „einfacher“ wird – wenn auch schon das ein gewichtiges Ziel ist. Es geht um den Ausgleich der Vollzugsdefizite. Es geht vor allem auch darum, das Vertrauen wiederherzustellen, daß das Steuerrecht von nachvollziehbaren und gerechten Gestaltungsprinzipien beherrscht ist. Diese Ziele lassen sich meiner Überzeugung nach nur erreichen, wenn das Steuerrecht auf die getreue Abbildung gesellschaftlicher Komplexität bewußt verzichtet und zu mehr Typisierung und Pauschalierung bereit ist. Ein extrem ausziseliertes, aber kaum mehr handhabbares Steuerrecht ist nur scheinbar gerechter!

Dieses Ziel kann ohne den Vorrang des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht erreicht werden. Dieses Prinzip ist die wesentliche Verbürgung der Gerechtigkeit des Steuersystems. Es hat freilich nichts zu tun mit einer Besteuerung der sogenannten Besserverdienenden – also einer Belastung der Kapitalbildung – und einer Manipulation des Steuertarifs nach tages-

politischen Bedürfnissen. Die Steuern dürfen auch nicht dazu mißbraucht werden, die wirtschaftliche und persönliche Freiheit der Menschen zu erdrosseln. Die Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips müssen daher besonders strengen Legitimationszwängen unterworfen werden. Das Ziel eines sog. „ökologischen Umbaus“ des Steuersystems genügt diesen Anforderungen nicht.

IV. Nachdenken über das System des steuerlichen Rechtsschutzes

Neu nachdenken sollten wir auch über das System des steuerlichen Rechtsschutzes. Auch das formelle Steuerrecht der alten Bundesrepublik ist mit der Wiedervereinigung auf die neuen Länder übertragen worden. Die Abgabenordnung gilt ohne Abstriche auch in den neuen Ländern. Nach kurzer Übergangsfrist ist eine selbständige Finanzgerichtsbarkeit errichtet worden. Auch hier gibt es indes Fragen. Man sollte sich ihnen gegenüber nicht selbstgenügsam im Vertrauen darauf verschließen, daß das Rechtsschutzsystem der alten Bundesrepublik bisher allen Klagen zum Trotz funktioniert.

1. Isolation der Finanzgerichtsbarkeit

In der alten Bundesrepublik ist vor Jahren der Versuch gescheitert, den drei öffentlichen Gerichtsbarkeiten eine gemeinsame Verwaltungsprozeßordnung zu geben. Dies wäre meines Erachtens ein richtiger Ansatz gewesen, um die Überschaubarkeit des Rechts zu verbessern.

Die weitgehende personelle Abschottung der Steuerverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit fördert die Professionalisierung des steuerlichen Rechtsschutzes, aber auch eine gefährliche Spezialisierung. Ein einfacheres Steuerrecht, das allenthalben gefordert wird, ist kaum zu haben, wenn die Anwendung der Steuergesetze ausschließlich in der Hand von Beamten und Richtern liegt, deren Spezialisierung den Blick auf die Handhabbarkeit des Rechtes und des Rechtsstaates als ganzem trübt; denn sie werden stets versucht sein, das ohnehin schon komplizierte Steuersystem weiter zu verfeinern. Der Drang zu perfekter Einzelfallgerechtigkeit tut oft ein übriges, um jede Rechtsvereinfachung zu vereiteln und die vom Steuergesetzgeber bisher vorgenommenen wenigen Typisierungen und Pauschalierungen auszuhebeln.

Wir müssen nach Möglichkeiten suchen, diesen Gefahren zu begegnen. Mich beschäftigt dabei die Frage, ob die Aufspaltung des Rechtsschutzes in voneinander getrennten Gerichtsbarkeiten wirklich ein letztlich sinnvolles Organisationsprinzip darstellt. Für die Gerichtsorganisation, auch wenn sie wie in Sachsen für alle Gerichte in der Hand eines „Rechtspflegeministeriums“ liegt,

hat es zahlreiche Probleme und zusätzliche Kosten zur Folge. Gerade in den neuen Ländern spüren wir, daß es zudem für den rechtsuchenden Bürger eine Erschwerung des Zugangs zum Gericht bedeutet. Auf die Gefahr einer Über-spezialisierung der Richter, der die Personalverwaltungen auch nicht ausreichend dadurch begegnen können, daß sie den beruflichen Wechsel fördern, hatte ich bereits hingewiesen.

2. Besetzung der Richterbank

Ebensowenig wie in einer unbegrenzten Spezialisierung liegt aus meiner Sicht das Heil der Rechtsschutzgewährung nicht darin, möglichst für jeden Streitfall eine dreizügige Gerichtsbarkeit mit großer berufsrichterlicher Besetzung und Beteiligung von Laienrichtern zur Verfügung zu stellen. Die Zweizügigkeit der Finanzgerichtsbarkeit und die Möglichkeit einer Einzelrichterentscheidung sind deshalb zu bewahren. Dem ersten Anschein nach wird jedoch von dieser Möglichkeit in sehr unterschiedlicher Weise Gebrauch gemacht. Schon deshalb wird geprüft werden müssen, ob über die bereits getroffenen Maßnahmen hinaus die Besetzung der Richterbank verkleinert werden kann. Auch dies gilt angesichts der angespannten Personalsituation nicht nur für die neuen Länder.

3. Richterliche Kontrolldichte

Schließlich muß auch die Frage gestellt werden, ob die richterliche Kontroll-dichte richtig bemessen ist.

Im steuerlichen Rechtsschutz hat das Gebot der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung dem Ermessen ebensowenig Entfaltungsmöglichkeiten gelassen wie dem für den bürgerlichen Rechtsstreit vorgegebenen Verfahrensziel einer gütlichen Beilegung des Rechtsstreits durch gegenseitiges Nachgeben; es hat nur im Rahmen der „tatsächlichen Verständigung“ ein Schattendasein. Es ist ein wichtiges, spezifisch steuerverfahrensrechtliches Rechtsinstitut, das der Bundesfinanzhof aber nur unter strengen Voraussetzungen zuläßt, wenn eine Unklarheit des Sachverhalts nicht aufgeklärt werden kann.

Wenn wir den Kollaps des Rechtsstaates infolge einer Hypertrophie des Rechtsschutzes dauerhaft verhindern wollen, werden wir nicht länger die Frage unbeantwortet lassen können, wie der Rechtsschutz „entschlackt“ und stärker auf seine wesentliche Funktion, Gerechtigkeit zu gewähren, konzentriert werden kann. Dabei kann es möglicherweise helfen, der Verwaltung von Gesetzes wegen weitere Beurteilungsspielräume zuzugestehen, die von der Rechtsprechung bisher nur in geringem Umfang, etwa im Prüfungs- und Planungsrecht, anerkannt werden. Die Vielgestaltigkeit der Verhältnisse in den

einzelnen Rechtsgebieten läßt freilich keine einfache Formel zu, welche Tatsachenfeststellungen und Bewertungen einer gerichtlichen Überprüfung bedürfen, und wie diese Fälle von solchen Fragen abzugrenzen sind, deren Beurteilung der Verwaltung überlassen werden kann, ohne daß Artikel 19 Absatz 4 des Grundgesetzes tangiert wird.

Solche Überlegungen, die sich an den klassischen Bewertungsvorrechten entzündet haben, dürfen auch vor dem Steuerrecht nicht haltmachen. Dabei geht es nicht um einen Eingriff in die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, sondern zum Beispiel darum, den Veranlagungsaufwand und die Aufklärungsarbeit des Gerichts nicht durch kleinliches Nachrechnen unnötig zu vergrößern. Die Schätzung erfüllt hier bereits heute eine wichtige Funktion. Neben Pauschalierungen und Typisierungen wird zu prüfen sein, ob eine Ausweitung der Befugnis, verbindlich zu schätzen, eine Straffung des steuerlichen Verfahrens bewirken kann.

V. Schluß

Der Aufbau der Institutionen des Rechtsstaates in den neuen Ländern, die Heranbildung eines ausreichenden Stabes von Steuerfachleuten in Berater-schaft, Steuerverwaltung und Justiz und, was beinahe das Wichtigste ist, die Vermittlung eines für die Menschen im Osten völlig neuen und oftmals fremden Rechts ist in den letzten vier Jahren mit Engagement aller Beteiligten und vielfältiger wertvoller Hilfe aus den alten Ländern weit vorangekommen. Die Vollendung und Festigung dieser Aufbauleistungen wird jedoch nur dann gelingen, wenn der Aufbau Ost mehr als bisher zum Anstoß für die Überprüfung des Rechtssystems West wird.

Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen

Prof. Dr. Paul Kirchhof

Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Die rechtsstaatliche Suche nach dem richtigen RechtII. Das RechtsstaatsprinzipIII. Rechtsschutz als gesetzesverdeutlichender Gerichtsschutz<ul style="list-style-type: none">1. Drei Erkenntnisquellen für Recht2. Das Zusammenspiel von Steuergesetz und Steuerrechtsanwendung3. Die Verständigung zwischen Finanzbehörden und SteuerpflichtigenIV. Der in eigenen Rechten Betroffene<ul style="list-style-type: none">1. Steuerschuldner und Steuerträger2. Die Klagebefugnis bei ungleichem Vollzug gegenüber anderen Gruppen von SteuerpflichtigenV. Die rechtzeitige Rechtsgewähr<ul style="list-style-type: none">1. Das verfassungsrechtliche Beschleunigungsgebot2. Die Sanktion überlanger Verfahrensdauer3. Der vorläufige Rechtsschutz | <ul style="list-style-type: none">VI. Aufgabenteilung zwischen Bundesverfassungsgericht und Finanzgerichten<ul style="list-style-type: none">1. Nichtigkeit, Unvereinbarkeit und Appellentscheidung2. Musterverfahren und Mitbetroffenheit anderer3. Die Finanzgerichtsverfahren während eines einschlägigen Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht4. Die finanzgerichtliche Entscheidung nach Entscheidung der einschlägigen Verfassungsfragen durch das BundesverfassungsgerichtVII. Die Begründungspflicht<ul style="list-style-type: none">1. Entscheidung der Finanzgerichte2. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
|---|---|

I. Die rechtsstaatliche Suche nach dem richtigen Recht

Unsere Gegenwart steht dem Rechtsstaat in Hoffnung und Skepsis gegenüber. Das Jahr 1994 bietet einen historischen, einen aktuell-politischen und einen steuerspezifischen Grund, um den Rechtsschutz in Steuersachen in der Perspektive der deutschen rechtsstaatlichen Tradition und ihrer Ausprägung im geltenden Verfassungsrecht zu überdenken. Vor 200 Jahren, am 1. Juni 1794, trat das Allgemeine Landrecht für die preußischen Staaten in Kraft. Diese Kodifikation verdankt ihr Entstehen einem königlichen Eingriff in die Justiz, vollzieht aber einen ersten wesentlichen Schritt zur Gesetzesbindung auch des Monarchen, zu Ansätzen einer Gewaltenteilung und der Unabhängigkeit der

Gerichte. Der Müller Arnold hatte sich 1779 wegen eines aus seiner Sicht offensichtlichen Fehlurteils an Friedrich den Großen gewandt und ihn veranlaßt, gegen zwei ihn belastende Gerichtsentscheidungen durch königlichen Machtspruch zu intervenieren. Der König verfügte selbst eine Entscheidung zu Gunsten des Müllers, enthob mehrere Richter ihrer Ämter, ließ sie inhaftieren und ersetzte den Großkanzler Freiherr von Fürst und Kupferberg durch den Oberpräsidenten von Carmer, neben Klein und Svarez einen der Väter des Allgemeinen Landrechts¹. Diese Maßnahmen, die materiell einem Schwachen zu seinem Recht verhelfen, formell aber einen willkürlichen Eingriff in die Justiz vollziehen, geben einem Kläger Gerechtigkeit und veranlassen die Entwicklung eines der Gerechtigkeit dienenden Rechtsfindungsverfahrens². Unbewußt wird so der Rechtsstaat in seinen beiden Elementen – der materiellen Gerechtigkeit und der verfahrensrechtlichen Vorsorge für eine stetige Annäherung in das richtige Recht – auf den Weg gebracht.

Doch dürfen wir nicht darauf hoffen, daß die List der Geschichte häufiger durch prozedurales Unrecht der Gerechtigkeit dienen werde. Vielmehr verlangt die Gegenwart, daß wir den materiellen und den formellen Rechtsstaat in einer auf Dauer angelegten Konzeption aufeinander abstimmen. Den aktuellen politischen Anlaß nennen zwei bedeutende Rechtsworte zur Wiedervereinigung: „Wir wollten Gerechtigkeit und bekamen den Rechtsstaat“ (*Bärbel Bobley*)³ und – mehr aus der Sicht der Amtsverantwortung für den Rechtsstaat beobachtet und formuliert – „Der Rechtsstaat ist objektiv nicht in der Lage, versäumte revolutionäre Akte nachzuholen“ (*Steffen Heitmann*)⁴. In diesen Sätzen wird bewußt, daß Revolution und Rechtsstaatlichkeit, die wir in dem Begriff der „friedlichen Revolution“ versöhnen wollen, unvereinbare Ausgangspositionen einnehmen: Die Revolution sucht den strikten Bruch mit der Vergangenheit, weist erlebtes Unrecht zurück und sucht das Recht in einem elementaren Neuanfang; der Rechtsstaat hingegen bemüht sich um einen schonenden Übergang vom Unrecht zum Recht, sucht die Täter des Unrechts in die Rechtsgemeinschaft aufzunehmen, kann die bisherige Rechtswirklichkeit nicht ungeschehen machen, sondern muß sie als tatsächlichen Ausgangspunkt der Erneuerung akzeptieren. Der Rechtsstaat gewährt Rechtsschutz den Op-

1 Vgl. *H. Hattenhauer*, Einführung zu der Textausgabe Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794, 1970, S. 14 f.

2 Vgl. dazu *K. Ipsen*, Rechtsstaatlichkeit im Preußenrecht? Zum Einfluß des Frankfurter Juristen Carl Gottlieb Svarez auf das Allgemeine Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794, in: *W. Barthel/R. Loch* (Hrsg.), Beiträge zur Kleist-Forschung, 1993, S. 133 (140).

3 Vgl. *I. von Münch*, Rechtsstaat versus Gerechtigkeit, in: *Der Staat* 33 (1994), 165 f.

4 Die Revolution verkommt zur „Wende“, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* v. 2. 9. 1994, 13.

fern und den Tätern⁵. Das rechtsstaatliche Verfahren ist ergebnisoffen und garantiert Waffengleichheit für beide Parteien. Es ermittelt den Sachverhalt, mag dieser für die Öffentlichkeit auch schon offenkundig sein, in einem eigenen Verfahren selbst und verpflichtet in Unschuldsvermutungen, den Prinzipien der gerichtseigenen Beweisaufnahme und in Verwertungsverboten zu einem anfänglichen amtlichen Unwissen auch dort, wo die Geschichte Wissen und Wertung schon vorgegeben hat. Der Rechtsstaat ist noch auf der Suche, wenn die Bürger schon glauben, ihn gefunden zu haben. Deshalb verlangt der Rechtsstaat ein außerordentliches Maß an Geduld. Vor allem aber kann auch das freiheitlichste Rechtsetzungs- und Rechtdurchsetzungsverfahren jeweils nur eine Annäherung an die Gerechtigkeit bewirken. Zudem müssen die freien Bürger sich einen Großteil der Gerechtigkeit untereinander selbst gewähren. Der Rechtsstaat bietet vielfach nur den Freiheitsraum für individuell gesuchte und gefundene Gerechtigkeit, muß insoweit von den Beteiligten angenommen und eigenverantwortlich verwirklicht werden.

Den steuerspezifischen Grund für die Dringlichkeit unseres Themas machte mir kürzlich ein sehr erfahrener, sich am Übergang von der Rechtsklugheit zur Rechtsweisheit bewegender Steuerberater bewußt, als er – im nachdrücklichen Bemühen um die rechtsstaatliche Verbesserung eines Steuergesetzes – feststellte, daß es im Steuerrecht letztlich Gerechtigkeit nicht gebe. Diese These mag verständlich sein, wenn sie besagen will, daß das Ziel einer Steuergerechtigkeit allenfalls annäherungsweise erreicht werden kann; sie wäre erschreckend, wenn sie aus der Erfahrung der Steuerplanung und Steuergestaltung das Ziel der Gerechtigkeit als Maxime allen steuerjuristischen Bemühens aufgeben wollte. Wie die ärztliche Kunst niemals ihr Ziel der Gesundheit in Frage stellt, mag sie auch täglich im Kampf gegen die Krankheiten scheitern, so kann die Steuerrechtspflege ihren Auftrag nur erfüllen, wenn sie sich in jeder Phase ihrer Tätigkeit der Steuergerechtigkeit unbedingt verpflichtet weiß. Die vielfach beobachtete Scheu der Juristen, abstrakt über Gerechtigkeit zu sprechen⁶, beruht vor allem darauf, daß Gerechtigkeitsurteile Werturteile sind, Werturteile sich aber prinzipiell nicht empirisch klären und beweisen lassen⁷, diese Gerechtigkeitsurteile vielmehr auf gewachsener Erfahrung, dem jeweils erreichten kulturellen Standard, der individuellen Interessenlage und der sprachlich-begrifflichen Vermittelbarkeit der Wertungen beruhen⁸. Die Suche nach der Gerechtigkeit führt nicht immer ins Ziel, ist aber als Element der Rechts-

5 J. Isensee, VVDStRL 51 (1992), 34 (Aussprache).

6 Vgl. A. Hollerbach, Gerechtigkeit, in: Staatslexikon (hrsg. von der Görres-Gesellschaft), Bd. 2, 7. Aufl., 1986, Sp 902; I. von Münch, Der Staat 33 (1994), 165 (172 f.).

7 Vgl. M. Kriele, Kriterien der Gerechtigkeit, 1963, S. 7.

8 Zu den Gerechtigkeitsdeutungen vgl. B. Rütters, Das Ungerechte an der Gerechtigkeit, 1991, S. 9, 135, 150; G. Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 1925, S. 72; Ph. Kunig, Das Rechtsstaatsprinzip, 1986, S. 336.

findung unverzichtbar⁹. Gerechtigkeit ist deshalb stets auch ein Verfahren der Rechtssuche und Rechtsfindung.

Diese rechtsstaatliche Verpflichtung auf die Gerechtigkeit, die ihr Ziel stets anstrebt, es aber niemals vollständig erreichen wird, soll im folgenden in seinen praktischen Konsequenzen für das Besteuerungsverfahren dargestellt werden. Nach einer Skizze des verfassungsrechtlichen Gehalts des Rechtsstaatsprinzips (II.) folgen Überlegungen zum Gesetzesmaßstab (III.), der nicht alleinige Erkenntnisquelle für Recht ist (1.), deswegen von der Finanzbehörde vervollständigend weitergedacht und angewandt werden muß (2.) und dabei für Verständigungen auch mit dem Steuerpflichtigen zugänglich ist (3.). Sodann gewährt der Rechtsstaat Gerichtsschutzverfahren nur den Klagebefugten (IV.), nimmt damit bei der Belastung durch indirekte Steuern gegenwärtig einen wesentlichen Teil der Betroffenen aus (1.) und weist auch für die direkten Steuern bei unzulänglichem Gesetzesvollzug neue Fragen auf (2.). Bei der Durchführung des Gerichtsschutzverfahrens ergeben sich sodann rechtsstaatliche Probleme, wenn die Gediegenheit dieser Verfahren zu erheblichen Verzögerungen führt (V.), deshalb ein verfassungsrechtliches Beschleunigungsgebot (1.) eine überlange Verfahrensdauer abwehrt oder kompensiert (2.), auch den Zeitbedarf und die Zeitwirkungen eines verfassungsgerichtlichen und eines finanzgerichtlichen Verfahrens aufeinander abstimmt (3.), jedoch im vorläufigen Rechtsschutz eine unzulängliche Kompensation erfährt (4.). Schließlich bewährt sich der Rechtsstaat in dem Ergebnis des Gerichtsverfahrens, der Gerichtsentscheidung, die letztlich in ihrer Begründung überzeugen und Frieden stiften soll (VI.); allerdings trifft die Begründungspflicht die Finanzgerichte (1.) anders als den Bundesfinanzhof (2.).

II. Das Rechtsstaatsprinzip

Das Rechtsstaatsprinzip sichert die Herrschaft des Rechts im Staat und bindet die Herrschaft von Personen: Es sucht diese materielle Verpflichtung auf die Gerechtigkeit und das formelle Verfahren ihrer Gewährleistung in einem verfassungsrechtlichen Kerngedanken zusammenzufügen. Rechtsstaatlichkeit wurzelt in der Garantie der Menschenwürde mit den aus ihr ableitbaren Grundrechten und in dem Gedanken der Gewaltenteilung¹⁰. Beide Säulen des Rechtsstaatsprinzips sind aufeinander bezogen: Der grundrechtliche Schutz gewinnt seine Gestaltungskraft und die Verlässlichkeit seines Schutzes, weil er durch die verschiedenen Staatsfunktionen von Gesetzgeben, Regieren, Verwalten und Rechtsprechen verwirklicht wird. Die Gesetzgebung hat die Aufgabe,

⁹ Vgl. K. Engisch, Auf der Suche nach Gerechtigkeit, 1971.

¹⁰ E. Schmidt-Aßmann, Der Rechtsstaat, HStR I, 1987, § 24 Rn. 4, 69 f.

den Inhalt der Grundrechte zu verdeutlichen, auszugestalten und folgerichtig auch in nicht grundrechtsgeschützte Bereiche auszudehnen. In der Gesetzesbindung gewinnt die rechtsstaatliche Prägung der übrigen Gewalten ihren Kerngehalt. Im Rechtsstaat herrscht das Gesetz (Vorrang des Gesetzes), und ein Eingriff in die Rechte des Bürgers ist nur aufgrund Gesetzes zulässig (Vorbehalt des Gesetzes). So wird insbesondere die Verwaltung zu einer „gesetzesdirigierten Gewalt“¹¹.

Innerhalb dieser rechtsstaatlichen Funktionenteilung nimmt die Gerichtsbarkeit eine Sonderstellung ein, weil ihr ausschließlich die Aufgabe zukommt, in Fällen behaupteter Rechtsverletzung die Wahrung oder Wiederherstellung des Rechts zu gewährleisten. Der Rechtsstaat richtet eine eigene dritte Gewalt ein und bietet sie dem der Hoheitsgewalt von Legislative und Exekutive unterworfenen Bürger an, um ihm die Mächtigkeit zu vermitteln, mit Hilfe dieser dritten Gewalt Rechtsverletzungen der anderen Staatsgewalten zu unterbinden oder auszuräumen. Die Rechtsprechung macht aus dem gewaltunterworfenen Bürger einen wehrfähigen Inhaber von Rechtsmacht. Diese Wehrfähigkeit ist in den Formen und Verfahren des gerichtlichen Rechtsschutzes gebunden. Der Bürger verliert sein Recht auf Notwehr und Selbsthilfe, soweit er mit Hilfe der Gerichte Gegenwehr üben kann. Insoweit ist der Gerichtsschutz auch Teil der rechtsstaatlichen Friedenspflicht, des grundsätzlichen staatlichen Gewaltmonopols und des Selbsthilfeverbots¹².

Der rechtsstaatliche Rechtsschutz ist im Grundgesetz so ausgestaltet, daß der Schutz gegenüber dem Gesetzgeber allein beim Bundesverfassungsgericht liegt oder jedenfalls in ein Verwerfungsmonopol des Verfassungsgerichts mündet¹³. Den Schutz gegen Rechtsverletzungen der Verwaltung hingegen gewährleistet Art. 19 Abs. 4 GG, der einen möglichst lückenlosen gerichtlichen Schutz gegen die behauptete Verletzung der Rechtssphäre des einzelnen gewährt¹⁴. Dieser Individualrechtsschutz verpflichtet den Staat zur Justizgewähr, berechtigt den Verletzten zur Inanspruchnahme der Gerichte und macht das – außerhalb des Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistete – subjektive Recht wehrhaft. Allerdings begründet der Gerichtsschutz keine lückenlose Verwaltungskontrolle, sondern lediglich eine Kontrolle am Maßstab und mit den Methoden des Rechts. Wirtschaftlichkeits-, Zweckmäßigkeit- und Opportunitätsprüfungen gehören nicht in den Aufgabenbereich der Gerichte und dürfen auch nicht durch eine ausgedehnte Übermaß- und Willkürkontrolle oder durch die Folgenabwägung

11 E. Schmidt-Aßmann, a. a. O., Rn. 61.

12 BVerfGE 54, 77 (292).

13 Vgl. die Formen einer abstrakten (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG) und die konkrete Normenkontrolle (Art. 100 Abs. 1 GG) sowie die inzidente Gesetzeskontrolle bei der Urteilsverfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a und b GG).

14 BVerfGE 8, 274 (326); 51, 176 (185); 54, 39 (41).

gen im vorläufigen Rechtsschutz zum Gegenstand der Rechtsprechung gemacht werden.

Das individuelle Recht auf Justizgewähr ist eingebettet in ein Gerichtsschutzsystem, das die rechtsprechende Gewalt den Richtern „anvertraut“ (Art. 92 GG), die Unabhängigkeit der Richter sichert (Art. 97 GG), den gesetzlichen Richter gewährleistet (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) und rechtliches Gehör vor Gericht garantiert (Art. 103 Abs. 1 GG). In diesem verfassungsrechtlichen Rahmen erwartet der Rechtsuchende vom Gericht eine aus dem geltenden Recht gewonnene, den zu entscheidenden Sachverhalt aufklärende, in ihrer Begründung friedentiftende, rechtzeitige Entscheidung.

III. Rechtsschutz als gesetzeverdeutlichender Gerichtsschutz

1. Drei Erkenntnisquellen für Recht

Rechtsschutz ist somit Gerichtsschutz, der die Geltung und Anwendung des Gesetzes im Einzelfall gewährleistet. Diese Gesetzeskontrolle beschränkt sich allerdings nicht auf einen bloß umsetzungstechnischen Vollzug gesetzlicher Vorgaben. Rechtsprechen ist mehr als Nachsprechen von Vorgesprochenem¹⁵. Zwar schafft erst die gleichbleibende verbindliche Regel eines Gesetzes das vom Rechtsanwender unabhängige, deshalb willkürfreie Recht, gibt der Unbefangenheit und Unparteilichkeit der Rechtsprechung einen positiven Inhalt, sichert die Gleichheit vor dem Gesetz, ermöglicht die Befolgung des Rechts durch vorherige Kenntnis der Rechtsinhalte, begründet Rechtsvertrauen und Rechtssicherheit, erleichtert das Begründen von Rechtsentscheidungen durch bloßen Hinweis auf Normen und bietet der wissenschaftlichen Kritik der Rechtsprechung einen Maßstab. Dennoch verhalten sich Rechtssatz und Gerichtsurteil zueinander nicht wie Befehl und Ausführung, sondern wie Grundsatz und Konkretisierung. Die richterliche Erkenntnis empfängt ihren Inhalt je nach Entscheidungsgegenstand und gesetzlicher Regelungsdichte sowohl durch den zu beurteilenden Sachverhalt wie durch die Entscheidung des Gesetzgebers. Bei der steuerlichen Bewertung eines Wirtschaftsgutes etwa ist das richterliche Ergebnis mehr von der Wirklichkeit und weniger von der Norm geprägt; bei der Anwendung des Steuersatzes auf die in Zahlen fixierte Bemessungsgrundlage hingegen geht es vorrangig um Anwendung einer gesetzgeberischen Entscheidung, weniger um eine gedankliche Auseinandersetzung mit einer vorgefundenen Realität.

¹⁵ Vgl. P. Kirchhof, Richterliche Rechtsfindung, gebunden an „Gesetz und Recht“, NJW 1986, 2275 ff.

Sodann ist das Gesetz interpretationsbedürftig, weil es in der Sprech- und Erfahrungssituation des historischen Gesetzgebungsaktes formuliert und in der Abstraktion eines im Gesetzesblatt verkündeten Textes veröffentlicht worden ist. Das Gesetz ist regelmäßig schon mit seiner Verkündung veraltet und muß deshalb vom Gesetzesinterpreten gegenwartsgerecht weitergedacht werden. Wenn der Gesetzgeber z. B. in § 18 EStG den Tatbestand der selbständigen Tätigkeit durch Aufzählung von Katalogberufen erschließt, ist er von vornherein darauf eingestellt, daß es neue Berufe wie etwa den Diplom-Informatiker, den Systemanalytiker, den Synchronsprecher, den Mondfahrer oder auch den steuerlich neu entdeckten Beruf des – in Parallele zum Lotsen gewürdigten – Bergführers¹⁶ geben wird. § 18 EStG fügt seinem Katalog deswegen den Auftrag zur Verallgemeinerung dieser Beispiele („und ähnliche Berufe“) hinzu, erwartet also die weiterdenkende Gesetzesinterpretation, die das die Ähnlichkeit bestimmende Gemeinsame dieser Berufe aus der Tradition der „freien Berufe“ und durch Vergleich der Katalogberufe definiert. Und wenn § 5 Abs. 1 EStG die Gewinnermittlung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anknüpft, die bis heute noch teilweise ungeschrieben sind¹⁷, so werden die gute Gewohnheit und der gefestigte Handelsbrauch zur wesentlichen Erkenntnisquelle für Steuerrecht.

Der Zusammenklang der Erkenntnisquellen für Recht – die Rechtstradition, die im Text festgehaltene gesetzliche Entscheidung und die im Sachverhalt angelegte Anfrage an das Recht – trifft im Steuerrecht auf die Besonderheit, daß der jeweilige Sachverhalt planmäßig mit Blick auf die Steuerrechtsfolge verändert wird, der Gesetzesinterpret also oft nicht die gesetzlich gemeinte Normalität, sondern den steuerplanend gestalteten Ausnahmefall vorfindet. Steuerrechtsanwendung setzt deshalb die Kunst voraus, im Gesetzestext den Belastungsgrund zu erkennen und zu vermitteln, der die Steuerbelastungsfolge rechtfertigt und für jeden Sachverhalt in allen seinen historisch wechselnden und gestaltbaren Erscheinungsformen sichtbar bleibt. Diese steuerjuristische Betrachtungsweise, die jeden Gedanken an eine gegen die juristische gestellte wirtschaftliche Betrachtungsweise erübrigt¹⁸, verlangt die systematisch gestaltende Kraft des Gesetzgebers und eine dem Belastungsgrund verpflichtete, verstehende Interpretationskunst des Gesetzesanwenders. Dieses rechtsstaatliche Ziel einer einfachen, den Belastungsgrund typisierenden Gesetzgebung

16 *F. März*, Die Besteuerung der Bergführer, DStR 1994, 1177 (1178).

17 Vgl. *M. Kempermann*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, (1994), § 5 Rd. B 36 ff.; *H. Weber-Grellet*, in: L. Schmidt (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 13. Aufl. 1994, § 5 Rn. 13 f.; *W. Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn a. a. O. (1989), § 5 Rn. A 12.

18 BVerfG-Beschluß v. 27. 12. 1991, DStR 1992, 106 (108).

und einer diese Belastungsgründe vollziehenden Gesetzesanwendung bestimmt den Rechtsschutzauftrag der Gegenwart¹⁹.

2. Das Zusammenspiel von Steuergesetz und Steuerrechtsanwendung

Das Zusammenwirken von generellem Gesetz und individualisierender Gesetzesanwendung ist die anerkannte Grundlage der Gleichheit vor dem Gesetz. Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch die Gesetzesanwendung rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden²⁰. Seit dem Ende des 18. Jahrhunderts wird die Gleichheit der Besteuerung als Ausfluß der staatsbürgerlichen Gleichheit stufenweise mit dem Ziel verwirklicht, daß die Steuerlasten auf alle der staatlichen Gemeinschaft Zugehörigen ohne jede rechtliche oder tatsächliche Ausnahme gleich verteilt werden²¹. Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung fordert eine spezielle steuerrechtliche Gleichheit, die im Zusammenwirken von Gesetzgebung und Gesetzesvollzug herzustellen ist²². Dementsprechend machen die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919²³ und ihr folgend die Abgabenordnung 1977²⁴ die Belastungsgleichheit zu einem konstituierenden Merkmal des Steuertatbestandes: Geldleistungen sind nur dann Steuern, wenn sie allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Diese Gleichheit im Belastungserfolg²⁵ fordert ein Besteuerungsverfahren, nach dem jede Bemessungsgrundlage möglichst vollständig festgestellt und die Steuer deshalb prinzipiell gleichmäßig erhoben werden kann (vgl. § 85 AO). Das durch die Gleichheit und Gesetzmäßigkeit geprägte Steuerschuldverhältnis verpflichtet den Steuergläubiger zur gesetzmäßigen Steuererhebung, den Schuldner zur gesetzmäßigen Steuerzahlung.

Das Rechtsschutzverfahren allerdings wird von der Gegenwehr des Steuerpflichtigen gegen eine ungleichmäßige oder übermäßige Steuerlast bestimmt, versteht also das Steuerrechtsverhältnis aus der Perspektive einer Abwehr gesetzes- oder verfassungswidriger Steuerbelastungen. Auch unter diesem Blickwinkel stützt sich die Besteuerung aber auf den Untersuchungsgrundsatz

19 Für die europarechtlichen Konsequenzen einer dem EuGH zukommenden Vertragsauslegung im Gegensatz zu der den Mitgliedstaaten zukommenden Vertragsänderung oder Vertragserweiterung vgl. BVerfGE 89, 155 (210).

20 BVerfGE 84, 239 (268).

21 Vgl. O. Dann, Gleichheit, in: O. Brunner/W. Conze/R. Koselleck, Geschichtliche Grundbegriffe, Bd. 2, 1975, S. 1014 (1024 f.).

22 Vgl. H. Triepel, Goldbilanzenverordnung und Vorzugsaktien, 1924, S. 26 f.; H. Aldag, Die Gleichheit vor dem Gesetze in der Reichsverfassung, 1925, S. 4 f.

23 RGBl. S. 1993 – RAO – § 1 Abs. 1 Satz 1.

24 § 3 Abs. 1 Satz 1.

25 BVerfGE 84, 239 (268 ff.).

(§ 76 Abs. 1 FGO), der das Finanzgericht zur möglichst vollständigen Sachaufklärung verpflichtet. Die Individualisierung dieses Legalitätsprinzips spiegelt sich verfahrensrechtlich in einer Mitwirkungspflicht der Beteiligten, die mit Wissens- und Willenserklärungen, mit Auskünften, der Beschaffung von Beweismitteln und der Duldung von Beweiserhebungen das Rechtsfindungsverfahren fördern und insoweit die Sachaufklärungspflicht des Gerichts begrenzen²⁶. Wenn das Deklarationsprinzip durch ein Verifikationsprinzip ergänzt werden muß²⁷, der steuerliche Informationszugriff zur Offenlegung steuerlich erheblicher Angaben berechtigt und insoweit das Grundrecht auf Datenschutz beschränkt²⁸, bewährt sich der finanzgerichtliche Rechtsschutz als ein objektives, aber mitwirkungsoffenes Rechtsfindungsverfahren. Die gerichtliche Befugnis des Fragens und Beobachtens ist jedoch strikt steuerrechtlich begrenzt. Das Steuergesetz bestimmt den Gegenstand amtlichen Ermitteln; sodann schützt das Steuergeheimnis (§§ 30, 31 AO) auch von Verfassung wegen die ausschließlich der Besteuerung dienenden Amtsdaten gegen eine Zweckentfremdung durch Weitergabe oder sonstige Verwertung²⁹.

3. Die Verständigung zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen

Die Mitwirkungsbedürftigkeit macht das Rechtsbehelfsverfahren von einem Antrag des Betroffenen abhängig, gewährt rechtliches Gehör, sieht auch im Verwaltungsverfahren Erörterungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde vor (§§ 201 Abs. 1, 364a AO) und stützt sich auf eine Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung, nicht jedoch auf eine Verständigung über die Steuerrechtsfolge. Vergleiche über Steueransprüche sind grundsätzlich wegen des Gesetzmäßigkeitsprinzips und des Gleichheitssatzes unzulässig³⁰.

Die Finanzverwaltung neigt jedoch vielfach dazu, die Steuer in Streitfällen einvernehmlich festzusetzen und so ein Gerichtsschutzverfahren zu erübrigen. Dem Einwand, die Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordere neben der Rechtsetzungs- auch die Rechtsanwendungsgleichheit³¹ und verbiete den Konsens als weiteren Verbindlichkeitsgrund für die Steuerrechtsanwendung, sucht die Finanzbehörde durch den Hinweis zu begegnen, daß sich diese

26 Vgl. BFH BStBl. II, 1981, 492; H. Weber-Grellet, In dubio pro quo? Zur Beweislast im Steuerrecht, StuW 1981, 48 (54).

27 BVerfGE 84, 239 (273) – für das Verwaltungsverfahren.

28 BVerfGE 84, 239 (280).

29 BVerfGE 84, 239 (280 f.).

30 BFH BStBl. II, 1985, 354 (357); BStBl. II, 1991, 673; vgl. auch W. Schick, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, 1967, sowie – zu § 78 Nr. 3 AO – H. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 78 (1983), Anm. 36 f.

31 Vgl. BVerfGE 84, 233; 84, 239.

Vereinbarungen nicht auf die Steueransprüche, sondern auf eine bestimmte Sachbehandlung bezögen.

Ein Hinweis in dieser Allgemeinheit allerdings kann auch die Verständigung über steuererhebliche Tatsachen nicht rechtfertigen. Vielmehr fordert der Gleichheitssatz gerade die „sachgerechte“, „realitätsgerechte“ Erfassung der Wirklichkeit nach Maßgabe des Gesetzes³². Eine Verständigung über rechtserhebliche Tatsachen ist deshalb nur statthaft, wenn die rechtlich zulässigen und organisatorisch vertretbaren Ermittlungsverfahren den gesetzlich gemeinten Sachverhalt nicht hinreichend aufklären können und deshalb nur eine annähernde Sachverhaltsermittlung möglich ist. Die Mitwirkung des Betroffenen ergänzt hier unzulängliche Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde.

Der Bundesfinanzhof³³ hat die rechtsstaatlichen Anforderungen eines verständigen Gesetzesvollzugs, der gegenwärtig in einem mitwirkungsoffenen und einem „maßvollen“ Gesetzesvollzugs eingebettet ist, in rechtsstaatlichen Konturen gebunden. Eine Verständigung über eine bestimmte Behandlung von Sachverhalten (Sachverhaltsbereichen), die für die Steuerfestsetzung erheblich ist, darf nur in Fällen getroffen werden, in denen der Sachverhalt nicht, nur schwierig oder nur unter erheblichem und unangemessenem Aufwand aufklärbar ist. Diese „tatsächliche Verständigung“³⁴ betrifft die Sachverhaltsermittlung, nicht die Klärung zweifelhafter Rechtsfragen. Da diese tatsächliche Verständigung sich aber naturgemäß auf die Steuerrechtsfolgen auswirkt (und von den Beteiligten auch mit Blick auf die jeweilige Rechtsfolge getroffen wird), begrenzen das Gesetzmäßigkeitsprinzip und der Gleichheitssatz nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs³⁵ auch diese Sachverhaltsfeststellung insoweit, als die tatsächliche Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen darf. Bei offen zutagetretender Unrichtigkeit, bei deutlich außerhalb des zulässigen Schätzungsrahmens liegenden Ergebnissen sind die Beteiligten an die Verständigung nicht gebunden. Sieht man diese einer effektiven und ökonomischen Besteuerung dienende Verständigung weniger als Vereinbarung, die an dem Grundsatz von Treu und Glauben zu messen wäre³⁶, sondern eher als mitwirkungsoffenes Verwalten in Grenzen eines unabdingbaren Gesetzes, bei dem die Obergrenze für – letztlich vermeidbare – Schätzungen und Vermutungen auch die Zustimmungsbereitschaft

32 P. Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, HStR V, 1992, § 124 Rn. 205 f.

33 BFH BStBl. II, 1985, 354 (357 f.); BStBl. II, 1991, 45 f.; BStBl. II, 1991, 300 (305); BStBl. II, 1991, 673 (674 f.).

34 Vgl. BFH BStBl. II, 1985, 354 (358) im Anschluß an den RFH, RStBl. 1931, 457; RStBl. 1936, 1077; vgl. auch K. Offerhaus, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (FN 30), § 38 – Lfg. April 1981, Anm. 27 f.

35 BFH BStBl. II, 1985, 354; BStBl. II, 1991, 45; BStBl. II, 1991, 300; BStBl. II, 1991, 683.

36 So der BFH, vgl. BStBl. II, 1991, 673 (675).

des Steuerpflichtigen berücksichtigt³⁷, so ist hier eine sachgerechte Lösung gefunden, die auch einen Teil des vom subjektiven Recht her entwickelten Rechtsschutzes vorwegnimmt: Einvernehmliche Tatsachenfeststellung in Grenzen einer vertretbaren Gesetzesanwendung erreicht eine deutliche Annäherung an das „richtige“ Recht und darf deshalb den Gerichtsschutz zur Feststellung schwer aufklärbarer Sachverhalte erübrigen.

IV. Der in eigenen Rechten Betroffene

Der Rechtsstaat gewährt Rechtsschutz nur für subjektive Rechte des Steuerpflichtigen; rechtsbehelfsbefugt ist grundsätzlich nur derjenige, der durch die Steuerlast beschwert ist und die Verletzung eigener Rechte geltend machen kann. Wer Steuerunrecht nur beobachtet, durch das Unrecht aber nicht selbst betroffen ist, mag politisch wirken; ein auf den Individualrechtsschutz ausgerichteter Gerichtsschutz steht ihm nicht zur Verfügung.

Die verfassungsrechtliche Garantie einer gerichtlichen Gegenwehr gegen Verletzung eigener Rechte durch die Steuergewalt wird allerdings einfachgesetzlich dahingehend typisiert, daß grundsätzlich nur klagebefugt ist, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt, durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsaktes oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 FGO). Beschwer und Rechtsverletzung werden also für den Finanzrechtsweg nur innerhalb eines Steuerrechtsverhältnisses zur Kenntnis genommen.

1. Steuerschuldner und Steuerträger

Diese auch im übrigen Verwaltungsrecht geläufige Rechtsschutzkonzeption hat zur erstaunlichen Folge, daß für fast die Hälfte der Steuern dem Belasteten ein steuerlicher Rechtsschutz nicht zugesprochen wird. Bei den indirekten Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer und den Verbrauchsteuern, nämlich besteht oft ein Steuerschuldverhältnis nur zu den Unternehmern, für die jene Steuerbelastung meist ein durchlaufender Posten ist, weil sie die Steuerlast an den Endverbraucher weitergeben. Der Steuerträger hingegen steht in keinem Rechtsverhältnis zu den Steuerbehörden, ist nicht „Steuerpflichtiger“ (§ 33 Abs. 1 AO)³⁸, sondern empfängt im Rahmen einer Preisvereinbarung die Steu-

³⁷ Vgl. im übrigen zur verwaltungsrechtlichen Literatur *H. Schulze-Fielitz*, Der informale Verfassungsstaat, 1984; *G. Hoffmann-Riem/E. Schmidt-Aßmann*, Konfliktbewältigung durch Verhandlungen, 2 Bände, 1990; *H. Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 9. Aufl. 1994, § 15 Rn. 13 ff. m. w. N.

³⁸ Vgl. *H. Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (FN 30), (1994), § 33 Rn. 21.

erlast. Rechtsgrund dieser Lastenüberwälzung ist der zivilrechtliche Vertrag, der im Konsens die Belastung des Steuerträgers rechtfertigt. Damit findet die reale Belastung des Steuerträgers durch indirekte Steuern ihren Geltungsgrund nicht im Gesetz, sondern in einer Vereinbarung; zugleich verlagert sich der Rechtsschutz von der Finanz- zur Zivilgerichtsbarkeit.

Im Rahmen dieser Zuständigkeit hat der Bundesgerichtshof für die Umsatzsteuer entschieden, daß diese Teil der Kaufpreisforderung sei und daß eine falsche Einschätzung der Umsatzsteuerpflicht durch die Vertragspartner einen unbeachtlichen Rechtsfolgeirrtum darstelle. Der Verkäufer habe bei fehlerhafter Beurteilung seiner Umsatzsteuerpflicht gegenüber dem Käufer keinen Anspruch auf Nachforderung der Mehrwertsteuer³⁹. Diese Sichtweise hat umgekehrt für den Käufer zur Folge, daß er in der Regel im Rahmen der Vertragsfreiheit über den Kaufpreis disponieren mag, ihm aber jedenfalls für das Alltagsgeschäft keine eigenständige prozedurale Möglichkeit der Gegenwehr gegen den preisbildenden Steueranteil zusteht.

Demgegenüber hat das Bundesverfassungsgericht schon früh anerkannt, daß der Staat sich durch die Zwischenschaltung einer Privatperson nicht von seinen Grundrechtsbindungen befreien kann⁴⁰. Wenn sich der Staat des Unternehmens als Verwaltungshelfer⁴¹ bedient und die Steuerlast von privater Hand überbringen läßt, so kann er durch diese Form des mittelbaren Verwaltens seinen Grundrechtsbindungen nicht entfliehen. Andererseits vermag auch der vertragliche Konsens die Belastung nicht abschließend zu rechtfertigen, weil für das Steuerrecht das Gesetzmäßigkeitsprinzip und die Gleichheit vor dem Gesetz gelten, eine Vereinbarung also grundsätzlich die Steuerbelastung nicht erhöhen oder verringern darf.

An dieser Stelle hält nun allerdings gerichtspraktische Klugheit inne und stellt sich der Frage, ob eine Fortführung dieses Gedankens die Klagebefugnis nicht zu sehr in die Nähe einer Popularklage bringt. Wenn in der Alltagspraxis des Kaufens und Verkaufens täglich millionenfach eine Steuerträgerschaft begründet wird, so bezieht sich der vertragliche Konsens in der Regel auf den zu zahlenden Preis; der Rechtsfolgewille der Beteiligten ist unbestimmt und findet einen Konsens letztlich nur im Bruttoaustausch der Leistungen⁴². Problematisch erscheinen allein die Fälle, in denen die Vertragspartner sich über Leistungsgegenstand und Entgelt nur unter dem Vorbehalt einig sind, daß von ihrer Einigung die daran anknapfende steuerrechtliche Belastungsfolge ausge-

39 BGH, DB 1978, S. 786.

40 BVerfGE 10, 302 (327); zustimmend *K. Stern*, Staatsrecht III/1, 1988, S. 1205; vgl. auch BGHZ 91, 84 (97 f.).

41 Vgl. *F. Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971), 137 ff.

42 Vgl. *J. Schulze-Osterloh*, Zivil- und Steuerrecht, AcP 190 (1990), 140 (147 ff.).

nommen bleibt. Soll hier der Unternehmer die seiner Meinung nach richtige indirekte Steuer an die Finanzbehörden abführen und – gegebenenfalls durch Klage vor den Zivilgerichten – die Überwälzung bei seinem Vertragspartner einfordern? Soll der Verbraucher dann im Rahmen des Zivilrechtsstreits seine steuerrechtlichen Einwände geltend machen und letztlich auch durch Urteilsverfassungsbeschwerde eine verfassungsrechtliche Überprüfung von Steuergesetz und Gesetzesanwendung erreichen können? Dieser zivilgerichtliche Rechtsschutz würde den formalen Erfordernissen der Justizgewähr gemäß Art. 19 Abs. 4 GG genügen. Dennoch verbleibt das Unbehagen, daß nunmehr Steuerrechtsfragen unter Vertragsparteien und ohne Beteiligung der Finanzbehörden gerichtlich geklärt werden und daß die Zivilgerichte Steuerrechtsfragen nicht nur als Vorfragen, sondern als tragenden Grund beurteilen müssen. Die prozedurale Schiefelage wird insbesondere erkennbar, wenn der Unternehmer die geringere Steuerlast anerkennen oder vergleichsweise einräumen würde, den damit erzielten Abschluß des Gerichtsverfahrens aber dennoch dem Steuergläubiger nicht entgegenhalten könnte.

In diesen Fällen einer vertraglich ausdrücklich offengehaltenen Steuerrechtsfolge für eine entgeltliche Leistung wäre zu erwägen, ob der Steuerträger als Mitbetroffener des den Steuerschuldner erreichenden Verwaltungsaktes oder der ihm gleichkommenden⁴³ Selbstveranlagung auch klagebefugt ist. Nun ist zwar anerkannt, daß sich eine Selbstbetroffenheit und Verletzung in eigenen Rechten aus einem Verwaltungsakt ergeben kann, der nicht an den Kläger adressiert worden ist⁴⁴. Andererseits wird – etwa für die Anfechtungsklage der zusammenveranlagten Ehefrau gegen den nur dem Ehemann bekanntgegebenen Steuerbescheid, für die Klage des Arbeitnehmers gegen einen an den Arbeitgeber gerichteten unrichtigen Haftungsbescheid wegen nicht einbehaltenen Lohnsteuer oder für den Einspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters gegen den einheitlichen, ihm aber nicht bekanntgegebenen Gewinnfeststellungsbescheid für die Zeit vor seinem Ausscheiden⁴⁵ – das Erfordernis betont, daß der Kläger von dem Verwaltungsakt inhaltlich unmittelbar betroffen ist, „d. h. daß der Verwaltungsakt ganz oder teilweise für ihn inhaltlich bestimmt ist“⁴⁶. Diese unmittelbare Bestimmung für ihn selbst dürfte der Steuerträger jedenfalls dann geltend machen können, wenn – wie etwa im Energiemarkt – die Überwälzung der Last in einem staatlich monopolisierten Markt mit Anschluß- und Benutzungszwang und staatlicher Preisbestimmung rechtlich angeleitet ist oder wenn – wie in den Modellfällen eines prinzipiellen Klärungswillens der strittigen Steuerrechtsfrage – die Vertragsbeteiligten die Steuer-

43 § 150 Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. § 18 Abs. 3 UStG, §§ 167, 168 AO.

44 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 14. Aufl., 1994, § 23 Rz. 125.

45 BFH BStBl. II, 1981, 33; BStBl. II, 1986, 509.

46 BFH BStBl. II, 1981, 33 (34).

rechtsfolge ausdrücklich von ihrer Vereinbarung ausgenommen haben. Im übrigen aber stellt der Rechtsstaat kein Verfahren des Gerichtsschutzes zur Verfügung, wenn das materielle Recht keine subjektiven Rechte gewährt.

2. Die Klagebefugnis bei ungleichem Vollzug gegenüber anderen Gruppen von Steuerpflichtigen

Ein weiteres Problem der Klagebefugnis ergibt sich aus der steuerpraktischen Wirklichkeit, daß einzelne Steueransprüche, etwa bei der Besteuerung der Zinsen, entgegen dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung (vgl. auch § 85 AO) gegenüber einem erheblichen Teil anderer Steuerpflichtiger nicht vollzogen wird oder eine Gruppe von Steuerpflichtigen durch Verfahrensvorschriften, etwa den Schutz von Bankkunden (§ 30a AO), gegen eine gleichheitsgerechte Besteuerung abgeschirmt werden. Hier wird vielfach unter Hinweis auf die saloppe Formel, es gebe keine Gleichheit im Unrecht, die Klagebefugnis verneint.

Nun gibt der Gleichheitssatz selbstverständlich keinen Anspruch auf fehlerhaftes Staatshandeln. Würde der Gleichheitssatz einen Anspruch auf Wiederholung rechtsberechtigter Verwaltungshandeln begründen, so könnte der Grundrechtsberechtigte den Rechtsstaat zwingen, seine eigene Fundamentalregel – die Herrschaft des Gesetzes – als Folge vorausgehender Gesetzwidrigkeit außer Kraft zu setzen⁴⁷. Der Geltungsanspruch des Art. 20 Abs. 3 GG, der die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht bindet, wird gemeinhin mit dem edukatorisch gemeinten⁴⁸ Stichwort „keine Gleichheit im Unrecht“ im Bewußtsein gehalten.

Andererseits bestreitet derjenige, der aus einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis gleichheitsrechtliche Folgerungen ableitet, selbstverständlich nicht, daß diese rechtswidrige Verwaltungspraxis durch eine rechtmäßige abgelöst werden muß und daß dann der Gleichheitssatz wieder seine gesetzesorientierte Regelwirkung entfalten kann⁴⁹. Die Finanzverwaltung könnte also einem Gleichheitsbegehren stets entgegenhalten, sie wolle mit dem anhängigen Fall ihre bisherige rechtswidrige Praxis in eine in Zukunft kontinuierlich beachtete rechtmäßige Praxis umwandeln. Das Gleichheitsproblem stellt sich insoweit nur, wenn die Verwaltung auch für die Zukunft an einer rechtswidrigen Praxis festhalten will.

47 Vgl. A. Randelzhofer, JZ 1973, 536 (542), F. Ossenbühl, DÖV 1970, 264; V. Götz, in: Festschrift für das Bundesverwaltungsgericht, S. 245; H.-W. Arndt, in: Mainzer Festschrift für Hubert Armbruster, S. 239.

48 G. Dürig, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Art. 3 Abs. 1 Rn. 179.

49 Vgl. insbesondere V. Götz, a. a. O. (FN 47).

Deshalb haben die Verwaltungsgerichte vorsichtige Schritte einer differenzierenden Abwägung gewagt und geprüft – etwa im Bauplanungsrecht⁵⁰, bei der Verordnung über Studiengebühren, die überwiegend nicht vollzogen wird⁵¹, oder bei der Abbruchverfügung einer Naturschutzbehörde ausschließlich gegen eines⁵² von vier ungenehmigten Vorhaben –, ob der Rechtsstaat eher die fortdauernde Gesetzeswidrigkeit oder aber die fortdauernde Ungleichbehandlung ertragen kann.

Für das Steuerrecht hat insbesondere das schweizerische Bundesgericht einen Anspruch auf „Gleichbehandlung im Unrecht“ bejaht. In einer Entscheidung zur Bewertung von Immobilien⁵³ hat das Bundesgericht die Regel vom grundsätzlichen Vorrang des Legalitätsprinzips durchbrochen und einen Gleichbehandlungsanspruch anerkannt, wenn die Verwaltung nicht nur in einem oder in einigen wenigen Vergleichsfällen gesetzwidrig handelt, sondern eine allgemein gesetzwidrige Praxis besteht. In einem Beschluß zur Besteuerung Lediger fordert das Gericht sodann eine Abwägung der für und gegen die Gleichbehandlung oder für und gegen das Gesetzmäßigkeitsprinzip sprechenden Interessen⁵⁴. In einem Entscheid über die Steuervergünstigung für gemeinnützige Institutionen hat es⁵⁵ die Frage der „Gleichbehandlung im Unrecht“ auch auf einen gesetzwidrigen Regierungsbeschluß bezogen. Eine gesetzwidrige Verordnung war von den Behörden während Jahrzehnten in Kenntnis des Mangels angewandt worden und sollte auch in Zukunft weiter zur Anwendung kommen. Unter dieser Voraussetzung könne der Bürger verlangen, daß die gesetzwidrige Begünstigung, die einen Steuererlaß gewährt, auch ihm zuteil werde⁵⁶.

Der Bundesfinanzhof⁵⁷ hat in früheren Entscheidungen für den Fall einer gesetzwidrigen Verordnung, die mangels entsprechender gesetzlicher Ermächtigung gegen Art. 80 Abs. 1 GG verstieß, eine in dieser Verordnung vorgesehene Steuerbefreiung anerkannt, weil der Steuerpflichtige sich auf eine Steuerbefreiung verlassen könne, wenn diese von der Regierung als zuständigem

50 Vgl. VGH Baden-Württemberg, Baden-Württ. VerwBl. 1973, 14; OVG Lüneburg, DVBl. 1965, 776; H. Kalkbrenner, Bay. VerwBl. 1970, 81 (83); G. Dürig, a. a. O. (FN 48), Art. 3 Abs. 1 Rn. 469; H.-W. Arndt, a. a. O. (FN 47), S. 234.

51 VGH Baden-Württemberg, DVBl. 1972, 186 mit Anm. V. Götz.

52 VGH Kassel, NVwZ 1986, 683 (bei einem Handlungsermessen der Behörde allerdings begründet die bloße Duldung kein Handlungsunrecht, sondern toleriert ein Zustandsunrecht).

53 BGE 98 Ia 151 (Fall „Bürgel“).

54 Beschluß v. 19. 9. 1975, ASA 44 (1975/76), S. 518 f.

55 BGE 103 Ia 242.

56 A. a. O. (FN 55), S. 245; für eine Übersicht über die schweizer Rechtsprechung vgl. Ch. Liggensdorfer, Gleichbehandlung im Unrecht, Diss. Bern 1983, S. 15 f.

57 BStBl. III, 1966, 663.

Organ in einer Verordnung ausgesprochen und diese Verordnung Jahr um Jahr von den Dienststellen der Verwaltung als gültig angesehen und angewendet worden sei. Im Falle der Richtlinie hatte der Bundesfinanzhof⁵⁸ hingegen der „Ministerialentschließung“ nicht eine vertrauensbegründende Wirkung zugesprochen und ihr insbesondere nicht die Rechtsfolgen einer bindenden Zusage zuerkannt. Heute würde das Bundesverfassungsgericht zum Schutz des Geltungsvertrauens in eine Verordnung ähnliche Ergebnisse durch eine Unvereinbarkeitserklärung statt einer Nichtigkeitserklärung⁵⁹ erzielen, zum Vertrauen auf Verwaltungsvorschriften darauf verweisen, daß diese an Behörden und Beamte gerichteten Erklärungen ein Vertrauen des Bürgers nicht begründen können, das Vertrauen jedoch an eine durch Verwaltungsvorschrift gesteuerte Verwaltungspraxis anknüpfen mag⁶⁰. In diesen Entscheidungsmaßstäben wäre jeweils rechtsstaatlich verdeutlicht, daß die Fortsetzung einer rechtswidrigen Rechtspraxis nicht hingenommen werden darf, daß aber besondere Gründe für eine behutsame Überleitung von Unrecht zu Recht sprechen können.

Diese vorsichtige Abwägung zwischen dem Legalitätsprinzip und dem Gleichheitssatz fordert letztlich nichts anderes als einen schonenden Ausgleich zwischen zwei Verfassungsprinzipien: dem Prinzip vom Vorrang des Gesetzes und der Maßgeblichkeit des Gleichheitssatzes. Ein Individualanspruch auf Gleichbehandlung gegenüber einer bisherigen und auch für die Zukunft geplanten gesetzwidrigen Praxis scheint danach für den Grundrechtsträger begründet, wenn

- a) die gesetzwidrige Handhabung des Gesetzesvollzugs die Dichte einer gleichheitserheblichen Regelpraxis gewonnen hat (Vielzahl oder Mehrzahl der Fälle),
- b) die Behörde sich weigert, die gesetzwidrige Praxis aufzugeben und diese Weigerung in dem konkreten Gerichtsverfahren nicht überwunden werden kann, und
- c) ein überwiegendes öffentliches Interesse nicht die richtige Anwendung des Gesetzes zwingend verlangt.

Das Bundesverfassungsgericht hat sich dieser Problematik in den beiden Urteilen zur Zinsbesteuerung gewidmet. Eine Verfassungsbeschwerde wurde als zulässig anerkannt, in der die Beschwerdeführer vorgetragen hatten, daß die für die Besteuerung ihrer Kapitaleinkünfte maßgebende Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979 nur vordergründig eine gleiche einkommensteuerliche

58 BStBl. III, 1964, 311.

59 Vgl. dazu unten zu V. 3.

60 Vgl. H. Maurer, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, in: HStR III, 1988, § 60 Rn. 94.

Belastung aller privaten Kapitaleinkünfte sicherstelle, in ihren praktischen Auswirkungen hingegen angesichts eines strukturell unzulänglichen Erhebungsverfahrens zu offenbaren Ungleichheiten führe, je nachdem, ob der Steuerpflichtige seine Kapitaleinkünfte ordnungsgemäß erklärt oder verschwiegen habe⁶¹. Unzulässig hingegen war eine Richtervorlage gem. Art. 100 Abs. 1 GG zur Verfassungsmäßigkeit der durch die strafbefreiende Erklärung bewirkten Steuerfreistellung nach dem Steuerreformgesetz 1990, das den Steuerschuldern, die bisher Kapital und Kapitalzinsen verschwiegen hatten, die Möglichkeit eröffnete, in die Steuerehrlichkeit und Legalität zurückzukehren. In dieser Zielsetzung hatte das Gesetz bestimmte Steuerfreistellungen auf Steuernehrlische beschränkt. Die Frage, ob diese Bestimmung verfassungswidrig ist, war in dem Ausgangsverfahren des vorlegenden Gerichts nicht entscheidungserheblich. Eine Nichtigerklärung hätte die Kläger nicht begünstigt. Ein besonderer Befreiungstatbestand, der die auf dem Rückweg in die Steuerehrlichkeit unverzichtbare Selbstbeichtigung in ihren Folgen abschwächt, muß nach dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit nicht auch auf denjenigen erstreckt werden, der als Steuerehrlicher sich selbst nicht zu beichtigen braucht⁶².

V. Die rechtzeitige Rechtsgewähr

Eines der Kernprobleme wirksamen Rechtsschutzes liegt in der Verfahrensdauer. In dem Zeitbedarf eines Gerichtsverfahrens wird die rechtsstaatliche Spannung zwischen dem Ziel der Gerechtigkeit und dem Verfahren der Gerechtigkeitssuche augenfällig. Gelegentlich entsteht der Eindruck, als hätten die Gerichte durch zögerliches Entscheiden ihre Kompetenz an das jüngste Gericht weitergegeben. *Kurt Meßmer*⁶³, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, hat 1987 festgestellt, daß der von der Verfassung gebotene und effiziente zeitnahe Rechtsschutz nicht mehr gewährt, der Verfassungsverstoß tägliche Praxis sei. Diese zuspitzende Feststellung dürfte gegenwärtig durch Anstrengung der Gerichte und Hilfe des Gesetzgebers so nicht mehr zutreffen. Dennoch bleibt das Problem, daß die Gerichte oft durch die Vielzahl der Verfahren überlastet sind, daß die Prozeßparteien nicht selten auf eine Verzögerung um des Zeitgewinns willen hinwirken, daß die Kompliziertheit des Rechts eine zeitnahe Entscheidung erschwert und daß schließlich auch die Ausgestaltung des gerichtlichen Verfahrens eine überlange Verfahrensdauer zur Folge hat. Hinzu tritt vielfach ein Vorverfahren mit übermäßigem Zeitauf-

61 BVerfGE 84, 239 (267 f.).

62 BVerfGE 84, 233 (237 f.).

63 Rechtsgewährung im Steuerrecht – Anspruch und Wirklichkeit, in: Vorträge und Referate des Deutschen Richtertages 1987 in Hamburg, 1987, S. 335 (343).

wand. Die Justizgewähr verfängt sich oft „im Netz ihrer eigenen Gediegenheit“⁶⁴.

1. Das verfassungsrechtliche Beschleunigungsgebot

Der in Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG gewährleistete Anspruch auf Gerichtsschutz meint einen wirksamen Rechtsschutz, d. h. Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit⁶⁵. Nur rechtzeitig gewährtes Recht ist richtiges Recht. Das Bundesverfassungsgericht hat dieses verfassungsrechtliche Beschleunigungsgebot immer wieder angemahnt, etwa zur Dauer der Untersuchungshaft⁶⁶, zur Dauer des verwaltungsrechtlichen Vorverfahrens⁶⁷, zur gerichtlichen Terminierung einer Sache⁶⁸ oder zur rechtzeitigen Sicherung des Eigentumsbestandes⁶⁹.

Geltungsgrund für ein rechtsstaatlich faires Verfahren und seine Beschleunigung ist das Rechtsstaatsgebot, das in der Justizgewähr des Art. 19 Abs. 4 GG und in den einzelnen Grundrechten, etwa der Eigentumsgarantie, verdeutlicht und konkretisiert wird. Daneben gibt Art. 6 Abs. 1 EMRK jedem einen Anspruch darauf, daß seine Sache innerhalb einer angemessenen Frist von einem Gericht gehört wird. Der Europäische Menschenrechtsgerichtshof hat aus dieser Vorschrift ein allgemeines Beschleunigungsgebot entwickelt und wiederholt in konkreten Verfahren die Verfahrensdauer als konventionswidrig beanstandet⁷⁰. Die Europäische Menschenrechtskonvention gilt nach Art. 59 Abs. 2 GG in Deutschland zwar im Rang eines (einfachen) Bundesgesetzes, gewinnt aber praktische Bedeutung bei der Auslegung von Grundrechten, wenn deren Inhalt und Reichweite im Zusammenhang und in der Tradition einer europäischen rechtsstaatlichen Entwicklung verstanden werden sollen⁷¹.

Das Bundesverfassungsgericht hat – allerdings in einem Kammerbeschluß⁷² – auch für das Steuerrecht ausdrücklich festgestellt, daß eine überlange Verfahrensdauer den Anspruch des Klägers auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19

64 E. Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar (1985), Art. 19 Abs. 4 Rn. 262.

65 BVerfGE 40, 237 (257); 55, 349 (369); 63, 45 (68 f.).

66 BVerfGE 36, 264 (271 f.).

67 BVerfGE 40, 237 (256 f.).

68 BVerfGE 55, 349 (368 f.) – Rudolf Heß (1980).

69 BVerfGE 24, 367 (401) – Hamburger Deichordnung; vgl. auch BVerfGE 35, 348 (361); 37, 132 (148).

70 EGMR, EuGRZ 1978, 406; 1980, 578; 1981, 490; 1983, 371; 1983, 482; 1985, 548; 1986, 299; 1986, 637; 1988, 20 (für „zivilrechtliche Ansprüche“ und strafrechtliche Anklagen).

71 Vgl. BVerfGE 74, 358 (370).

72 BVerfG BB 1987, 1722.

Abs. 4 GG verletze. Ein steuererheblicher Sachverhalt aus dem Geschäftsjahr 1964/65, bei dem es um die Qualifikation des Gewinns aus der Veräußerung eines KG-Anteils als Mitunternehmeranteil oder als stille Beteiligung ging, war in einem erst 1980 abgeschlossenen Verwaltungsverfahren beurteilt worden; die anschließende Klage blieb beim Finanzgericht bis zur Verfassungsbeschwerde im Jahr 1985 ohne jede Förderung in der Sache. Das Bundesverfassungsgericht hat einer gegen diese Verfahrensdauer erhobenen Verfassungsbeschwerde Erfolg prognostiziert und dadurch ein sofortiges Tätigwerden des Finanzgerichts veranlaßt, so daß eine Senatsentscheidung sich erübrigte und nur noch dem Antrag auf Auslagerenstatung stattzugeben war. In einem Beschluß aus dem Jahre 1988 hat eine Kammer des Bundesverfassungsgerichts⁷³ bestätigt, daß wegen des Gebotes effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) gegen die elfjährige Dauer eines Rechtsschutzverfahrens, insbesondere gegen die über achtjährige Dauer des erstinstanzlichen Verfahrens, erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestünden. In dem zu beurteilenden Fall ging es um eine weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht komplizierte Steuerrechtsfrage, nämlich das Rechtsinstitut der Rücklage für Ersatzbeschaffung, das durch eine ständige Rechtsprechung geklärt worden war. Mag in diesen Fällen eine sachgerechte Kooperation unter den Gerichten auch zur sofortigen Abhilfe geführt haben, so bleibt den Betroffenen der bereits entstandene Verzögerungsschaden.

2. Die Sanktion überlanger Verfahrensdauer

Hier liegt das noch ungelöste verfassungsrechtliche Problem der überlangen Verfahrensdauer. Jedes staatliche Unrecht soll grundsätzlich – das ist der Kerngedanke einer rechtsstaatlich gebotenen Staatshaftung und eines Folgenbeseitigungsanspruchs⁷⁴ – rückgängig gemacht oder zumindest in seinen Folgen zurückgenommen werden. Da die Zeit einer überlangen Verfahrensdauer unwiederbringlich verloren ist, kommt als Sanktion nur ein Ausgleich des Verzögerungsschadens in Betracht. Für das Steuerrecht könnte diese staatliche Haftung vorsichtig in Richtung auf eine verschuldensunabhängige Verantwortlichkeit weitergedacht werden. Das geltende Recht anerkennt jedenfalls im Grundsatz die Ertragsfähigkeit des Geldvermögens in der Zeit eines Verwaltungs- und Gerichtsverfahrens⁷⁵, weist die vom Steuerpflichtigen oder von

73 BVerfG vom 20. 5. 1988, StRK, EStG 1975, R. 2 § 5 Rückl.

74 Vgl. dazu *J. Blomeyer*, Die Haftung des Staates für die Verzögerung von Zivilprozessen, NJW 1977, 557.

75 Vgl. §§ 233–239 AO, insbesondere durch die in § 233a AO geregelte Vollverzinsung, die die Liquiditätsvorteile abschöpfen soll, zu denen es durch die späte Steuerfestsetzung gekommen ist (s. Gesetzentwurf zum StRG 1990, BT-Drucks. 11/2157, S. 194 f.; BFH BStBl. II 1994, 81 (82); *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Kommentar,

der Finanzbehörde geschuldete Geldsumme also als aktives Erwerbskapital aus. Wenn der Ausgleich des Zeitriskos dann von der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides – der rechtmäßigen Vollziehung des Bescheides oder der Erstattung nach vollzogenem Bescheid – abhängt, so bestätigt die AO, daß derjenige mit dem Kapital hätte arbeiten sollen, dem von Rechts wegen von Anfang an dieses Kapital zugestanden hätte.

Dieses Ausgleichssystem ist systematisch richtig, solange das richtige Steuerrecht von vornherein präzise erkennbar ist. Da diese deutliche Vorhersehbarkeit des Rechts aber nicht selten fehlt, behält die bisherige Lösung erhebliche Schwächen. Bei einer unsicheren, nicht durch risikobereite Steuergestaltung veranlaßten Rechtslage trifft das Zeitrisko und die Zeitverantwortung grundsätzlich den Rechtsstaat. Auch das aufgrund einer unklaren Rechtslage vorübergehend fehlplatzierte Kapital hätte von den Berechtigten genutzt werden können; deshalb ist auch der ihm für arbeitendes Kapital entstandene Zeitverlust auszugleichen. In gesetzlicher, nicht verfassungsrechtlicher Wertung mag die für den Normalentscheid eines außergerichtlichen Rechtsbehelfs genannte Frist von 6 Monaten für die Zulässigkeit einer Untätigkeitsklage (§ 46 Abs. 1 Satz 2 FGO)⁷⁶ als Anhaltspunkt für den Zeitpunkt gelten, in dem die Verwaltungsbehörde – und entsprechend modifiziert das Gericht – die Rechtslage geklärt haben mußte.

Allerdings wird man bei einer solchen Regelung den eigenen Beitrag der Verfahrensbeteiligten zur Beschleunigung oder Verzögerung des Verfahrens berücksichtigen müssen. In einem Großverfahren gegen den Planfeststellungsbeschluß für den Flughafen München, bei dem 5.724 Verfahren anhängig waren, hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, daß die vorherige Durchführung weniger Musterverfahren für die zurückgestellten übrigen Verfahren keine unangemessene Verzögerung bedeute und auch vor dem Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG Bestand habe⁷⁷.

3. Der vorläufige Rechtsschutz

Nun mag sich der Gedanke aufdrängen, jedenfalls für die Dauer des Gerichtsverfahrens könne eine Zeitgerechtigkeit durch vorläufigen Rechtsschutz, im verfassungsgerichtlichen Verfahren also durch eine einstweilige Anordnung gemäß § 32 BVerfGG, im finanzgerichtlichen Verfahren durch Aussetzung der Vollziehung (§ 69 FGO) und einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) gewährt

⁷⁵ § 233a AO Tz. 3; ausführlich *Sikorski*, DStR 1991, Beihefter zu Heft 18, S. 1 f. m. w. N.; und die §§ 236, 237 AO, *Tipke/Kruse*, § 237 AO Tz. 1; BFH BStBl. II 1988, 229 (230).

⁷⁶ Für die allgemeinen Verwaltungsbehörden gem. § 75 Abs. 1 Satz 2 VwGO 3 Monate.

⁷⁷ BVerfGE 54, 39 (41 f.).

werden. Diese Erwartung ist jedoch trügerisch. Der vorläufige Rechtsschutz hat die Aufgabe, den Zeitraum bis zur endgültigen Entscheidung im ordentlichen Verfahren durch eine Zwischenregelung zu überbrücken. Die Garantie eines effektiven Rechtsschutzes durch Art. 19 Abs. 4 GG soll irreparable Entscheidungen ausschließen und soweit als möglich unumkehrbare Tatsachen verhindern, die auch dann nicht mehr rückgängig gemacht werden können, wenn sie sich bei späterer richterlicher Überprüfung als rechtswidrig erweisen⁷⁸. Diese Regel kann im Steuerrecht, das den Rechtsbehelfen grundsätzlich keinen Suspensiveffekt beimißt, besondere Bedeutung gewinnen. Allerdings gewährleistet Art. 19 Abs. 4 GG eine aufschiebende Wirkung nicht schlechthin; überwiegende öffentliche Belange können es rechtfertigen, den Rechtsschutzanspruch des einzelnen einstweilen zurückzustellen, um unaufschiebbare Maßnahmen im Interesse des allgemeinen Wohls rechtzeitig in die Wege zu leiten. Dies muß jedoch –jedenfalls für das finanzgerichtliche Verfahren erster Instanz – die Ausnahme bleiben⁷⁹.

Beim vorläufigen Rechtsschutz verschiebt sich der Entscheidungsmaßstab von der Rechtsanwendung zu einer politischen Einschätzung. Wenn das Bundesverfassungsgericht über eine einstweilige Anordnung entscheidet, so vergleicht es die Folgen eines Nichtergehens der einstweiligen Anordnung trotz später erkannter Verfassungswidrigkeit der angegriffenen Maßnahmen mit den Nachteilen einer ergangenen einstweiligen Anordnung trotz späterer Anerkennung der angegriffenen Maßnahmen als verfassungsgemäß⁸⁰. Entscheidungsgrundlage ist nicht⁸¹ die Einschätzung, ob der Antragsteller im Recht ist; vielmehr werden die beiden Entscheidungsalternativen ausschließlich gemeinwohlorientiert und das heißt politisch gegeneinander abgewogen. Hier ist eine der Einbruchstellen für die berechtigte Warnung, die Verfassungsgerichtsbarkeit möge sich davor hüten, „Politik zu machen“.

Der vorläufige Rechtsschutz im finanzgerichtlichen Verfahren ist zwar deutlicher auf eine Prognose über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts (§ 69 Abs. 2 Satz 2 FGO), eine Rechtsverletzung oder dessen wesentliche Erschwerung (§ 114 Abs. 1 Satz 1 FGO) bezogen. Auch diese Entscheidungen sind jedoch im Tatbestand der ernstlichen Zweifel, der unbilligen Härte und vor allem der bloßen Anordnungsermächtigung von Prognose, offener Tatbestandlichkeit und Ermessen⁸² bestimmt und lösen sich insoweit

78 BVerfGE 37, 150 (153); 46, 166 (178); 51, 268 (284) – dort als allgemeine Regel.

79 BVerfGE 51, 268 (284 f.).

80 BVerfGE 12, 276 (279); 18, 34 (36) st. Rspr.; 81, 53 (54); 82, 353 (363).

81 Außerhalb der „Offensichtlichkeit“ vgl. BVerfGE 7, 175 (180); 81, 53 (55); 82, 310 (313); 82, 353 (363).

82 Zur Koppelung von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessen vgl. *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 75), § 69 Tz. 8; *H. R. Koch*, in: F. Gräber, Finanzgerichtsordnung,

von der strikten Gesetzesbindung. Auch die finanzgerichtliche Entscheidung entfernt sich insoweit von dem Rechtsanwendungsverfahren und nähert sich einer originär richterlichen Bewertung des Billigen und Gerechten.

Im übrigen kann der einstweilige Rechtsschutz auch im finanzgerichtlichen Verfahren das Zeitrisko nicht voll auffangen. Zwar geht es im Besteuerungsverfahren grundsätzlich um Geldforderungen, die auch durch spätere Geldzahlungen kompensiert werden können. Eine vorübergehende Zahlung entgegen dem Recht kann aber dem Steuerpflichtigen wesentliche Dispositionsmöglichkeiten nehmen, Erwerbsgrundlagen gefährden und insbesondere die erst mit der Entscheidung in der Hauptsache erreichbare Rechtssicherheit vorenthalten. Das Ergebnis des Hauptsacheverfahrens jedoch darf durch eine vorläufige Zwischenregelung⁸³ nicht vorweggenommen werden⁸⁴. Der vorläufige Rechtsschutz gibt somit dem Betroffenen nicht rechtzeitig sein Recht, sondern sucht den Zeitbedarf des Rechtsschutzes in seinen Wirkungen abzuschwächen. Deshalb ist das Beschleunigungsgebot durch einen vorläufigen Rechtsschutz nicht zu ersetzen.

VI. Aufgabenteilung zwischen Bundesverfassungsgericht und Finanzgerichten

Das verstärkte Verfassungsbewußtsein im Steuerrecht hat nunmehr auch vermehrte Steuerverfassungsbeschwerden zur Folge, die das Einzelverfahren verlängern, ihm und allen Parallelfällen aber auch bei verfassungsgerichtlichen Gesetzgebungsaufträgen für eine gewisse Zeit den Rechtsmaßstab vorenthalten. Gegenwärtig hat sich für verfassungsrechtlich strittige Steuerrechtsregelungen eine Praxis eingebürgert, in der aufgrund von Rechtsbehelfsempfehlungen und einer formularmäßigen Vorbereitung von Rechtsbehelfen Masseneinsprüche eingelegt werden, die wiederum Verwaltungsanweisungen veranlassen, nach denen der Steuerbescheid vorläufig zu erlassen ist oder aber die Vorläufigkeit generell angeordnet wird. Um den Masseneinsprüchen und der damit verbundenen Belastung der Verwaltung zuvorzukommen, wird auf ei-

2. Aufl., 1987, § 69 Rn. 110; vgl. auch BFH Großer Senat, BStBl. II, 1968, 199 (201 f.); Gemeinsamer Senat der obersten Bundesgerichte, BStBl. II, 1972, 603 (606 f.).

83 BVerfGE 46, 166 (178).

84 Zu § 32 BVerfGG: BVerfGE 8, 42 (46); 15, 219 (221); zu § 69 FGO: BFH BStBl. II, 1978, 69; BStBl. II, 1982, 657; zu § 114 FGO: BStBl. II, 1984, 449 (450); Hinsichtlich der Vorläufigkeit des durch die Aussetzung und die Aufhebung der Vollziehung gewährten Rechtsschutzes entsprechen die Vorschriften des § 69 FGO denen des § 114 FGO über den Erlaß einer einstweiligen Anordnung, BFH BStBl. II, 1980, 592.

nen verbindlichen Verfahrensabschluß verzichtet; weder ein bestandskräftiger Bescheid noch die Verjährung⁸⁵ können Rechtsfrieden herstellen.

Dieses Rechtsschutzdilemma gebietet Beschleunigung. Allerdings sind diesem Vorhaben bei jährlich etwa 5.000 Eingängen beim Bundesverfassungsgericht deutliche faktische Grenzen gesetzt. Deshalb bleibt die Aufgabe, die Verzögerung rechtsstaatlich aufzufangen, Verfassungs- und Finanzgerichtsverfahren ineinandergreifend einander zuzuordnen und die Folgen verfassungsgerichtlicher Beanstandungen in ihrer Breitenwirkung neu zu bedenken.

1. Nichtigkeit, Unvereinbarkeit und Appellentscheidung

Die Zeitwirkungen seiner Entscheidungen bestimmt das Bundesverfassungsgericht teilweise selbst. Es hat in Würdigung der konkreten Verfassungsfrage und in Abschätzung der Zeitwirkungen seines Beschlusses auszusprechen, ob ein verfassungswidriges Steuergesetz ex tunc nichtig ist oder nur für die Zukunft repariert werden muß. Gerade bei steuergesetzlichen Regelungen, die Massenfälle betreffen, ist zu bedenken, daß bei der Steuererstattung für zurückliegende Kalenderjahre das Haushaltsvolumen früherer Haushaltsjahre nicht rückwirkend neu bemessen, sondern nur die damaligen Steuerschuldner zu Lasten des gegenwärtigen Staatshaushaltes und zukünftiger Steuerzahler entlastet werden könnten⁸⁶. Das haushaltsrechtliche Prinzip des jährlichen Ausgleichs von Einnahmen und Ausgaben würde durch die Belastung der gegenwärtigen Haushalte mit Steuererstattungsansprüchen von außerordentlicher Höhe in Frage gestellt. Die staatliche Finanzplanung wäre gefährdet; überdies wäre die finanzielle Handlungsfähigkeit des Staates bedroht, es sei denn, die Steuern würden temporär erheblich erhöht. Deshalb sind oft – wie es im österreichischen Bundesverfassungsgesetz die Regel ist⁸⁷ – außerhalb des Anlaßfalles Steuergesetze nur für die Zukunft außer Kraft zu setzen.

Das Bundesverfassungsgericht hat deshalb drei Entscheidungstypen entwickelt: Gelegentlich erklärt es ein Gesetz für nichtig, so daß das verfassungswidrige Gesetz von Anfang an und ohne weiteren gestaltenden Akt rechtsunwirksam ist⁸⁸. In anderen Fällen verzichtet das Bundesverfassungsgericht auf die Nichtigkeitsklärung und beschränkt sich auf den Ausspruch der Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit der Verfassung⁸⁹. Das Gesetz kann Rechtsgrund für die

85 § 171 Abs. 8 AO: Bei vorläufigen Bescheiden im Sinne des § 165 AO Ablaufhemmung bis zum Ablauf eines Jahres nach Beseitigung der Ungewißheit und Kenntniss der Finanzbehörden davon.

86 BVerfGE 87, 153 (179).

87 Art. 140 Bundesverfassungsgesetz i. d. F. v. 15. 5. 1975 (BGBl. Nr. 302).

88 Vgl. z. B. BVerfGE 66, 214.

89 Vgl. z. B. BVerfGE 87, 153 (154).

abgewickelten Steuerfälle bleiben. Das Gericht wird in der Regel den Gesetzgeber verpflichten, den verfassungswidrigen Zustand innerhalb einer bestimmten Frist zu beseitigen. Es setzt das anhängige Verfahren (Anlaßfall) und die bei den Gerichten anhängigen Parallelfälle aus und erklärt das Gesetz in seiner derzeitigen Fassung für nicht mehr anwendbar (Anwendungssperre), kann dabei aber auch die weitere – vorläufige oder auch befristete – Anwendbarkeit des verfassungswidrigen Gesetzes anordnen, wenn die Anwendungssperre die Steuerrechtslage noch weiter von dem verfassungsgewollten Zustand entfernen würde.

In einer dritten Entscheidungsvariante kann das Bundesverfassungsgericht feststellen, daß ein Gesetz noch verfassungsmäßig ist; es appelliert aber an den Gesetzgeber, einen der Verfassung umfassend entsprechenden Zustand herzustellen oder eine in Zukunft drohende Verfassungswidrigkeit abzuwenden⁹⁰.

Diese von der Verfassungsrechtsprechung entwickelten unterschiedlichen Fehlerfolgen erlauben es dem Gericht, die Auswirkungen einer Verfassungswidrigkeit nach dem Grundsatz der Gleichheit in der Zeit je nach den tatsächlichen Anforderungen auszurichten, um so einen Verfassungsverstoß rückwirkend zur Wirkung zu bringen oder den Übergang vom Verfassungsunrecht zum Verfassungsrecht schonend zu gestalten und Härten und Brüche des Übergangs zu vermeiden. Dabei können auch für die Dauer des zur Reparatur notwendigen Gesetzgebungsverfahrens die betroffenen Fälle offengehalten oder aber nach einem Stichtagsprinzip abgeschlossen werden.

2. Musterverfahren und Mitbetroffenheit anderer

Ist eine Verfassungsbeschwerde gegen ein Gesetz erfolgreich, so wirkt sich die Entscheidung grundsätzlich nicht auf die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen in anderen Fällen aus. Diese bleiben nach § 79 Abs. 2 BVerfGG auch dann unberührt, wenn sie auf einer durch das Bundesverfassungsgericht für nichtig oder unvereinbar erklärten Norm beruhen. Hier wahrt das Verfassungsgerichtsgesetz eine Gleichheit in der Rechtssicherheit, nicht eine Gleichheit im materiellen Recht.

Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht für das einkommensteuerliche Existenzminimum⁹¹ entschieden, daß bei einer rückwirkenden Neuregelung des nicht ausreichenden Existenzminimums eine Unterscheidung zwischen rechtsförmlich abgeschlossenen und noch anhängigen Verfahren schwerlich sachgerecht sei. Ob der einzelne Steuerfall abschließend entschieden sei, hänge vielfach nicht von Rechtsbehelfen des Steuerpflichtigen, sondern vom Verhal-

90 Vgl. BVerfGE 55, 274 (308).

91 BVerfGE 87, 153 (180).

ten der Behörde ab. Dies gelte insbesondere, wenn die Steuer unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt oder der Steuerbescheid nach organisierten Massenentscheidungen vorläufig erlassen werde.

Inzwischen haben Literatur⁹² und Steuerberater⁹³ gefordert, den § 175 AO so zu ändern, daß ein Steuerbescheid auch dann erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann, „soweit das Bundesverfassungsgericht gemäß § 78 BVerfGG eine Vorschrift, auf der die Steuerfestsetzung beruht, für nichtig erklärt hat“. Würde man der Nichtigerklärung außerdem eine modifizierende Regelung für die – ebenfalls ein Anwendungsverbot enthaltende – Unvereinbarkeitserklärung hinzufügen, so würden mit dieser Ergänzung die nur um der Gleichstellung willen ergangenen vorläufigen Steuerfestsetzungen und Massenrechtsbehelfe überflüssig. Jeder Steuerpflichtige gewänne die Gewißheit, von einer verfassungsgerichtlichen oder verfassungsgerichtlich veranlaßten Normensanierung nicht ausgenommen zu werden.

Allerdings bleibt das Problem, daß der Antragsteller in einem verfassungsgerichtlichen Verfahren nicht Treuhänder der mitbetroffenen Steuerpflichtigen ist, er vielmehr weitgehend über seinen Antrag disponieren kann⁹⁴. Eine Verfassungsbeschwerde kann bis zum Ergehen einer Entscheidung grundsätzlich zurückgenommen werden; im konkreten Normenkontrollverfahren kann das vorlegende Gericht die Vorlage zurücknehmen, wenn sich das Ausgangsverfahren erledigt hat oder wenn das Gericht nicht mehr von der Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm überzeugt ist. Für die kontradiktorischen Verfahren des Organ- und Bund/Länder-Streitverfahrens sowie die abstrakte Normenkontrolle hingegen geht das Bundesverfassungsgericht von einer nur eingeschränkten Dispositionsbefugnis des Antragstellers aus. Jedenfalls nach Durchführung der mündlichen Verhandlung behält sich das Gericht die Entscheidung vor, ob nicht öffentliche Interessen der Beendigung des Verfahrens entgegenstehen und seine Fortsetzung verlangen. Insoweit hat der mitbetroffene Steuerpflichtige also nicht die Sicherheit, daß das anhängige Modellverfahren beim Bundesverfassungsgericht tatsächlich die erwartete Pionierarbeit leistet. Dennoch dürfte eine Modifikation des § 175 AO – oder verallgemeinernd des § 79 Abs. 2 BVerfGG – eine wesentliche Entlastung der Verwaltungs- und Gerichtsverfahren bewirken. Die an laufende Verfassungsgerichtsverfahren bloß angehängten formularmäßigen Rechtsbehelfe haben nämlich weder die

92 Ch. Trzaskalik, Zu den Folgen, wenn das BVerfG Gesetze für nichtig erklärt – § 79 BVerfGG und die Beschlüsse des BVerfG v. 29. 5. und 12. 6. 1990, DB 1991, 2255 ff.

93 Deutscher Steuerberaterverband e. V., Gedanken für eine Systematisierung der Steuerrechtsordnung, 1994, S. 7 (zu 4.).

94 Vgl. dazu E. Benda/E. Klein, Lehrbuch des Verfassungsprozeßrechts, 1991, Rn. 236 f.; D. Kley/J. Rühmann, in: D. C. Umbach/T. Clemens (Hrsg.), Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Mitarbeiterkommentar, 1992, § 90 Rn. 3.

Qualität noch den Anspruch, eigenständig den Weg zum Bundesverfassungsgericht zu eröffnen; sie wollen lediglich von einer den betroffenen Steuerpflichtigen begünstigenden Entwicklung nicht ausgeschlossen sein.

3. Die Finanzgerichtsverfahren während eines einschlägigen Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht

Ist vor dem Bundesverfassungsgericht ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren anhängig, so muß das Finanzgericht ein Klageverfahren nach § 74 FGO aussetzen, wenn die in seinem Streitfall anzuwendende Norm in dem Verfassungsgerichtsverfahren geprüft werden wird, dem Finanzgericht außerdem zahlreiche Parallelverfahren vorliegen und keiner der Beteiligten des Klageverfahrens ein besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung des Finanzgerichts über die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen gesetzlichen Regelung trotz des beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahrens hat⁹⁵.

Hat das Finanzamt den angefochtenen Bescheid wegen der verfassungsrechtlich umstrittenen Punkte bereits vor Klageerhebung für vorläufig erklärt, so ist das Finanzgericht nicht zur Aussetzung des Klageverfahrens verpflichtet⁹⁶. Die Vorläufigkeit des Bescheides trägt dem Begehren des Steuerpflichtigen hinreichend Rechnung, den Bescheid nicht bestandskräftig werden zu lassen, um im Falle einer für ihn positiven Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und einer sich daran möglicherweise anschließenden gesetzlichen Neuregelung die Vorteile dieser Rechtsprechung und Gesetzgebung für den eigenen Fall in Anspruch nehmen zu können. Für die Klage, die nur eine baldmögliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Bescheides und nicht sein bloßes Offenhalten zum Ziel haben kann, fehlt zur Zeit das Rechtsschutzinteresse⁹⁷.

4. Die finanzgerichtliche Entscheidung nach Entscheidung der einschlägigen Verfassungsfragen durch das Bundesverfassungsgericht

Hat das Bundesverfassungsgericht eine einschlägige Norm für nichtig erklärt, oder hat es die Norm für unvereinbar erklärt, aber den Gesetzgeber zur rückwirkenden Neuregelung verpflichtet, oder entscheidet sich der Gesetzgeber von sich aus zu einer rückwirkenden Neuregelung, so gilt diese Rechtsänderung auch für die betroffenen Parteien anderer finanzgerichtlicher Verfahren; sie werden ihren Prozeß gewinnen⁹⁸.

95 BFH BStBl. II, 1992, 408; BStBl. II, 1993, 240; BStBl. II, 1994, 119 (120).

96 BFH BStBl. II, 1994, 119 (120).

97 BFH, a. a. O.

98 Vgl. BFH BStBl. II, 1994, 473 (476).

Beschränkt sich das Bundesverfassungsgericht auf die Verfassungswidrigklärung und braucht die gesetzliche Regelung erst für die Zukunft neugestaltet zu werden, so ist der Kläger eines finanzgerichtlichen Parallelverfahrens zwar in seinem abstrakten Rechtsvorbringen erfolgreich, unterliegt jedoch in der den Streitgegenstand bildenden Rechtsfolge. In diesen Fällen wird der Kläger die Hauptsache kaum für erledigt erklären können, weil nach Feststellung des Bundesfinanzhofs Streitgegenstand nicht die Verfassungsmäßigkeit der einschlägigen Steuerrechtsnorm, sondern die Herabsetzung der Steuer um einen bestimmten Betrag ist, der anhängige Rechtsstreit insofern nicht gegenstandslos wird⁹⁹; der Kläger könnte etwa die Minderung seiner Steuerschuld auch aus anderen Gründen zur Entscheidung stellen¹⁰⁰. Die Klage (oder die Nichtzulassungsbeschwerde) ist deshalb zurückzuweisen.

Die Kostenfolge wäre gemäß § 135 Abs. 2 FGO grundsätzlich, daß der in seinem Rechtsvorbringen erfolgreiche, in der Gegenwehr gegen die steuerliche Beschwer aber erfolglose Kläger die Kosten zu tragen hätte. Dieses Ergebnis erscheint unbefriedigend. Für das Verfassungsbeschwerdeverfahren erlaubt § 34a Abs. 3 BVerfGG eine Anordnung des Gerichts, daß dem Beschwerdeführer auch bei einer erfolglosen Verfassungsbeschwerde seine Auslagen zu erstatten sind¹⁰¹. Im finanzgerichtlichen Verfahren hingegen wird die Kostenentscheidung nicht von der dem Prozeß zugrundeliegenden materiellen Rechtslage, sondern allein vom Erfolg der Klage bestimmt. Das geltende Gesetzesrecht scheint eine Ausnahme von diesem Grundsatz nur zu eröffnen, wenn Kosten durch Verschulden eines Beteiligten entstanden sind (§ 137 Satz 2 FGO) oder wenn bei richtiger Sachbehandlung Kosten nicht entstanden wären (§ 8 Abs. 1 Satz 1 GKG). Für die Verschuldensfrage kommt es auf das Verhalten der Verwaltung, nicht des Gesetzgebers an. Die Verwaltung aber ist nach Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG an das Grundgesetz gebunden und hat dieses zu verwirklichen. Deshalb ist die Verschuldensfrage nicht schon generell durch den Vorrang und den Vorbehalt des Gesetzes verneint, nach dem die Verwaltung nichts anderes tun dürfte, als das Gesetz zu befolgen¹⁰². Trotz des Verwerfungsmonopols des Bundesverfassungsgerichts kann die Finanzverwaltung durch die beamtenrechtliche Remonstration die Verfassungswidrigkeit verwaltungsintern bewußt machen und letztlich darauf hinwirken, daß die

99 Vgl. BFH BStBl. II, 1994, 473 (474).

100 Vgl. aber zu rechtswirksamen Erledigungserklärungen aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grundfreibeträgen (BVerfGE 87, 153) eine insoweit modifizierende Rechtsprechung des BFH BStBl. II, 1994, 520 (521 f.); sowie 522 (523 f.) – dort für übereinstimmende Erledigungserklärungen, für die es unerheblich ist, ob sich der Rechtsstreit tatsächlich erledigt hat.

101 Das Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht ist kostenfrei, § 34 Abs. 1 BVerfGG.

102 Vgl. aber so wohl BFH BStBl. II, 1994, 473 (475).

Bundesregierung eine Gesetzesinitiative zur Gesetzesänderung ergreift oder ein Normenkontrollverfahren einleitet. Dieses Remonstrationsverfahren stellt die Verwaltung zwar nicht von der Bindung an das Gesetz frei, dürfte ihr aber wohl Anlaß geben, das Verfahren bis zur Entscheidung des Gesetzgebers oder des Bundesverfassungsgerichts auszusetzen oder dem Ruhen des gerichtlichen Verfahrens zuzustimmen¹⁰³. Ähnliche Grundsätze gelten sodann für die Frage der unrichtigen Sachbehandlung.

Darüberhinaus wäre über einen Folgenbeseitigungsanspruch¹⁰⁴ nachzudenken, der die Verwaltung verpflichtet, fortwirkende Folgen geltenden Unrechts zu beseitigen.

VII. Die Begründungspflicht

1. Entscheidungen der Finanzgerichte

Der Justizgewähranspruch des Art. 19 Abs. 4 GG gibt ein Recht auf eine rechtsstaatliche, also in ihrer Ableitung aus dem Gesetz nachvollziehbare, in Rechtsmaßstab und Rechtsanwendung kontrollierbare, in ihrer Willkürfreiheit ersichtliche Gerichtsentscheidung. Finanzgerichtliche Entscheidungen müssen deshalb grundsätzlich begründet werden. Das subjektive Recht auf Gerichtsschutz begnügt sich nicht mit einem Entscheid in der Autorität des Gerichts, sondern garantiert einen Entscheid in der Autorität des Gesetzes, das durch den unabhängigen Richter im gerichtsförmlichen Verfahren angewandt worden ist. Zudem stützen sich Autorität und friedentiftende Kraft der Gerichte vor allem auf die Begründung ihrer Urteile.

Daneben ist eine verfassungsgerichtliche Überprüfung im Rahmen einer Urteilsverfassungsbeschwerde in der Regel nur möglich, wenn die tragenden Gründe der angegriffenen Entscheidung erkennbar sind. Insbesondere die Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG), die hinreichende Inanspruchnahme eines anderweitig verfügbaren Rechtsschutzes (§ 90 Abs. 2 BVerfGG)¹⁰⁵ sowie die generalklauselartigen Rügen des Übermaß- und des Willkürverbotes lassen sich nur prüfen, wenn die Rechtsmaßstäbe und die Erwägungen bekannt sind, die eine richterliche Entscheidung begründen.

103 Vgl. aber dazu BFH, FN 102.

104 Vgl. dazu *F. Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 4. Aufl., 1991, S. 240 ff., sowie BVerwGE 69, 366 ff.

105 Vgl. *E. Benda/E. Klein*, a. a. O. (FN 94), Rn. 474 f.

2. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Dem Grundgesetz läßt sich jedoch nicht entnehmen, daß jede – auch eine mit ordentlichen Rechtsmitteln nicht mehr anfechtbare letztinstanzliche – gerichtliche Entscheidung mit einer Begründung zu versehen wäre¹⁰⁶. Wenn der Betroffene nicht mehr über eine weitere Verfolgung seiner Rechte im Instanzenzug der Fachgerichte entscheidet, bedarf es insoweit von Verfassungs wegen keiner eigenen Begründung. Deshalb ist es in der Regel nicht zu beanstanden, wenn nach einer abschließenden Entscheidung des Finanzgerichts die Eröffnung einer weiteren Instanz im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde gemäß Art. 1 Nr. 6 des Gesetzes zur Entlastung des Bundesfinanzhofs ohne Angabe von Gründen abgelehnt werden kann¹⁰⁷. Insoweit nimmt das Rechtsstaatsprinzip, das in Art. 19 Abs. 4 GG nicht die zweite Instanz garantiert, sondern nur den individuellen Zugang zu einer gesetzlich eröffneten Instanz, den Verlust an gerichtlicher Selbstkontrolle und wissenschaftlicher Kritik um der zeitnahen Bewältigung von Massenverfahren willen in Kauf¹⁰⁸.

Eine eigenständige Problematik stellt sich jedoch dann, wenn eine konstitutive Entscheidung erstmals vom letztinstanzlichen Gericht zu treffen ist. Dies ist etwa bei der Prüfung der Fall, ob eine Rechtssache dem Europäischen Gerichtshof gemäß Art. 177 Abs. 3 EG-Vertrag vorgelegt werden muß. Der Betroffene könnte eine offensichtlich unhaltbare und daher verfassungswidrige Handhabung des Art. 177 Abs. 3 EG-Vertrag als Verletzung der grundrechtsgleichen Gewähr des gesetzlichen Richters im Sinne des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG mit der Verfassungsbeschwerde rügen¹⁰⁹. Dem Bundesverfassungsgericht ist aber eine Prüfung anhand dieser Maßstäbe nur möglich, wenn das letztinstanzliche Gericht seine europarechtlichen Erwägungen erkennbar macht. Dabei kann es genügen, daß das letztinstanzliche Fachgericht – ohne ausdrückliche eigene europarechtliche Erwägungen anzustellen – sich die Begründung der Vorinstanz erkennbar zu eigen gemacht hat, nachdem diese sich in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise mit den einschlägigen europarechtlichen Fragen und damit mit einer Vorlage gemäß Art. 177 Abs. 2 EG-Vertrag auseinandergesetzt hat¹¹⁰.

106 BVerfGE 50, 287 (289 f.).

107 BVerfG, 2 BvR 458/90; Beschluß der 3. Kammer des Zweiten Senats v. 19. 11. 1990.

108 St. Rspr. siehe z. B. BVerfGE 4, 74 (95 f.); 28, 21 (36); 78, 7 (19).

109 BVerfGE 73, 339 (366).

110 BVerfG, 2 BvR 1725/88, Beschluß der 3. Kammer des Zweiten Senats v. 16. 12. 1993, HFR 1994, 348 (349).

Auch hier sichert das Verfassungsrecht die Rechtsstaatlichkeit des Gerichtsschutzverfahrens nur in Elementaranforderungen: Das Gerichtsschutzverfahren ist ein Rechtsfindungsverfahren, das unter Mitwirkung der Beteiligten und für diese verstehbar das Rechtsschutzbegehren nach Gesetz und Recht gediegen beantworten und damit zugleich zum Rechtsfrieden beitragen soll.

Das Handeln der Finanzverwaltung als Gegenstand des Rechtsschutzbegehrens

Rüdiger von Groll

Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | |
| 1. Vorbemerkung | |
| 2. Ausgangslage | |
| 3. Allgemeine Ausgrenzungen | |
| II. Zu den Objekten finanzgerichtlichen Rechtsschutzes | |
| 1. Dreistufige Rangfolge (§§ 40, 41 FGO) | |
| 2. Ausgrenzung der Feststellungsklage i. e. S. | |
| 3. Allgemeines zu den verhaltensbezogenen Klagen | |
| a) Zum Handlungstatbestand | |
| b) Zur Rechtmäßigkeitsprüfung | |
| 4. Zum Rechtsschutz gegenüber Steuerverwaltungsakten | |
| a) Unsicherheiten im Umgang mit den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen | |
| | b) Ungeschriebene Tatbestandsmerkmale? |
| | aa) Vollziehbarkeit/Erzwingbarkeit |
| | bb) Erklärungsbewußtsein/Bekanntgabewille? |
| | c) Noch immer Auslegungsprobleme |
| | d) Grenzfälle |
| | e) Neues zum Streitgegenstand |
| | aa) Einfluß der Präklusionen |
| | bb) Bedeutung der Besteuerungsgrundlagen |
| | cc) Auswechslung des Anfechtungsobjekts |
| | III. Schlußbemerkung |

I. Einleitung

1. Vorbemerkung

Vor nicht allzulanger Zeit hat *Zöllner*¹ für den Bereich des Zivilrechts sehr deutlich vor Augen geführt, wie verfehlt es ist, materielles Recht und Prozeßrecht als getrennte Materien zu behandeln, und eindrucksvoll nachgewiesen, welch substantiellen Schaden beide Rechtsgebiete unter dem Trennungsgedanken genommen haben; akzentuiert schließlich hat er seine Aufforderung zur Rückbesinnung auf die wechselseitige innere Abhängigkeit beider Materien mit der provozierenden Pointe², Zivilrechtler im echten Sinn sei nur, wer nach

¹ AcP 190 (1990), 471.

² A. a. O. (FN 1), 495.

Ausbildung und innerer Einstellung materielles Recht und Verfahrensrecht als Sinneinheit zu begreifen vermöge.

Derlei Gedanken in einer steuerrechtlichen Abhandlung auch nur anklingen zu lassen, mag verwegen, ja ketzerisch erscheinen: Werden doch gerade hier mit unermüdlichem Einsatz und nie erlahmendem Eifer stets aufs neue tiefe Gräben zwischen materiellem und formellem Recht ausgehoben³ – bis hin zur Absurdität, gipfelnd in der Vorstellung, Verfahrensrecht sei alles, was in der AO (und selbstverständlich der FGO) stehe und umgekehrt –. Zur reinen Don-Quichotterie schließlich scheint solche Hoffnung auf einheitliche Sicht- und Verstehensweise zu geraten, wenn man sich dessen bewußt wird, daß sich die Schar derer, die da hilfreich sein könnten, unnötigerweise noch dadurch gewaltig vermindert, daß viele in der Vorstellung leben und agieren, das Steuerrecht sei – außer mit sehr viel Eigenständigkeit und „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ – mit den Mitteln des Zivilrechts (vor allem des Handels- und Gesellschaftsrechts), jedenfalls (fast) ohne Verwaltungsrecht zu bewältigen⁴ – ein Phänomen, dem z. B. so langlebige Konstruktionen wie die Lehre vom Bilanzenzusammenhang⁵ zu danken ist.

Den Sinn für die durch und durch öffentlichrechtliche Natur des Steuerrechts sowie die dadurch verstärkte unauflösliche Verwobenheit von materiellem und formellem Recht zu schärfen, ist ein Anliegen der nachstehenden Ausführungen, das „Medium“ solcher Verzahnung, zugleich das „Herzstück“ jeglichen Rechtsschutzbegehrens, für den Bereich des Abgabenrechts näher zu betrachten, ein anderes.

2. Ausgangslage

Rechtsschutz garantiert Art. 19 Abs. 4 GG jedem, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt ist. Das bedeutet zum einen: Gerichtliche Rechtskontrolle findet in Steuersachen – wie in allen anderen Teilgebieten unseres öffentlichen Rechts auch – nur über den Rechtsschutz statt. Dies

³ Es fällt auf, daß dem allgemeinen Verwaltungsrecht Klassifizierungsbemühungen um den Typ „Verfahrensrechtler“ (im Gegensatz zum „Nichtverfahrensrechtler“) offenbar fremd sind.

⁴ Kennzeichnend für diese Situation: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO u. a., 15. Aufl. 1994, Vorwort, in dem sich die Autoren veranlaßt sehen, mahnend ihr Vorwort zur 1. Aufl. (1961) mit der Feststellung in Erinnerung zu bringen, daß es sich beim Abgabenrecht um eine öffentlichrechtliche Materie handelt.

⁵ Vgl. z. B. BFH v. 6. 5. 1990 X R 72/87, BFHE 161, 451 = BStBl. II 1990, 1044 m. w. Nachw. – Zur Kritik vor allem: *Schick*, BB 1987, 133, 136 ff.; *Hahn*, Institut „Finanzen und Steuern“, 1984, S. 29 ff. und 79 ff.; *Stadie*, StuW 1985, 101, 104; w. Nachw. zum Meinungsstreit bei *Gräber/v. Groll*, Kommentar zur FGO, 3. Aufl. 1993, § 40 Rz 19.

wiederum setzt zunächst einmal voraus, daß die Finanzverwaltung durch ihr Verhalten Anlaß für eine solche Prüfung gegeben hat, wobei ausschlaggebend ist, daß, nicht wie es zu einer Rechtsbeeinträchtigung gekommen ist. Nur ist – wie gesagt – dieser Anlaß kein unmittelbarer: Es bleibt bei Gesetzesverstoß und Rechtsverletzung, wenn keiner da ist, der sich dagegen wehrt.

Um den Betroffenen zu ermutigen, ihm Rechtsschutz zu garantieren und die Gerichtskontrolle zu erleichtern, verlangt der von Verfassungen wegen garantierte Zugang zu Gericht nicht die wirkliche Rechtsbeeinträchtigung, sondern läßt die behauptete genügen: Der Rechtsuchende muß die Verletzung eigener Rechte durch die Finanzverwaltung geltend machen⁶.

Diese verfassungsrechtlichen Vorgaben greift § 40 FGO in der Weise auf, daß er

- in Abs. 1 die möglichen Klagearten aufzählt, die für den Rechtsschutz im Abgabenrecht in Betracht kommen – ein Katalog, der durch die in § 41 geregelte Feststellungsklage vervollständigt wird;
- in Abs. 2 nicht nur festlegt, wer klagen darf (subjektive Seite der Klagebefugnis), sondern auch, mit welchem Inhalt (objektive Seite der Klagebefugnis)⁷.

Sowohl die Wahl der Klageart als auch die Prüfung der Klagebefugnis in objektiver Hinsicht⁸ zwingen dazu, das Verhalten der Finanzverwaltung näher zu qualifizieren, aus dem die geltend gemachte Rechtsverletzung hergeleitet wird. Dabei wird für den Steuerprozeß – deutlicher noch als in § 42 VwGO für den allgemeinen Verwaltungsprozeß – durch die ausdrückliche Erwähnung der sonstigen Leistungsklage⁹ in § 40 FGO unmißverständlich klargestellt, daß die Art solchen Verhaltens, ihre rechtliche Qualifizierung, dem Gebot des Art. 19 Abs. 4 GG (s. o.) folgend, nicht dafür maßgeblich sein darf, ob, sondern allenfalls wie das gerügte Verhalten – bis hin zur Art des Urteilsauspruchs (§§ 100 bis 102 FGO) – zum Gegenstand gerichtlicher Prüfung gemacht werden kann.

Unter diesen Umständen könnte sich eine nähere Beschäftigung mit den Verhaltensweisen der Finanzverwaltung erübrigen, das ganze Unternehmen hier als akademisches Glasperlenspiel erscheinen – allerdings nicht bei genauerem

6 *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz 13 vor § 33.

7 Zur objektiven Seite der Klagebefugnis näher: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz. 86 ff.

8 Zu den entsprechenden Anforderungen einer Feststellungsklage: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 41 Rz. 7, 12 ff. und 22 ff.

9 Vgl. zu deren Bedeutung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren: *Schenke*, NVwZ 1990, 1009; zur Entwicklung vom Enumerationsprinzip zur Generalklausel: *Bachof*, Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, 1951, S. 1 ff.

Hinsehen, welches alsbald ein erstes Orientierungsproblem (auch für die Praxis) bloßlegt. Der Gesetzgeber nämlich ist in seinem Bemühen, den Zugang zu Gericht in Steuersachen möglichst unkompliziert zu gestalten, auf halbem Wege stehengeblieben. Er hat der Ausgestaltung des Rechtsschutzes sehr unterschiedliche Sorgfalt angedeihen lassen:

- Modellhaft ausgestaltet und einigermaßen konsequent bedacht hat er nur den Angriff auf einen Steuerverwaltungsakt, die Anfechtungsklage (in Gestalt des Aufhebungs- und des Abänderungsbegehrens): Durch das Erfordernis der Fristgebundenheit (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO), adäquate Regelungen vorläufigen Rechtsschutzes in allen Stadien des Verfahrens durch Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung (AdV – §§ 361 AO, 69 FGO), das regelmäßige Erfordernis der vorherigen Durchführung eines außergerichtlichen Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO; Ausnahmen: §§ 45, 46 FGO), die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen das Verfahren gegen einen anderen Verfahrensgegenstand fortzuführen (§§ 365 Abs. 3 AO, 68 und 123 Satz 2 FGO), bei Erledigung eines Steuerverwaltungsakts wenigstens die gerichtliche Feststellung früherer Rechtswidrigkeit zu erstreiten (§§ 100 Abs. 1 Satz 4 und § 121 Satz 1 FGO) und schließlich durch relativ präzise gesetzliche Vorgaben für die Gestaltung des Urteilsausspruchs (§ 100 Abs. 1–4 FGO).
- Weit weniger Aufmerksamkeit hatte der Gesetzgeber der Ausgestaltung der Verpflichtungsklage zugewandt. Hier hat zum Teil die Rechtsprechung rechtsfortbildend „nachgeholfen“ – z. B. durch Erstreckung des vorläufigen Rechtsschutzes auf bestimmte Verpflichtungsbegehren¹⁰, durch Ausdehnung der Ausnahmeregelung des § 45 FGO auf bestimmte Verpflichtungsklagen¹¹ (einen Gedanken, den der Gesetzgeber inzwischen durch die Neufassung dieser Vorschrift im FGOÄndG – in allerdings wenig durchdachter Weise¹² – übernommen hat) und schließlich durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO¹³ auf bestimmte Verpflichtungsklagen.

10 BFH v. 14. 4. 1987 GrS 2/85, BFHE 149, 493 = BStBl. II 1987, 637; *Gräber/Koch*, a. a. O. (FN 5) § 69 Rz. 5.

11 Nämlich solche, die VAe i. S. des § 358 AO in der bis zum 31. 12. 1995 geltenden Fassung erstreben – eine Abgrenzung, der vom 1. 1. 1996 an, mit Wegfall der verwaltungsaktbezogenen Zweiteilung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens durch das „Grenzpendlergesetz“ v. 24. 6. 1994 (BGBl. I 1994, S. 1395) ohnedies die Grundlage entzogen wäre, wenn dem der Gesetzgeber nicht durch die Neufassung des § 45 FGO im FGOÄndG vom 21. 12. 1992 (BGBl. I, 2109) zuvorgekommen wäre.

12 Vgl. zur Kritik *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 45 Rz. 1.

13 Vgl. dazu und zur Ausgrenzung von Rechtsschutzbegehren, die Ermessensentscheidungen betreffen: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 100 Rz. 55.

– Reichlich vernachlässigt bieten sich die übrigen in der FGO vorgesehenen Klagearten dem „Benutzer“ dar: Sie sind entweder überhaupt nicht weiter oder nur rudimentär im Gesetz geregelt. Wesentliche (negative) Sachentscheidungsvoraussetzungen lassen sich nur im Weg des Umkehrschlusses ermitteln: So etwa, daß sie nicht fristgebunden (vgl. § 47 FGO), nicht von einem außergerichtlichen Vorverfahren (§ 44 FGO) abhängig sind und vorläufiger Rechtsschutz nur im Rahmen des § 114 FGO¹⁴ in Betracht kommt; für die Fassung des Klagebegehrens¹⁵ und des Urteilstenors¹⁶ schließlich sehen sich Rechtsuchende und Rechtsanwender vom Gesetzgeber vollends alleingelassen.

Man ist also bei der Ausgestaltung des finanzgerichtlichen Rechtsschutzes weder der durch Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG (und das damals die prozessuale Szene beherrschende Enumerationsprinzip) inspirierten Radikalforderung *Dürigs*¹⁷ gefolgt, den Rechtsschutz unabhängig vom Begriff des Verwaltungsaktes (VA) auszugestalten bzw. im Interesse lückenlosen Rechtsschutzes jede Einzelmaßnahme eines Trägers öffentlicher Gewalt als VA zu qualifizieren, noch hat man dem Gedanken Raum gegeben, für alle Klagearten ein außergerichtliches Vorverfahren vorzuschreiben¹⁸.

In dieser Richtung ist auch in Zukunft, soweit ersichtlich, keinerlei Änderung zu erwarten – eine gesetzgeberische Enthaltensamkeit, die man angesichts der jüngsten Erfahrungen, gerade auch im Prozeßrecht, nur erleichtert begrüßen kann. Es gilt also, sich auf Dauer darauf einzurichten, daß (auch) das Steuerprozeßgeschehen weiterhin in vielfältiger Weise geprägt und beherrscht sein wird von der Notwendigkeit einer möglichst exakten Erfassung des hoheitlichen Verhaltens, von dem die mit dem Rechtsschutzbegehren geltend gemachte Rechtsverletzung ausgeht. Dies und die immer wieder rätselhaften Fehlgriffe im „Einmaleins des Verfahrensrechts“ mögen Anlaß genug sein, die objektive Seite jeglichen Rechtsschutzbegehrens, gleichsam vor die Klammer der nachfolgenden Beiträge gezogen, einer gesonderten Betrachtung zu unterziehen, und zwar konzentriert auf das gerichtliche Hauptsacheverfahren, weil außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren und vorläufiger Rechtsschutz Gegenstand spezieller Betrachtung sein werden.

14 *Gräber/Koch*, a. a. O. (FN 5), § 114 Rz. 19 f.

15 *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz. 30 ff.; § 41 Rz. 11 ff.; § 65 Rz. 46.

16 *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 100 Rz. 5.

17 In seiner Erstkommentierung zu Art. 19 Abs. 4 GG in *Maunz/Dürig*, zitiert nach G. Dürig, *Gesammelte Schriften, 1952–1983*, hrsg. von Schmitt/Glaeser/Häberle, Berlin 1984, S. 197, 201 f.; vgl. auch *Bettermann*, DVBl. 1967, 862 und in *Festschrift für Bötticher*, 1969, S. 13, 14. Beizupflichten ist demgegenüber *Löwer*, JuS 1980, 805.

18 So ein Vereinfachungsvorschlag von *Trzaskalik* in *NJW* 1982, 1553, 1545/1555.

3. Allgemeine Ausgrenzungen

Unberücksichtigt bleiben können bei dieser Betrachtung, aus unterschiedlichen Gründen, folgende Verwaltungstätigkeiten:

- Die Normsetzung, weil eine dem § 47 VwGO entsprechende Regelung in der FGO fehlt und infolgedessen Rechtsverstöße in diesem Bereich gerichtliche Kontrolle nur auslösen, wenn sich im konkreten Fall die Rechtsbehauptung eines Betroffenen als zutreffend erweist, er sei durch ein bestimmtes Verhalten der Finanzverwaltung in seinen Rechten verletzt;
- der öffentlichrechtliche Vertrag, weil er im Abgabenrecht¹⁹ (auch in der Form vergleichsweiser Verfahrensbeendigung²⁰) als Instrument der Rechtsverwirklichung prinzipiell ausscheidet;
- die Allgemeinverfügung, die in der AO (in § 118 Satz 2) zwar – in wohl eher unkritischer Anlehnung an das allgemeine Verwaltungsrecht – erwähnt wird, aber bislang kaum praktische Bedeutung erlangt hat und deren durch die in § 363 Abs. 2 Satz 3 AO n. F.²¹ vorgesehene Premiere (noch) keine besondere Beachtung verdient²²;
- die Planungsentscheidung, die im allgemeinen Verwaltungsrecht so viel Kopfzerbrechen bereitet²³, dem Steuerrecht aber (glücklicherweise) fremd ist;
- innerdienstliche Verhaltensweisen, weil sie für den Rechtsschutz im allgemeinen kaum, allenfalls gelegentlich für Abgrenzungsfragen²⁴ von Bedeutung sind.

Der hiernach verbleibende Bereich (abgesteckt durch die Rechtswegentscheidung – §§ 347 AO, 33 FGO) ist dadurch gekennzeichnet, daß es jeweils um die Konkretisierung von Steuerrechtsverhältnissen geht (auch dann, wenn Folgewirkungen abgabenrechtlicher Pflichtverletzungen im außersteuerlichen Bereich in Rede stehen).

19 Im Gegensatz dazu: §§ 794 I Nr. 1 ZPO, 106 VwGO und 101 SGG.

20 Dazu näher *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 76 Rz. 4 m. w. Nachw.; s. auch nachstehend unter II.3.b).

21 Eingeführt durch Art. 4 Nr. 9 des „Grenzpendlergesetzes“ (FN 11).

22 Weil sie erst ab 1. 1. 1996 Verwirrung stiften kann – vgl. Art. 5 und 11 Abs. 3 des Grenzpendlergesetzes (FN 11).

23 Vgl. *Stelkens/Bonk/Sachs*, VwVfG, 4. Aufl. 1993, § 37 Rdnr. 13; *Badura* in *Erichsen/Martens*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 9. Aufl. 1992, § 41 Rdnr. 22; s. i. ü. §§ 72 ff. VwVfG.

24 So z. B. bei Prüfungsanordnungen: BFH v. 10. 12. 1987 IV R 77/86, BFHE 152, 24 = BStBl. II 1988, 322; v. 21. 4. 1993 X R 112/91, BFHE 171, 15 = BStBl. II 1993, 649.

II. Zu den Objekten finanzgerichtlichen Rechtsschutzes

1. Dreistufige Rangfolge (§§ 40, 41 FGO)

Inhaltlich bietet die FGO in den §§ 40 und 41 einen dreifach gestaffelten Rechtsschutz, dessen gesetzliche Ausgestaltung der Intensität der geltendgemachten Rechtsbeeinträchtigung entspricht. Wird diese hergeleitet:

- aus einem erlassenen oder unterlassenen Steuer-VA, steht das besonders „griffige“ Instrumentarium verwaltungsaktbezogener Klagen (Anfechtungs-, Verpflichtungs- oder Nichtigkeitsfeststellungsklage) zur Verfügung;
- aus sonstigem (schlichthoheitlichem) Verwaltungshandeln (Tun, Dulden, Unterlassen), hilft allenfalls die sonstige Leistungsklage (Unterlassungsklage), die anscheinend einfacher (unmittelbar und ohne Frist), in Wahrheit aber (wegen fehlender vorheriger Fixierung des Streitstoffs in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht ebenso wie wegen allseits mangelnder „Übung“) weitaus schwerer (seltener) zum Erfolg führt;
- und schließlich, nur wenn statt konkreten Verwaltungsverhaltens allein das (Nicht-)Bestehen eines Rechtsverhältnisses das „gravamen“ bildet, hilfsweise (§ 41 Abs. 2 FGO) die Feststellungsklage i. e. S.

2. Ausgrenzung der Feststellungsklage i. e. S.

Weil die Zulässigkeit der Feststellungsklage davon abhängt (§ 41 Abs. 2 FGO), daß die geltend gemachte Rechtsverletzung nicht aus einem bestimmten Verwaltungsverhalten herrührt, scheidet dieser Klagetyp thematisch aus der weiteren Betrachtung hier aus.

3. Allgemeines zu den verhaltensbezogenen Klagen

a) Zum Handlungstatbestand

So reich die Verwaltungswirklichkeit an Verhaltenstypen auch sein mag, für den Rechtsschutz ist dies prinzipiell nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Effektive Rechtsschutzgewährung i. S. des Art. 19 Abs. 4 GG verlangt insoweit ergebnisorientierte Betrachtungsweise: Das Verfahren muß so ausgestaltet sein, daß ein Vorbringen, das auch nur die Möglichkeit individueller Rechtsverletzung impliziert, den Zugang zu Gericht eröffnet. Das bedeutet vorab:

- Der verfahrensrelevante Handlungstatbestand ist durch nichts weiter qualifiziert als durch seine Eignung zur konkreten Rechtsbeeinträchtigung.
- Bei der Beurteilung des Rechtsschutzbegehrens ist dessen Gegenstand und der rechtliche Maßstab, an dem dieser zu messen ist (die Frage der – auf den

tatsächlichen Geschehensablauf begrenzten – Tatbestandsmäßigkeit des gerügten Verhaltens und diejenige der Rechtmäßigkeit) scharf auseinanderzuhalten. Zunächst geht es darum, wie sich die Verwaltung tatsächlich verhalten hat – erst hernach darum, wie sie sich richtigerweise hätte verhalten müssen.

- Wegen des Geltungsanspruchs, der hoheitliches Verhalten kennzeichnet, genügt zur Inanspruchnahme gerichtlichen Rechtsschutzes im öffentlichen Recht im allgemeinen schon der Rechtsschein einer konkreten Rechtsbeeinträchtigung des Betroffenen.

Den Vorgaben des Art. 19 Abs. 4 GG entspricht es, wenn sich die Darlegung der Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 FGO auf ein konkretes Verhalten (Tun oder Unterlassen) der Finanzverwaltung beziehen muß, das beim Rechtsuchenden zu einer Verletzung eigener Rechte geführt hat²⁵. Zulässig sind verhaltensbezogene Klagen i. S. des § 40 Abs. 1 FGO nur, wenn – die Richtigkeit solchen Vorbringens unterstellt – eine solche Rechtsverletzung in Betracht kommt²⁶, begründet nur, soweit die Sachprüfung diese Rechtsbehauptung als zutreffend bestätigt. Materiellrechtlich geprägt wird solch verfahrensrechtlich relevantes Verhalten der Finanzbehörden dadurch, daß es einer konkreten Rechtsbeziehung zugeordnet ist. Das ist bedeutsam nicht nur für die Rechtmäßigkeitsprüfung (s. u. b)), sondern auch für die Beurteilung der Tatbestandsmäßigkeit des Verwaltungshandelns.

Den Erkenntnisvorsprung, den sich in diesem Zusammenhang die Steuerrechtslehre gegenüber der allgemeinen Verwaltungsrechtsdogmatik verschafft hatte, indem sie vor dieser herausfand, daß es zur Problembewältigung nicht genügt, punktuelle Interventionen der Exekutive zu erfassen, diese vielmehr aus einem dauerhaften, vielschichtigen Geflecht von Rechten und Pflichten²⁷ heraus zu begreifen und zu würdigen sind, wurden im „Steueralltag“ häufig verspielt. Dies zeigt sich etwa darin, daß man

- mit üppigem gedanklichen Aufwand – bezeichnenderweise ohne jeden Rückgriff auf die AO – die Figuren des Sonderbetriebsvermögens I und

25 Vgl. *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz 62 ff.; § 65 Rz. 46. Zum entsprechenden Erfordernis bei Feststellungsklagen: § 41 Rz. 11 ff.

26 Dies macht eine begrenzte Schlüssigkeitprüfung unter dem Gesichtspunkt der Zulässigkeit erforderlich. Für die Zulässigkeit z. B. einer Anfechtungsklage aber muß ein VA – ebenso wie die Rechtsverletzung – nur möglich, nicht aber tatsächlich gegeben sein; inwieweit dies der Fall ist, wird im Stadium der Begründetheit entschieden: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 65 f. m. w. Nachw.

27 Zum Steuerrechtsverhältnis allgemein: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), Tz. 1 vor § 33; *Kruse*, Steuerrecht, Lehrbuch, 1991 § 5 I, *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994, §§ 6 ff.; zum Verwaltungsrechtsverhältnis *Erichsen/Martens*, a. a. O. (FN 23) Rdnr. 25 ff.

II²⁸ erdachte und damit jahrelang überaus kunstvoll und variantenreich jonglierte, um sich dann eines Tages verduzt vor die Frage gestellt zu sehen, wen denn in solchen Fällen welche Buchführungspflichten (Nebenpflichten welchen Steuerrechtsverhältnisses)²⁹ trafen;

- immer wieder meint, man könne bestimmte Rechtsgebilde – wie etwa die Personengesellschaft in mehrstufigen Verfahren (bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften) – mit abgabenrechtlichen Pflichten belegen, ohne ihnen im gleichen Zug, zumindest unter dem Eindruck des Art. 19 Abs. 4 GG, entsprechende (Abwehr-)Rechte, d. h. die – zumindest aufs Formelle beschränkte – (Steuer)Rechtsfähigkeit³⁰ zuzubilligen³¹.

Beide Phänomene sind (auch im Für und Wider des um sie geführten Meinungsstreits) ein Zeugnis dafür, daß der Tatbestandsmäßigkeit des Steuerrechtsverhältnisses, der hieraus abzuleitenden Rechte und (Neben-)Pflichten wie der entsprechenden subjektiven Zuordnung (Zurechnung) keine Bedeutung beigegeben wurde.

b) Zur Rechtmäßigkeitsprüfung

Wer im konkreten Fall das Bestehen einer Pflichtenlage übersieht, dem fehlt logischerweise auch der Ansatz für eine entsprechende rechtliche Beurteilung des in Frage stehenden Verhaltens. Den Maßstab für eine solche Würdigung liefert das (jeweils einschlägige) Gesetz i. S. des § 4 AO³². Was auch auf dieser Ebene an Stelle einer isolierten, punktuellen Betrachtungsweise eine am Steuerrechtsverhältnis (§§ 33 ff. AO) orientierte Gesamtschau zu bewirken vermag, zeigt sich u. a., wenn es bei der rechtlichen Würdigung eines Rechtsschutzbegehrens darum geht,

28 Vgl. dazu *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11; *Schmidt*, EStG, Kommentar, 13. Aufl. 1994, § 15 Anm. 78 ff. – jew. m. w. Nachw.

29 Dazu BFH v. 23. 10. 1990 VIII R 142/85, BFHE 162, 99 = BStBl. II 1991, 401; vgl. auch v. 11. 3. 1992 XI R 38/89, BFHE 168, 70, BStBl. II 1992, 797 und die hierdurch ausgelöste Kontroverse: *Hoffmann*, BB 1991, 513; *Widmann*, BB 1991, 2117; *Knobbe-Keuk*, StbJb. 1991/92, S. 215, 228; *Brandenberg*, u. a. JbFfSt. 1993/94, S. 300; *Schön*, DStR 1993, 185, 193.

30 Die ohnedies immer nur als eine relative Größe zu begreifen ist – vgl. *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, 1963.

31 Verneinend: *Meßmer* in Festschrift für Döllerer, 1988, S. 429, 437 und 446; *Ruban*, ebenda, S. 515, 523 f. – Bejahend demgegenüber BFH, GrS v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405 = BStBl. II 1984, 751, 761 f.; *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 57 Rz. 8 u. 26 – jew. m. w. Nachw.

32 Zum Gesetzmäßigkeitsgrundsatz: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 85 AO Tz. 1 ff.; *Kruse*, Lehrbuch, a. a. O. (FN 27), § 175; zur Bedeutung auch rein formellen Rechts für die Rechtmäßigkeit eines VA, z. B. die sachliche Zuständigkeit: BFH v. 21. 4. 1993 X R 112/91, BFHE 171, 15 = BStBl. II 1993, 649.

- widerstreitende Pflichten der Beteiligten, wie die Sachaufklärungs- und die Mitwirkungspflichten (§§ 88 ff. AO, 76 und 96 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 FGO³³) voneinander abzugrenzen;
- die Pflichten innerhalb einer solchen konkreten Rechtsbeziehung von Fall zu Fall durch Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Wertentscheidungen³⁴ näher zu bestimmen – z. B. Verhaltensweisen der Finanzverwaltung im Rahmen der Gegebenheiten so zu deuten, daß sie dem Steuerpflichtigen zu effektivem Rechtsschutz verhelfen (Faustregel: „im Zweifel für den Rechtsschutz“);
- in systematisch gleicher Weise allgemeine Rechtsgrundsätze³⁵ (Vertrauensschutz, Treu und Glauben usw.) wertausfüllend heranzuziehen (typisches Beispiel: die pflichtbegrenzende Wirkungsweise der „tatsächlichen Verständigung“³⁶).

Daß auch das EG-Recht in zunehmenden Maße in das Steuerrechtsverhältnis hineinwirkt, verwundert nicht mehr. Klar sind eigentlich auch die Rechtsgrundlagen hierfür³⁷, irritierend indessen die Rechtsunsicherheit, die sich vor allem in letzter Zeit dadurch verbreitet, daß sich die „normative Kraft des Faktischen“³⁸ hier in einem Maße Geltung verschafft, das unserer Rechtsordnung fremd ist. Das verdeutlichen vor allem zwei Entscheidungen des EuGH

33 Hierzu *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 76 Rz. 28 ff. u. § 96 Rz. 9 ff.

34 Dazu und auch zur Aktualisierung der Grundrechte: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, a. a. O. (FN 17) Art. 1 I Rdnr. 5 ff. u. Art. 1 III Rdnr. 91 ff. – jew. m. w. Nachw. Zu dieser mittelbaren Wirkungsweise der Grundrechte vor allem *Dürig* in Festschrift für Nawiasky, 1956, S. 157 u. DÖV 1958, 194; *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, a. a. O. (FN 17) Art. 1 III Rdnr. 127 ff.; BVerfG v. 15. 1. 1958, 1 BvR 400/51, BVerfGE 7, 198 = NJW 1958, 257; v. 24. 2. 1971, 1 BvR 435/68, NJW 1971, 1645 u. v. 17. 2. 1981, 2 BvR 334/78, BVerfGE 57, 220.

35 Zur Berücksichtigung bei der Auslegung: BFH v. 25. 9. 1990, IX R 84/88, BFHE 162, 4 = BStBl. II 1991, 120; v. 23. 10. 1992, X R 10/92, BFHE 169, 331 = BStBl. II 1993, 338; s. auch zu II. 4. c); zur Selbstbindung der Verwaltung im Ermessensbereich: BFH v. 5. 9. 1989, VII R 89/87, BFHE 158, 182 = HFR 1990, 14.

36 BFH v. 11. 12. 1984, VIII R 131/76, BFHE 142, 549 = BStBl. II 1985, 354; v. 5. 10. 1990, III R 19/88, BFHE 162, 211 = BStBl. II 1991, 45; sehr anschaulich: FG Hamburg v. 27. 5. 1992, I 45/89, EFG 1983, 85; FG Saarl. v. 30. 9. 1992, I K 8/92, EFG 1993, 2719; FG Ba.-W. v. 7. 12. 1992, 9 K 294/87, EFG 1993, 502; w. Nachw. bei *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 76 Rz. 4.

37 Zu Art. 177 des EG-Vertrages in der Fassung des Vertrages über die Europäische Union (Maastrichter Vertrag) v. 7. 2. 1992: *Geiger*, EG-Vertrag, Kommentar, 1993, Art. 177 Rdnr. 5 ff.; *Gräber/Koch*, a. a. O. (FN 5), Rz. 7 vor § 74; *Rengeling/Middecke/Gellermann*, Rechtsschutz in der Europäischen Union, 1994, Rdnr. 60 ff. u. 869 ff.

38 Vom BVerfG zunächst unterstützt: Beschluß v. 8. 4. 1987, BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 und im „Maastricht-Urteil“ v. 12. 10. 1993, 2 BvR 2134/92 u. 2 BvR 2159/92, NJW 1993, 3047 – mit einem eher schüchternen – und völlig risikolosen – Hinweis auf Art. 79 III GG (a. a. O. S. 3050 ff.) kaum entscheidend behindert.

(die zwar verwaltungsaktbezogene Verfahren betrafen, in ihrer Gedankenführung aber weit darüber hinausreichen):

- mit der Einschränkung vorläufigen Rechtsschutzes gegenüber auf Gemeinschaftsrecht beruhenden VAen³⁹ durch das Urteil vom 21. 2. 1991⁴⁰ – eine Problematik, die allerdings inzwischen in Art. 244 des Zollkodexes⁴¹ (theoretisch) bewältigt zu sein scheint;
- durch die Aushebelung der nationalen Regelungen über die Fristgebundenheit verwaltungsaktbezogener Rechtsbehelfe und (damit zugleich) über die Bestandskraft⁴² im Urteil vom 25. 7. 1991⁴³, das Beachtung in allen Fällen beansprucht, in denen sich ein Rechtsuchender vor nationalen Gerichten in materiellrechtlicher Hinsicht auf nicht umgesetzte Richtlinien beruft.

Das eigentlich Dramatische an dieser Entwicklung ist nicht nur die tendenziell unbegrenzte Aufwertung von „Exekutivrecht“, sondern die ebenfalls schrankenlos wirkende Befugnis zur richterlichen Rechtsfortbildung, die der EuGH für sich in Anspruch nimmt. Die wirkliche innere Dynamik dabei offenbart sich mehr und mehr in einem richterlichen Selbstverständnis, dem der unser Recht – zumindest in der Theorie und in der Herausforderung⁴⁴ – noch immer beherrschende Unterschied zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung vollkommen fremd zu sein scheint⁴⁵. Auf diese Weise sieht sich der deutsche

39 Zölle und Gemeinschaftsabgaben, nicht aber z. B. Umsatzsteuer betreffend: *Dänzer/Vanotti*, BB 1991, 1015.

40 Rs. C-143/88 u. C-92/89, BB 1991, 1035. Dagegen mit Recht: *Dänzer/Vanotti*, a. a. O. (FN 39); zur Begrenzung dieser Entscheidung *Rengeling/Middeke/Gellermann*, a. a. O. (FN 37), Rdnr. 1161.

41 Verordnung (EWG) Nr. 2913/93; zum Geltungsbereich: *Witte*, Zollkodex, Kommentar, 1994, Art. 244 Tz. 1.

42 Zur Wechselwirkung beider Institute der Rechtssicherheit und zur prinzipiellen, verfassungsrechtlich verankerten Gleichwertigkeit dieses Elements der Gerechtigkeit mit dem der Rechtsrichtigkeit: BVerfG v. 20. 4. 1982, 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, 268 ff.

43 Rs.C-208/90, HFR 1993, 137. – Kritisch hierzu: *Stadie*, NVwZ 1994, 435.

44 Am deutlichsten noch immer *Larenz*, Methodenlehre, 6. Aufl. 1991, S. 312 ff. u. 366 ff.; ferner *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 4 Tz. 111 u. 112 ff. – jew. m. w. Nachw. Der z. T. lautstark vorgebrachten Kritik (vgl. z. B. *Weber-Grellet*, DStR 1991, 439; *P. Fischer*, StVj. 1992, 3) mangelt es zwar nicht an Ideen und Praxisbeispielen („Sündenfällen“), wohl aber an einem stimmigen, tragfähigen Konzept.

45 Der „*effet utile*“ (zu dessen Bedeutung: *Geiger*, a. a. O. [FN 37], Art. 164 Rdnr. 12 m. w. Nachw.) läßt recht unverblümt pragmatisches Ergebnis und (europa-)politische Zielsetzung als einzige Maxime erkennen; vgl. i. ü. zu der noch viel zu wenig erörterten Interpretationsproblematik im Bereich des Europarechts: *Geiger*, a. a. O. Rdnr. 10 ff.; *W. Breckmann*, Die richtlinienkonforme Auslegung, 1994, S. 31 ff. einerseits und S. 77 ff. andererseits m. w. Nachw.; *Nettesheim*, AöR 119 (1994), 261 u. *J. P. Schneider*, ebenda, S. 294; *H. Gersdorf*, ebenda, S. 466.

Steuergesetzgeber im Bereich des Gemeinschaftsrechts einem regelrechten Zangenangriff von Exekutive und Judikative ausgesetzt, dem gegenüber das Reklamieren des Parlamentsvorbehalts im Maastricht-Urteil⁴⁶ mehr beschwörend als betörend wirkt.

Die Bedeutung der allgemeinen Rechtsfehlerlehre⁴⁷ für den gerichtlichen Rechtsschutz hat sich (auch) gegenüber abgabenrechtlichen VAen dadurch relativiert, daß einerseits der Gesetzgeber bestimmte Verfahrens- und Formfehler für heilbar (§ 126 AO) bzw. irrelevant (§ 127 AO) erklärt und andererseits die Rechtsprechung die „Anfechtung trotz Nichtigkeit“⁴⁸ zugelassen bzw. die Bindung an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) für die Fälle verneint hat, in denen das zur Abänderung eines VA angerufene Gericht in einen „Entscheidungsnotstand“ gerät, weil es die angefochtene Hoheitsmaßnahme für nichtig hält⁴⁹.

4. Zum Rechtsschutz gegenüber Steuerverwaltungsakten

Eine generelle gesetzgeberische „Regieanweisung“ für die Entscheidung durch VA kennt die AO (anders als in § 218 AO für das Erhebungsverfahren⁵⁰) nicht. Gleichwohl ist der VA⁵¹ auch im Steuerrecht das Instrument der Rechtsverwirklichung. Außerdem privilegiert wie gesagt⁵² das Verfahrensrecht den Schutz gegenüber VAen. Darüber hinaus führt die Verneinung der VA-Qualität des bekämpften oder erstrebten Verhaltens der Finanzverwaltung dadurch zu weiteren Nachteilen für den Rechtssuchenden, daß

46 S. FN 39.

47 Dazu allgemein *Erichsen/Martens*, a. a. O. (FN 23), § 14; *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), Tz. 1 vor § 118.

48 Dazu *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 41 Rz 22 u. die dort. Nachw.

49 S. die Nachweise bei *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 96 Rz. 4.

50 Näher hierzu *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 218 Tz. 2 ff. m. w. Nachw.

51 Grundlegend zu dessen Funktion vor allem: *O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht Bd. I, 3. Aufl. 1924 S. 92 ff.; *Ossenbübl*, JuS 1979, 681; *Löwer*, JuS 1980, 805. – Zur prozessualen Bedeutung: *C. F. Menger*, System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes, 1954, S. 98 ff.; *Bachof*, Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, 2. Aufl. 1986, S. 19 ff.; *Cöster*, Kassation, Teilkassation und Reformation von Verwaltungsakten prägt die Verwaltungs- und Finanzgerichte, 1979, S. 29 ff.; zur geschichtlichen Entwicklung: *H. U. Erichsen*, Verfassungs- und verwaltungsgeschichtliche Grundlagen der Lehre vom fehlerhaften belastenden Verwaltungsakt und seiner Anfechtung im Prozeß; *Monhaupt*, Vom Privileg zum Verwaltungsakt in Wissenschaft und Recht der Verwaltung seit dem Ancien Régime, hrsg. von V. Heyen, 1984, S. 41 ff.; rechtsvergleichend: *J. A. Frowein* (Hrsg.), Die Kontrolldichte bei der gerichtlichen Überprüfung von Handlungen der Verwaltung, 1993.

52 S. o. zu I.2.

- ihm die Orientierung erschwert wird, weil es die Finanzverwaltung vermieden hat, sich in der Sache mit der nach § 118 Satz 1 AO erforderlichen Eindeutigkeit festzulegen;
- er (womöglich erst durch den BFH) in ein anderes Verfahren verwiesen werden kann;
- ihm u. U. Rechtsschutz überhaupt versagt wird, indem man dem in Frage stehenden Verhalten die Selbständigkeit abspricht (und es zur „Vorbereitungs-“ oder „Verfahrenshandlung“ erklärt).

Es erscheint daher unerlässlich, die im Steuerrecht seit jeher vernachlässigte Diskussion über den VA in einigen Punkten (neu) zu eröffnen.

a) Unsicherheiten im Umgang mit den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen

Die einzelnen Elemente der in § 118 Satz 1 AO⁵³ festgelegten Legaldefinition werden zwar nicht immer konsequent beherzigt, geben aber, von unvermeidlichen Abgrenzungsproblemen im Einzelfall abgesehen (dazu unter d)), keinen allgemeinen Anlaß zur Nachdenklichkeit – mit einer Ausnahme: Häufig werden Inhalt und Erfolg einer Hoheitsmaßnahme nicht deutlich genug auseinandergelassen.

Das ist beispielsweise der Fall, wenn der BFH der „Ungültigerklärung“ eines für den Abzug von Einfuhrumsatzsteuer erforderlichen Belegs (§§ 15 Abs. 1 Nr. 2, 16 UStG) durch das Hauptzollamt die VA-Qualität mit der Begründung abspricht, der Ersatzbeleg enthalte keine Regelung, sondern eine reine Wissenserkklärung. Gleiches gelte für dessen Berichtigung; die Ungültigkeitserklärung habe nur eine „Tatsache“ klarstellen wollen. Ganz abgesehen davon, daß hierbei das eigentliche „gravamen“ des Ausspruchs über die Eignung des Belegs offenbar schlicht übergangen wurde, verkennt die Entscheidung das finale Moment in der Legaldefinition des § 118 Satz 1 AO, wonach es erforderlich, aber auch ausreichend ist, daß die hoheitliche Maßnahme zur Regelung eines Einzelfalls getroffen wird, also Regelungstendenz genügt, Regelungserfolg kein notwendiges Tatbestandsmerkmal ist. Dies übersehen auch die um Kürzung des VA-Begriffs bemühten Definitionsversuche *Maurers*⁵⁴ und *Kruses*⁵⁵.

Schon *Otto Mayer*⁵⁶ wertete es als rechtsstaatlichen Fortschritt, daß die öffentliche Gewalt dem einzelnen „nicht unmittelbar mit ihrer Tat“ (womöglich gar

53 In Anlehnung an *O. Mayer*, a. a. O. (FN 51), S. 92/93 und in Übereinstimmung mit § 35 VwVfG und § 31 SGB X.

54 Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 1992, § 9 Tz. 5.

55 Lehrbuch, a. a. O. (FN 27), § 13 I 1.

56 A. a. O. (FN 51), S. 59 – dort speziell für das Urteil, das allerdings bekanntlich von ihm als Vorbild für den VA begriffen wurde (a. a. O. S. 93).

gleich mit der „Faust“ der Vollstreckung) entgegentritt, sondern mit einem zwischen Gesetz und Gesetzesvollzug geschobenen obrigkeitlichen Akt, der (zunächst einmal) für den Einzelfall ausspricht, „was Rechtens sein soll“. Nicht so griffig und bildhaft, eher umständlicher (ergo wissenschaftlicher) hat man dieses Phänomen später – vgl. etwa *Menger*⁵⁷ – abgehandelt und zwischen formellem VA (dem Vorgang des „Ergehens“) und materiellem VA (dem Inhalt der Regelung) unterschieden. Eine Erkenntnis allerdings findet sich auch bei *Menger*⁵⁸ noch ausdrücklich festgehalten: Auch aus seiner Sicht genügt es, daß die Maßnahme der Regelung – wenn auch nur mittelbar – dient.

b) Ungeschriebene Tatbestandsmerkmale?

Die Rückbesinnung auf *Otto Mayers* „Verfremdungs-Idee“ leitet über zu einem anderen Phänomen: den sehr viel verblüffenderen Schritten „vom Pfad der Tugend“, die auf der „Krücke“ eines ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals (und zwar unbekümmert, keineswegs „tastend“) gesetzt werden.

aa) Vollziehbarkeit/Erzwingbarkeit

Besonders erstaunlich ist es, wenn man sich ausgerechnet im modernen Steuerrecht noch immer einer Vorstellungswelt gegenüber sieht, die den VA ausschließlich vom polizeilichen Eingriff her zu begreifen scheint. Es muß an der „einzelfallsüchtigen“ Rechtswirklichkeit liegen, in der Aktionismus die Szenerie beherrscht und, detail- und ergebnisbesessen, die Kontemplation ersetzt, daß plötzlich neben dem Blick ins Gesetz auch rechtstheoretische Entwicklungen und die ständige praktische Erfahrung mit den Haupttypen von SteuerVAen, den Bescheiden i. S. der §§ 155 ff. AO, in Vergessenheit geraten. Wie anders denn soll man sich erklären, daß der BFH⁵⁹ dem Benennungsverlangen nach § 160 AO die Verwaltungsaktqualität abspricht – ohne Rücksicht darauf, – daß diese Willensbekundung der Behörde alle positiven Merkmale des § 118 S. 1 AO erfüllt, insbesondere das der Regelung (bzw. Regelungstendenz⁶⁰ s. o.), weil eine steuerliche (Neben-)Pflicht konkretisierend;

57 A. a. O. (FN 51), S. 102.

58 A. a. O. (FN 51), S. 105.

59 Vgl. z. B. die BFH-Urteile v. 12. 9. 1985, VIII R 371/83, BFHE 146, 99 = BStBl. II 1986, 537 und v. 20. 4. 1988, I R 67/84, BFHE 154, 5 = BStBl. II 1988, 927. – A. M. *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 160 Tz. 7; *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 34 vor § 40 – jew. m. w. Nachw.

60 Nach *Erichsen* in *Erichsen/Martens*, a. a. O. (FN 23), § 11 II 4 Tz. 22, in der Finalität zu sehen, „eine Rechtsfolge zu setzen“.

- daß ein Wesensmerkmal des VA schon seit *Otto Mayer*⁶¹ einfach darin besteht, gesetzliche Normen einzelfallbezogen zu konkretisieren (neuerdings spricht man von „Verdichten“);
- daß der Unterschied zu einem bloßen Hinweis auf einen gesetzlichen Befund weder in der Bezeichnung noch sonst in der äußeren Form (dem generellen Typ) einer Maßnahme, sondern darin zu suchen ist, ob sie ihrem Erklärungsgehalt nach darauf gerichtet ist, eine Rechtsfolge zu setzen, und genau dies hier dadurch verwirklicht wird, daß dem Adressaten ein bestimmtes (zumindest „lästiges“) Verhalten abverlangt wird.

Bekanntlich erschöpfen sich selbst Steuerfestsetzungen per se (vgl. §§ 155 Abs. 1 Satz 2, 157 Abs. 1 Satz 2 AO einerseits und § 38 AO andererseits) in einer einzelfallbezogenen Veranschaulichung dessen, was in einem bestimmten Fall oder im Verlaufe eines bestimmten Veranlagungszeitraums kraft Gesetzes geschehen ist. Dieser feststellende Charakter⁶² gilt i. ü. angesichts der systematisch konsequent durchgeführten gesetzlichen Trennung zwischen der Entstehung von Steueransprüchen und ihrer formalisierten Erfassung im Einzelfall auch für die unzutreffende Festsetzung von Steuern und für jegliche Art der Festsetzung von Erstattungsansprüchen⁶³: Die Maßgeblichkeit der Hoheitsmaßnahme für ein bestimmtes Steuerschuldverhältnis wirkt (und dies auch nur ex post) bei Divergenz zur wirklichen Rechtslage nur augenfälliger. Ob falsch oder richtig festgesetzt: Im Steuerschuldverhältnis geschieht nur etwas, wenn überhaupt ein Bescheid ergeht, und es geschieht eben so, wie darin (verbindlich) geregelt. Wird dagegen das Finanzamt – aus welchen Gründen auch immer – nicht tätig, „passiert“ trotz Tatbestandsverwirklichung i. S. des § 38 AO effektiv überhaupt nichts und, falls dieser Zustand „lange genug“ andauert, bleibt es sogar endgültig dabei (§ 47 AO i. V. m. §§ 169 ff. und 228 ff. AO). Entscheidend für die Einwirkung des Steuer-VA auf das materielle Recht

61 A. a. O. (FN 51), S. 92/93; w. Nachw. zur Konkretisierungsfunktion des VA bei *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz 2 ff. u. 7 ff. vor § 40.

62 Zu dieser Rechtsnatur des Steuerbescheids: Amtl. Begr. zur AO, BT-Drucks. VI/1982, S. 113; vgl. i. ü. u. a. *Kruse*, Lehrbuch a. a. O. (FN 27), § 6 III 2; *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 38 Tz. 4; BFH v. 17. 1. 1989, VIII R 370/83, BFHE 156, 103 = BStBl. II 1989, 563, 566 m. w. Nachw. – allerdings mit abweichender Meinung (konstitutive Bedeutung) für unzutreffende Steuerfestsetzungen. – Zur selbständigen Bedeutung des regelmäßig mit der Steuerfestsetzung verbundenen Leistungsgebots (§ 254 AO): *Tipke/Kruse*, a. a. O., § 254 AO Tz. 13 m. w. Nachw.; BFH v. 1. 6. 1983, III B 40/82, BFHE 138, 422 = BStBl. II 1983, 622, 623; vgl. auch BFH v. 22. 10. 1991, VII R 24/90, BFHE 166, 511 = HFR 1992, 255.

63 Ebenso *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO u. FGO, § 38 AO Tz. 82; *Hein*, DStR 1990, 301, 304; *Kruse*, Lehrbuch, a. a. O. (FN 27), § 6 III 2 u. in *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 37 Tz. 12 u. 14; § 38 Tz. 2 u. 4; § 155 Tz. 4. – A. M. vor allem *Söhn*, Steuerrechtliche Steuerbeseitigung durch Erstattung, 1973, S. 24 ff.; w. Nachw. zum Erstattungsrecht bei *Tipke/Kruse*, § 38 Tz. 12.

nämlich ist die in § 124 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 AO getroffene Verbindlichkeitsentscheidung, unabhängig davon, ob der mit einer solchen Wirkung ausgestattete Steuer-VA die materiellrechtliche Lage trifft oder nicht.

Gegen die Behandlung des Benennungsverlangens nach § 160 AO durch den BFH spricht aber vor allem, daß mit der Zuordnung einer solchen Maßnahme zu den „Vorbereitungshandlungen“ des allgemeinen Verwaltungsverfahrens letztlich eine Verkürzung des effektiven Rechtsschutzes einhergeht: Einem unberechtigten Verlangen dieser Art muß sich der Adressat (zunächst) entweder beugen oder Rechtsnachteile in Kauf nehmen⁶⁴. Ein weiteres Mal also erweist sich die Eignung eines bestimmten Verwaltungsverhaltens – im Lichte des Art. 19 Abs. 4 GG – zur Rechtsverletzung (Kehrseite der Tendenz, eine Rechtsfolge zu setzen) als hilfreiches Abgrenzungskriterium.

bb) Erklärungsbewußtsein/Bekanntgabewille?

Ein weiterer Gesichtspunkt, der, als „ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal“ ins Spiel gebracht, die Ausgrenzung bestimmter Verhaltensweisen der Finanzbehörden aus dem Regelungsbereich des § 118 AO besorgen soll, ist das Erklärungsbewußtsein bzw. der Bekanntgabewille⁶⁵. Besonders anschaulich in diesem Zusammenhang: das BFH-Urteil vom 28. 9. 1984⁶⁶, wonach die – „versehentliche“ – Übersendung des Computerausdrucks eines (Einheitswert-)Bescheids, weil von keinem entsprechenden Regelungswillen getragen, nicht als VA anzusehen sei und auch § 124 Abs. 1 AO nicht eingreife, weil der voraussetze⁶⁷, daß überhaupt ein VA vorliege.

Ein solcher Rückzug auf im Zivilrecht längst überwundene Positionen der Willenstheorie ist mit der Sicherungs- und Rechtsschutzfunktion der „Willensbekundung VA“ ebenso unvereinbar wie mit der in § 124 AO bewußt⁶⁸

64 Mit Recht daher a. M. als der BFH (FN 59): Insbesondere auch *J. Martens*, StRK-Anm. AO 1977 § 160 R. 4 mit dem zutreffenden Einwand des unauf löslichen Widerspruchs zwischen dieser Entscheidung und den BFH-Urteilen v. 23. 2. 1984, IV R 154/82, BFHE 140, 505 = BStBl. II 1984, 512 u. v. 5. 4. 1984, IV R 244/83, BFHE 140, 518 = BStBl. II 1984, 790, in denen einzelne Prüfungsmaßnahmen bzw. das während einer Außenprüfung geäußerte Auskunftsverlangen als VAe qualifiziert wurden.

65 Vgl. z. B. BFH v. 27. 6. 1986, VI R 23/83, BFHE 147, 205 = BStBl. II 1986, 832; v. 16. 12. 1987, I R 238/83, BFHE 152, 32 = BStBl. II 1988, 233 sowie v. 24. 11. 1988, V R 123/83, BFHE 155, 466 = BStBl. II 1989, 344.

66 III R 58/83, BFHE 142, 204 = BStBl. II 1985, 42 f.

67 Die vom BFH, a. a. O. (FN 66), insoweit zur Unterstützung herangezogenen Zitate betreffen das Innen-/Außenverhältnis, das im zu entscheidenden Fall kein entscheidungserhebliches Problem ist.

68 So schon die Begründung zu § 130 Satz 2 des Entwurfs der AO 1974, BT-Drucks. VI/1982 u. 7/4292; s. auch *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 124 AO Tz. 5.

getroffenen Entscheidung für die Erklärungstheorie. Daher sollte es angesichts der öffentlichrechtlichen Natur des Steuerrechtsverhältnisses und der dominanten Rolle, die den Finanzbehörden bei deren Verwirklichung zukommt, nicht schwerfallen, auch in diesem Punkt zivilrechtliche Erkenntnisse der Rechtsgeschäftslehre in das Abgabenrecht zu übertragen und der dort inzwischen herrschenden Lehre⁶⁹ auch in diesem Punkt zu folgen⁷⁰; d. h. für das Zustandekommen eines Steuer-VA eine der Finanzbehörde⁷¹ zurechenbare (wirksam bekanntgegebene) Willensbekundung genügen zu lassen, also auch insoweit vorrangig auf Vertrauensschutz und Rechtssicherheit⁷² abzustellen⁷³.

c) *Noch immer Auslegungsprobleme*

Die in § 124 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 AO getroffene – wie gesagt gezielte⁷⁴ – gesetzgeberische Entscheidung für die Erklärungstheorie scheint zwar durchweg, auch in der Rspr., akzeptiert zu werden. So jedenfalls signalisiert es der überaus rege Gebrauch der Auslegungsformel, derzufolge es für Verständnis und Geltung eines Steuer-VA auf die objektive Erklärungsbedeutung aus Empfängersicht (unter Berücksichtigung der erkennbaren Umstände)⁷⁵ an-

69 Vgl. *Larenz*, BGB, Allg. Teil, 7. Aufl. 1989, § 19 III; BGH v. 7. 6. 1984, IX ZR 66/83, BGHZ 91, 324 = NJW 1984, 2279 und v. 2. 11. 1989, IX ZR 197/88, BGHZ 109, 171, 177 nebst den dort. Nachw. – I. Erg. ebenso für das öfftl. Recht: *U. Rüping*, Verwaltungswille und Verwaltungsakt, Bonner Diss. 1986, S. 27 u. 150 f. – A. M.: *Kluth*, NVwZ 1990, 608, der nicht zwischen der Frage der Tatbestandsmäßigkeit und derjenigen der Rechtmäßigkeit des VA unterscheidet und das Problem, den Vertrauensschutz (Rechtssicherheit) ignorierend, ausschließlich unter dem Gesichtspunkt der „gesetzeskonformen Auslegung“ (Rechtsrichtigkeit) behandelt.

70 Zumal es die von der zivilrechtlichen Mindermeinung (im Gegensatz zum BGH – FN 69 – *Canaris*, NJW 1984, 2281) angesprochenen gesetzessystematischen Probleme im Abgabenrecht nicht gibt: Statt der Irrtumstatbestände des BGB entscheidet hier, von § 125 AO abgesehen, das Korrekturrecht der AO über den Fortbestand der Willensbekundung (§ 124 Abs. 2 AO).

71 Die auch in diesem Zusammenhang (wie dies für andere Organisationsformen im Rechtsleben – vgl. etwa die Rspr. zu § 831 BGB) grundsätzlich nach außen hin als Einheit anzusehen ist; so mit Recht für die Frage der Zurechnung im Regelungsbe- reich des § 173 AO: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 173 AO Tz. 16 im Unterschied zur dort zitierten h. M.

72 Zur normativen Erklärungsbedeutung generell: *Larenz*, a. a. O. (FN 69), § 19 II a.

73 *S. Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 20 vor § 40; *Tipke/Kruse*, a. a. O. (Fn 4), § 118 AO Tz. 17 u. § 122 AO Tz. 5; ebenso – allerdings nur für Willenserklärungen des Zivilrechts: *BFH* v. 17. 11. 1992, VII B 111/92, BFH/NV 1994, 398.

74 S. o. FN 68.

75 *BFH* v. 28. 11. 1985, IV R 178/83, BFHE 145, 226 = BStBl. II 1986, 293; *BFH* v. 18. 7. 1994, X R 33/91, zur Veröffentlichung best.; s. auch FN 35 u. 72.

kommt⁷⁶. Die stete Übung aber wappnet⁷⁷ nicht gegen allerlei „Abirrungen“, wie z. B. davor,

- dann doch letztlich dem Akteninhalt für die Bestimmung des Regelungsgehalts eines VA (im Rahmen des § 129 AO) oder der Bestandskraft von Steuerbescheiden (und diesen gleichgeordneten Steuer-VAen) im Rahmen des § 173 AO (bei der Fixierung des Zeitpunkts für das Bekanntsein von Tatsachen oder Beweismitteln) ausschlaggebende Bedeutung beizumessen⁷⁸;
- das gesetzliche Modell eines Steuer-VA mit der tatsächlich in Erscheinung getretenen hoheitlichen Willensbekundung gleichzusetzen, geschehen in den Beschlüssen des GrS des BFH vom 21. 10. 1986⁷⁹, in denen dieser die fehlende Bindungswirkung von Lohnsteuerjahresausgleichsbescheiden gegenüber Einkommensteuerbescheiden allein aus den einschlägigen Gesetzesvorschriften ableitete. Selbst dabei kam er an der Erkenntnis nicht vorbei⁸⁰, dem Erlaß eines „Freistellungsbescheides“ nach § 42 Abs. 1 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 1990 geltenden Fassung liege die „Ansicht“ zugrunde, eine Veranlagung zur Einkommensteuer komme nicht in Betracht. Er verschloß sich weiteren Konsequenzen aus dieser Einsicht dadurch, daß er eine solche Meinungsäußerung kurzerhand dem Begründungsteil des Lohnsteuerjahresausgleichsbescheids zuwies und sich mit Hilfe dieses Kunstgriffs instandsetzte, diese Art hoheitlicher Maßnahmen im Grunde um jegliche Verbindlichkeit zu bringen⁸¹.

76 Vgl. u. a. BFH v. 25. 8. 1981, VII B 3/81, BFHE 134, 97 = BStBl. II 1982, 34; v. 28. 11. 1985, IV R 178/83, BFHE 145, 226 = BStBl. II 1986, 293; v. 14. 3. 1990, X R 104/88, BFHE 160, 207 = BStBl. II 1990, 612 sowie v. 23. 10. 1993, X R 170/90, BFH/NV 1994, 443; w. Nachw. bei *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 44 vor § 40.

77 Trotz „Bekehrung“ – s. BFH v. 24. 4. 1979, VIII R 16/77, BFHE 128, 20 = BStBl. II 1979, 606 (im Gegensatz zur st. früheren Rspr. vgl. z. B.: BFH v. 17. 3. 1964, I 345/61 U, BFHE 79, 309 = BStBl. III 1964, 234).

78 So auch jetzt noch BFH-Rspr. zur Zurechnung von Tatsachen im Rahmen des § 173 AO – so z. B. v. 18. 3. 1987, II R 226/84, BFHE 149, 141 = BStBl. II 1987, 46. – Dagegen zutreffend *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 173 Tz. 24 m. w. Nachw. – Ebenso die Rspr. zum Begriff „offenbar“ in § 129 AO wie etwa die Urteile v. 31. 3. 1987, VIII R 46/83, BFHE 149, 478 = BStBl. II 1987, 588; v. 28. 10. 1992, II R 111/89, BFH/NV 1993, 637, 638 u. v. 17. 2. 1993, X R 47/91, BFH/NV 1993, 638, 639. – Zutreffend hiergegen ausführlich: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 129 Tz. 6 m. w. Nachw.

79 GrS 2/84, BFHE 145, 170 = BStBl. II 1986, 207 u. GrS 3/84, BFHE 145, 160 = BStBl. II 1986, 213.

80 Vgl. den erstgenannten BFH-Beschluß (FN 79) unter C III 2 b a. E.

81 Zur Kritik: *Schmidt/Drenseck*, a. a. O. (FN 28), § 42 Anm. 5 f u. 6; *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (Fn 5), Rz. 63 vor § 40 u. § 40 Rz. 71 – jew. m. w. Nachw.

Das eigentlich „Sensationelle“ an solcher Begründung ist, abgesehen von der durchaus angreifbaren Würdigung der gesetzlichen Ausgangslage, daß sie den Regelungsgehalt eines Steuer-VA zu erfassen versucht, ohne

- gewahr zu werden, daß der positiven Aussage im „Tenor“ einer solchen Hoheitsmaßnahme (... für ... wird gegenüber ... ein Lohnsteuerjahresausgleich mit dem Ergebnis ... durchgeführt) ... kraft Gesetzes eine gleichwertige negative zur Seite steht (... wird nicht zur Einkommensteuer veranlagt ...);
- zu bedenken, daß sich der genaue Sinn eines Verfügungssatzes beim Urteil wie beim VA häufig erst aus den Gründen erschließt;
- die Zuordnung einer Aussage zum verfügenden oder begründenden Teil gerade in Zweifelsfällen ihrerseits einer sorgfältigen Begründung bedarf;
- vor allem aber, ohne auch nur einen Gedanken auf die nach den §§ 118, 124 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 AO, akzentuiert durch Art. 19 Abs. 4 GG, vorrangige Frage zu „verschwenden“, wie denn tatsächlich der Empfänger eines Lohnsteuerjahresausgleichsbescheids dessen Aussage bei objektiver Betrachtung verstehen durfte oder mußte, und zwar womöglich auch abweichend von der „reinen Lehre“, weil auch in dieser Hinsicht eine Diskrepanz zwischen Gesetzesplan und Gesetzesverwirklichung im Einzelfall nicht die Frage betrifft, ob und mit welchem Inhalt ein VA ergangen, sondern nur die, wie dieser rechtlich zu beurteilen ist.

In gleicher Weise, nach dem Motto „was nicht sein darf, nicht sein kann“, hat die höchstrichterliche Rspr. auch immer wieder die „NV-Verfügung“ behandelt: D. h. diese als bindenden Freistellungsbescheid selbst dann nicht anerkannt, wenn sie das Finanzamt nach sachlicher Prüfung einer Steuererklärung, äußerlich einem Steuerbescheid gleichend, förmlich bekanntgegeben hatte⁸². Dem ist inzwischen durch BFH-Urteil vom 22. 10. 1986⁸³ mit erfreulicher (und hoffentlich über das spezielle Abgrenzungsproblem hinausreichender) Deutlichkeit ein Ende bereitet worden: Die Erkenntnis, daß im Zweifel selbst Rechtsschein und äußere Form allein einen VA (vollwirksam) „hervorbringen“ können, sollte auch in anderen Abgrenzungsfällen zu endgültiger Klarheit verhelfen und verdeutlicht im übrigen, daß die Frage „formeller oder materieller VA-Begriff?“⁸⁴ falsch gestellt ist. Die erörterten Beispielfälle machen vollends klar, daß man Verwaltungshandeln in verlässlicher und einer effektiven Rechtsschutzgewährung adäquaten Weise nur prüfen kann, wenn man zwei gedankliche Schritte scharf auseinanderhält: Die Frage nach der

82 Besonders anschaulich: BFH v. 13. 11. 1979, VIII R 175/77, BFHE 129, 240 = BStBl. II 1980, 193.

83 I R 254/83, BFH/NV 1988, 10.

84 *Schenke*, NVwZ 1990, 1009 m. w. Nachw. zum Meinungsstreit.

Tatbestandsmäßigkeit eines VA und die nach seiner (formellen und materiellen) Rechtmäßigkeit.

d) Grenzfälle

Resümiert man das zuvor Gesagte und berücksichtigt man ferner, daß sich rechtsstaatliches Verwaltungshandeln an den Maximen der Bestimmtheit⁸⁵ auszurichten hat, so dürfte es nicht schwerfallen, auch in den nachfolgend beispielhaft angesprochenen Streitfällen nach der Devise „im Zweifel für den VA“ Klarheit zu schaffen:

- In Fällen der gesetzlich nicht ausdrücklich geregelten Zusage, weil sie alle Merkmale des § 118 S. 1 AO erfüllt, insbesondere (obgleich nicht unmittelbar selbst regelnd) eindeutig verbindliche Regelungstendenz bekundet und der Gesetzgeber (bei allem Regelungsseifer) nicht vorschreibt (und auch nicht vorschreiben muß), was alles wann unter welchen Voraussetzungen durch VA zu bewältigen ist⁸⁶;
- bei der Mahnung⁸⁷, auch wenn ein Leistungsgebot vorausgegangen ist, weil sich die Willensäußerung nicht in Hinweisen auf tatsächliche/rechtliche Gegebenheiten erschöpft, sondern, zumindest aus der maßgeblichen Sicht des Betroffenen, etwas (nämlich pünktliche Zahlung) bewirken will (überhaupt sollte man ganz allgemein bei der Einschätzung abgabenrechtlicher Willensbekundungen im Rahmen eines Steuerrechtsverhältnisses bedenken, daß in diesem „Milieu“ – beiderseits – üblicherweise keine Belanglosigkeit mitgeteilt oder „Scherzerklärungen“ abgegeben werden);
- bei den im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens erforderlichen Anträgen nach § 322 AO⁸⁸: Inhalt und Wirkung beschränken sich nicht aufs Zivilrechtliche, auch nicht im zwischenbehördlichen Bereich; sie sind auf Durchsetzung abgabenrechtlicher Ansprüche gerichtet, regeln abgabenrechtliche Nebenpflichten (Duldungspflichten) und schaffen, wenn nicht unmittelbar angreifbar, fürs erste jedenfalls, „vollendete Tatsachen“;
- bei den für die Rechtswirklichkeit so überaus bedeutsamen, auf vielfältige Weise in die Breite wirkenden Entscheidungen über die (vorläufige) Aner-

85 So für Steuer-VAe ausdrücklich: § 119 Abs. 1 AO.

86 Ebenso *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 204 AO Tz. 61; *Gerd Mayer*, Die Zusage nach der AO 1977, Tübinger Diss. 1991, S. 55 ff. – A. M. BFH i. st. Rspr. – vgl. die Zusammenfassung im Urteil v. 13. 12. 1989, X R 208/87, BFHE 159, 114 = BStBl. II 1990, 274; Finanzverwaltung, BStBl. I 1987, 474 – jew. m. w. Nachw.

87 Str. zum Meinungsstand: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 259 AO Tz. 2.

88 Zu den überaus str. Einzelheiten: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 322 AO Tz. 17 m. w. Nachw.; vgl. auch *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 31 vor § 40 (dort noch abweichend zum Konkursantrag).

kennung der Gemeinnützigkeit gegenüber Körperschaften; dazu zusammengefaßt folgendes:

Der die BFH-Rechtsprechung (und die Verwaltungsmeinung) tragende, schon in der Ausgangsentscheidung vom 11. 9. 1956⁸⁹ hervorgehobene Gedanke, ein besonderes Verfahren hierfür sei weder in der AO noch im EStG vorgesehen, deshalb könne hierüber nur im Veranlagungsverfahren entschieden werden, trägt nicht (weil es wie gesagt kein „Enumerationsprinzip“ für den Erlaß von Steuer-VAen gibt).

Ebenso wenig überzeugt der Hinweis darauf, daß die Erteilung einer vorläufigen Anerkennungsbescheinigung im Ermessen der Finanzverwaltung liege: Auch Ermessensentscheidungen sind VAe; im übrigen könnte durchaus zweifelhaft sein, inwieweit hier nicht durch ständige Verwaltungsübung und normative Regelung (im Anwendungserlaß zu § 59 AO)⁹⁰ Selbstbindung⁹¹ in der Weise eingetreten ist, daß sich das Recht auf fehlerfreie Ermessenausübung für den Regelfall zu einem Anspruch auf Erteilung verdichtet hat (damit würde sich auch die „fürsorgliche“ Erwägung erledigen, die Verwaltung werde anderenfalls derartige „Auskünfte“ nicht mehr geben).

Die vorläufige Anerkennungsbescheinigung erfüllt alle Voraussetzungen des § 118 Satz 1 AO⁹², hat erkennbar Regelungstendenz, und zwar (auch) auf abgabenrechtlichem Gebiet: Vor allem dort soll etwas erreicht, nämlich die Spendenabzugsfähigkeit im Einzelfall vorab gesichert werden.

Aus Gründen effektiven Rechtsschutzes muß eine Entscheidung über die vorläufige Anerkennung (zur Zulässigkeit erforderlicher Einschränkungen: § 120 AO; zur Korrektur im übrigen §§ 130 ff. AO) notfalls auch außerhalb des Veranlagungsverfahrens erstritten und eine Versagung auch selbständig bekämpft werden können⁹³.

89 I 188/55 U, BFHE 63, 292 = BStBl. III 1956, 309; ebenso BFH v. 7. 5. 1986, I B 58/85, BFHE 146, 392 = BStBl. II 1986, 677; vgl. auch BFH v. 20. 5. 1992, I R 138/90, BFH/NV 1993, 150.

90 BStBl. I 1987, 664.

91 Dazu generell: *Erichsen/Martens*, a. a. O. (FN 23), § 4 Rdnr. 20; § 7 Rdnr. 49 u. § 10 Rdnr. 20 ff. m. w. Nachw.

92 So auch *Gast-de Haan*, DStR 1993, 708, 709 f.

93 Die Anerkennungsentscheidung verliert übrigens – ebenso wie etwa eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO – ihre rechtliche Selbständigkeit nicht etwa dadurch, daß sie äußerlich mit einem Steuerbescheid (oder einem diesem gleichgestellten Freistellungsbescheid) verbunden oder auch nur mit diesem zusammen stillschweigend (implicite – z. B. durch eine Steuerfestsetzung auf 0 DM) ausgesprochen wird; i. Erg. ebenso *Gast-de Haan*, a. a. O. (FN 92), S. 711. – A. M.: BFH v. 13. 7. 1994, I R 5/93, zur Veröffentlichung vorgesch.

e) Neues zum Streitgegenstand

Es ist hier weder Zeit noch Raum, das Problem des Streitgegenstands⁹⁴ – ein Dauerthema jeglichen Prozeßrechts – für das finanzgerichtliche Verfahren näher zu behandeln. – Dessen scheint es auch nicht zu bedürfen, nachdem man für die Anfechtungsklage in ihrer Objektbezogenheit eine Lösung gefunden hat, die den gesetzlichen Vorgaben des § 157 AO für die beiden Haupttypen von Steuer-VAen entspricht (die sog. Saldierungstheorie⁹⁵ – in „reiner“ Form für Steuerbescheide; mit individualisierenden Zügen für Feststellungsbescheide⁹⁶) und die übrigen Klagearten insoweit offenbar keine grundsätzlichen Sorgen bereiten⁹⁷.

aa) Einfluß der Präklusionen

Bewegung für die so ruhig wirkende Szene indes kündigt sich – vielfach noch unbemerkt – von unerwarteter Seite her an: durch die Präklusionsvorschriften⁹⁸, die seit 1. 1. 1993 aufgrund des FGOÄndG in das gerichtliche Verfahren und dann ab 1. 1. 1996 durch das „Grenzpendlergesetz“⁹⁹ auch in das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren (vom gleichen Zeitpunkt an ein einheitliches Einspruchsverfahren) hineingetragen werden. Der Veranschaulichung diene für das Klageverfahren folgender Fall:

Variante 1: Ein Kläger, der in seiner Klageschrift ein rudimentäres Klagebegehren hat erkennen lassen, wird vom Berichterstatter mit Fristsetzung nach § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO zur Klageergänzung aufgefordert. Fristgemäß kommt er der Aufforderung nach, indem er erklärt, er begehre Herabsetzung der Einkommensteuer 1992 im angefochtenen Bescheid von 22.168 DM (aus ei-

94 Dazu allgemein: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz. 61 ff. u. § 65 Rz. 30 ff. m. w. Nachw.

95 BFH GrS v. 17. 7. 1967, Gr 51/66, BFHE 91, 393 = BStBl. II 1968, 344; *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz. 42, § 65 Rz. 41 ff. – Allerdings nicht ohne weiteres übertragbar auf alle Verfahren: Streitgegenstand z. B. im Zulassungsverfahren ist – entgegen BFH v. 18. 3. 1994, III B 222/90, HFR 1994, 478 die Rechtsbehauptung, der Beschwerdeführer werde durch die Nichtzulassung in seinen Rechten verletzt, weil einer der Zulassungsgründe i. S. des § 115 Abs. 2 FGO vorliege.

96 BFH v. 10. 2. 1988, VIII R 352/82, BFHE 152, 414 = BStBl. II 1988, 544; *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz. 42, § 65 Rz. 45; zur Teilbarkeit BFH v. 17. 11. 1992, VIII R 35/91, BFH/NV 1993, 316 u. v. 30. 11. 1993, IX R 92/91, BFHE 173, 20 = HFR 1994, 478.

97 Vgl. *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz. 64; § 41 Rz. 11 ff. u. § 64 Rz. 46 f.; zur sonstigen Leistungsklage: BFH v. 27. 10. 1993, I R 25/92, BFHE 172, 488 = BStBl. II 1994, 210; zur Nichtigkeitsfeststellungsklage: BFH v. 11. 4. 1991, V R 86/85, BFHE 164, 219 = BStBl. II 1991, 729.

98 Dazu allgemein *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 76 Rz. 44 ff. m. w. Nachw.

99 S. o. FN 11.

nem zu versteuernden Einkommen – zVE – von 100.000 DM) auf 19.092 DM (zVE: 90.000 DM) wegen erhöhten Werbungskostenabzugs (10.000 DM). – Nach Ablauf der Ausschlußfrist¹⁰⁰ „erweitert“ er seine Klage, indem er nun außerdem noch 10.000 DM Sonderausgaben geltend macht, was eine (weitere) Minderung der festgesetzten Steuerschuld auf 16.134 DM (zVE: 80.000 DM) bedeuten würde.

Mit dem neuen Vorbringen ist der Kläger präkludiert. D. h. auch bei Anfechtungsklagen, die gegen Steuerbescheide gerichtet sind, ist nach Ablauf einer wirksam gesetzten Ausschlußfrist i. S. des § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO, die zur Ergänzung des Klagebegehrens geführt hat, eine Klageerweiterung prinzipiell (sofern nicht § 56 FGO eingreift) ausgeschlossen.

Variante 2: Es wird die gleiche Klage erhoben wie zuvor, nur hat der Kläger von Anfang an, innerhalb der Klagefrist (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO), den „Gegenstand seines Klagebegehrens“ mit Herabsetzung der Einkommensteuerschuld auf 19.092 DM „bezeichnet“ – also eine ordnungsgemäße Klageschrift i. S. des § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO eingereicht.

Wenn er nun nach Ablauf der Klagefrist in der oben beschriebenen Weise seine Klage erweitert, soll dies nach dem Beschluß des GrS des BFH vom 23. 10. 1989¹⁰¹ zulässig sein – mit der Begründung, der Kläger habe zuvor „nicht eindeutig zu erkennen gegeben, daß er von einem weitergehenden Klagebegehren absieht“.

Zu allem, was bisher gegen diese Ansicht vorgebracht wurde¹⁰², kommt nun ein weiteres systematisches Gegenargument: § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO dispensiert den Kläger nicht von der prozessualen Verpflichtung, ganz allein selbst festzulegen, was genau er und ggf. in welchem Umfang anfechten will. Die Dispositionsmaxime¹⁰³ (vgl. auch § 40 Abs. 2 FGO) ist durch die (fristgebundene) Möglichkeit der Klageergänzung nicht etwa teilweise außer Kraft gesetzt und durch richterliche Willensbekundung substituiert. Initiative und Verantwortung bleiben vielmehr unvermindert beim Kläger. Folglich kann das Klagebegehren in Variante 2, inhaltlich letztlich (wirksam „nachgebessert“) völlig identisch mit dem Klagebegehren in Variante 1, nicht grundlegend anders gewertet und mit vollkommen anderen Rechtsfolgen „bedacht“ werden.

Auch der „Prämierungsgedanke“ (der sorgfältige und pünktliche Kläger soll ruhig bessergestellt sein als der nachlässige und „säumige“) verfängt nicht. Das

100 Zum Meinungsstreit nach altem Recht: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 65 Rz. 58.

101 GrS 2/87, BFHE 159, 4 = BStBl. II 1990, 327.

102 Vgl. die Nachw. bei *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 16 f. vor § 33 u. § 47 Rz. 3 m. w. Nachw.

103 Dazu *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 40 Rz. 7 u. 59; § 65 Rz. 26.

Gesetz kennt keine solchen „Belohnungen“, und des Richters Sache ist es nicht, „Wohltaten“ für prozessuales Wohlverhalten zu verteilen, sondern mit einerlei Maß auf die Einhaltung prozessualer Spielregeln zu achten.

Fazit aus Variante 1 und 2: Nach Ablauf der Klagefrist sind Klageerweiterungen nunmehr (gegenüber Steuerbescheiden jedenfalls, sofern sie nach dem 1. 1. 1993 bekanntgegeben wurden) unzulässig. D. h. für das Rechtssystem: Die für verwaltungsaktbezogene Klagen charakteristische Wechselbeziehung zwischen Klagefrist und Bestandskraft¹⁰⁴ ist (spätestens jetzt) durchgehend auch für Teilanfechtungen (Abänderungsklagen) gesichert: Soweit ein VA nicht (fristgemäß und wirksam) angefochten wird, erwächst er in Bestandskraft. Die – womöglich lange Zeit hindurch ausstehende – Klärung dieser Frage durch Richterspruch (§ 110 FGO) ist feststellender Natur und wirkt auf den Zeitpunkt des Fristablaufs zurück¹⁰⁵.

Anders als die Präklusion nach § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO (und die in die gleiche Richtung weisende nach § 79 b Abs. 1 FGO¹⁰⁶) betrifft diejenige nach § 79 b Abs. 2 FGO nicht die Zulässigkeit, sondern die Begründetheit der Klage¹⁰⁷. Soweit die Voraussetzungen für den Ausschluß reichen, begrenzt sich die Ermittlungspflicht des Gerichts und damit das Entscheidungsprogramm – mit der Folge, daß späteres Vorbringen zurückgewiesen und insoweit „nach Aktenlage“ entschieden werden kann.

bb) Bedeutung der Besteuerungsgrundlagen

Die Wirkungsweise der Präklusionen, die ein Klagebegehren (aus verfahrensrechtlichen Gründen) begrenzen, illustriert ein anderes abgabenrechtliches Phänomen: Die Ausschlußwirkung läßt sich dem Grunde wie der Höhe nach letztlich an Beträgen nie genau „festmachen“, sondern nur an den Umständen, aus denen diese Beträge abgeleitet sind, an Tatsachen, die nicht substantiiert vorgetragen oder hinreichend bewiesen wurden. Bezogen auf einen Steuerbescheid bedeutet das: Präkludiert sind letztlich immer bestimmte Besteuerungsgrundlagen.

Die eigentliche Konsequenz solcher Erkenntnis offenbart sich erst, wenn man sich (bei dieser Gelegenheit ein weiteres Mal) darauf besinnt, daß der Begriff

104 Dazu BVerfG, a. a. O. (FN 42), BVerfGE 60, 253, 269 ff.; *Weyreuther*, Verwaltungskontrolle durch Verbände?, 1975, S. 52.

105 Dazu auch *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 11 f. vor § 33; § 47 Rz. 1. – Die systematisch völlig unverständliche Entscheidung des GmS der Obersten Bundesgerichte (HFR 1984, 591 = NJW 1984, 1027) steht dem nicht entgegen; sie setzt ausdrücklich Rechtzeitigkeit der Anfechtung voraus.

106 Dazu näher: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 79 b Rz. 8 f. u. 19.

107 *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), Rz. 1 ff. vor § 33 und § 40 Rz. 60 ff.; § 79b Rz. 20.

der Besteuerungsgrundlage – entgegen der mißglückten Definition in § 199 AO – eine dreifache Bedeutung¹⁰⁸ hat:

- als Sachverhalt (Sachverhaltsausschnitt);
- als Tatbestand/Tatbestandsmerkmal des materiellen Steuerrechts;
- als Element des VA i. S. des § 157 AO.

Von daher erschließt sich plastisch, was eigentlich Konkretisierungsfunktion des VA, seine Mittlerrolle zwischen materiellem und formellem Recht bedeutet und mit welchem – übrigens dem Subsumtionsvorgang modellhaft entsprechenden – gedanklichen „*procedere*“ der Rechtsanwender den einzelnen VA, auch verfahrensrechtlich, „anzugehen“ hat: vom äußeren Erscheinungsbild her (von der Struktur, die ihrerseits jeweils vom materiellen Recht vorgeprägt ist; Beispiel: Ermittlungsschema des § 2 EStG und typischer Aufbau eines ESt-Bescheides) hin zum materiellen Recht, dessen Umsetzung der VA dient, und zum Sachverhalt (Sachverhaltsausschnitt/Sachverhaltskomplex), auf den mit Hilfe des VA der materiellrechtliche Gesetzestatbestand angewendet werden soll.

Am eingangs angesprochenen Beispiel erläutert bedeutet das: Wird der Kläger nach einer in zulässiger Weise erhobenen Klageerhebung vom zuständigen Richter darauf aufmerksam gemacht, daß von den 10.000 DM Werbungskosten, deren Abzug er zusätzlich begehrt, nur 5.000 DM ausreichend belegt sind, und gem. § 79b Abs. 2 FGO erfolglos zur Nachbesserung aufgefordert, dann kommt genau dieser Aufwand als Besteuerungsgrundlage nicht mehr in Betracht. Ob der Ausschluß ganz allgemein, der Art, dem Betrage oder gar der einzelnen Position nach fixiert ist, hängt vom Einzelfall, dem klägerischen Vorbringen wie der richterlichen Verfügung ab: Ging es danach um weitere Werbungskosten überhaupt, trifft der Ausschluß jeglichen Abzug dieser Art – also möglicherweise auch bisher noch nicht erörterte, nachgeschobene Positionen. Waren nur bestimmte bezifferte oder unbezifferte Einzelposten angesprochen, sind nur diese präkludiert. – Soweit die Präklusion reicht, ist der Bescheid unanfechtbar geworden.

Wie immer man solche Präklusion rechtlich einordnet und wie unterschiedlich sie sich im Einzelfall auswirken kann, stets bewirkt sie eine Art Individualisierung des Streitgegenstands: Sie nötigt dazu, zur genaueren Abgrenzung (des einer Entscheidung noch zugänglichen Streitkomplexes vom ausgeschlossenen Teil des Streitstoffs) auf die einzelnen Besteuerungsgrundlagen zurückzugreifen.

Einen ebensolchen „Durchgriff“ erfordert die Konkretisierung der Rechtskraftwirkung (§ 110 FGO) in solchen Präklusionsfällen: Hier gilt als rechts-

¹⁰⁸ Vgl. v. Groll, *StuW* 1993, 312, 314, FN 18 m. w. Nachw.

kräftig entschieden u. a., daß hinsichtlich der präkludierten Tatsachen und/oder Beweismittel die Berücksichtigung der entsprechenden Besteuerungsgrundlagen nicht in Betracht kommt¹⁰⁹ (im Streitfall der streitige Werbungskostenabzug). Diese nicht nur dem Betrage nach, sondern außerdem der Art oder gar, bis ins einzelne gehend, der Sache nach individualisierende Aussage steht selbst im Rahmen einer evtl. späteren (gemäß § 110 Abs. 2 FGO prinzipiell nicht ausgeschlossenen) Korrektur des Bescheids nicht mehr zur Disposition: Für die präkludierten Tatsachen oder Beweismittel kommt weder Neuheit i. S. des § 173 Abs. 1 AO in Betracht¹¹⁰ noch Rechtsfehlerhaftigkeit i. S. des § 177 AO.

Entsprechendes gilt gem. § 364b AO in der ab 1. 1. 1996 geltenden Fassung des „Grenzpendlergesetzes“¹¹¹ für das außergerichtliche Vorverfahren (Einspruchsverfahren). Verfährt im vorgenannten Beispielfall das FA beim streitigen Werbungskostenabzug wie der Richter, so wäre grundsätzlich (unbegreiflicherweise gem. § 364b Abs. 3 Satz 2 ausdrücklich nicht im Verböserungsfall¹¹² – § 367 Abs. 2 AO) der Rechtsuchende für das weitere Verfahren mit bestimmtem Vorbringen und/oder bestimmten Beweismitteln und den dazugehörigen Besteuerungsgrundlagen ausgeschlossen.

Diese Streitstoff- und Regelungsbegrenzung gilt, sofern rechtsfehlerfrei zustande gekommen, (ebenso wie die Präklusion des Klageverfahrens für das Revisionsverfahren) auch im späteren Prozeß¹¹³. Dies ergibt sich aus § 76 Abs. 3 FGO, der allerdings, im Vergleich zur relativ klaren Formulierung des Entwurfs¹¹⁴, überaus unglücklich und mißverständlich gefaßt ist (mit einer höchst überflüssigen Verweisung auf § 79b FGO in § 76 Abs. 3 Satz 1 FGO)¹¹⁵.

cc) Auswechslung des Anfechtungsobjekts

Systematische und praktische Nöte bereitet immer wieder die in § 68 FGO für den Fall der Änderung oder Ersetzung des angefochtenen VA (abweichend

109 S. v. Groll, *StuW* 1993, 312, 320.

110 Insoweit stellt sich auch die Frage des § 173 Abs. 2 Nr. 2 AO m. M. nicht; die Ausführungen hierzu in der amtl. Begr. zur Parallelvorschrift des § 364b AO – BT-Drucks. 12/6476 u. BR-Drucks. 359/94 – machen einen Sinn nur, wenn man sie auf andere Tatsachen und Beweismittel bezieht.

111 S. o. FN 11.

112 Zur Kritik: v. Groll, *StuW* 1993, 312, 321, FN 90.

113 Dazu Gräber/v. Groll, a. a. O. (FN 5), § 76 Rz. 46, § 79 Rz. 6 u. 26.

114 Vgl. den Text des Entw. 1992, abgedruckt bei Gräber/v. Groll, a. a. O. (FN 5), zu § 76.

115 Die auch mit der relativ deutlichen amtlichen Begründung kontrastiert: Finanzausschuß, BT-Drucks. 12/7427, S. 39.

von anderen Verfahrensordnungen) eröffnete besondere Möglichkeit der Klageänderung, die es – seit 1. 1. 1993¹¹⁶ innerhalb einer Ausschußfrist (§ 68 S. 2) – erlaubt, (unter Verzicht auf das sonst fällige außergerichtliche Vorverfahren) den neuen VA zum Gegenstand des laufenden Verfahrens zu machen¹¹⁷. Selbst die im Grunde überfällige, der Verfahrensstraffung dienende, ausnahmsweise zudem noch einleuchtende, systemgerechte (weil die Fristgebundenheit jeglicher Anfechtung sichernde) und vor allem – bei sachgerechter Handhabung und nach gewissen „Eingewöhnungszeiten“ – nicht durch wirkliche Rechtsschutzverkürzung erkaufte – neue Sachentscheidungsvoraussetzung der Fristwarnung stiftet Verwirrung – und dies (wieder einmal) mit tatkräftiger Unterstützung des höchsten Steuergerichts. Zum Beschluß des III. Senats des BFH v. 11. 2. 1994¹¹⁸, der – im Gegensatz zum hurtigen Beifall, den er alsbald gefunden hat – eher verdunkelt, als daß er erhellt (zumal er bezeichnenderweise mit keinem Wort aus dem Gesetz, sondern nur aus der alten Rspr. „des Hauses“¹¹⁹ argumentiert) hier nur soviel:

- Die Frage, was eigentlich mit der konkreten Einzelfallregelung geschieht, wenn es zur Korrektur kommt, ist eine allgemeine, für das Abgabenrecht aus § 118 AO i. V. m. den §§ 129 ff. bzw. 172 ff. AO heraus zu beantwortende Frage, keine prozessuale¹²⁰. Dieser Teil der Problemlösung kann also für die Korrektur innerhalb nicht anders ausfallen als für die (sehr viel häufigere) außerhalb des Prozesses: Dort aber bereitet es keinerlei Kopfzerbrechen, den ursprünglichen (unangefochtenen und daher bestandskräftigen) VA wiederaufleben zu lassen, sofern sich erweist, daß der neue (der den alten „in seinen Regelungsgehalt aufgenommen“ hat) keinen Bestand hat¹²¹.

116 Vgl. dazu näher *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 68 Rz. 3 u. Rz. 55 sowie *v. Groll*, DStR 1994, 117 u. 158; *Rößler*, DStZ(A) 1993, 685 u. 702; *Bilsdorfer*, Inf. 1993, 431 u. 564; *v. Wedelstädt*, DB 1993, 1261 u. Inf. 1993, 563.

117 Für Gewichtung der Argumente und systematische Einordnung hilfreich sollte auch die Erkenntnis sein, daß § 68 FGO nur eine von mehreren Möglichkeiten der Problemlösung enthält, im Unterschied zur „automatischen“ in § 365 Abs. 3 AO (ähnlich: § 96 SGG) oder zu derjenigen des Verzichts auf eine spezielle Regelung wie in der VwGO (mit der Folge der Zuordnung zur allgemeinen Klageänderung; s. z. B. *Kopp*, Kommentar zur VwGO, 9. Aufl. 1992, § 91 Rdnr. 5 m. w. Nachw.).

118 III B 127/93, BFHE 173, 14 = BB 1994, 775 mit zust. Anm. „HB“, DStR 1994, 503 u. v. *Sangmeister*, BB 1994, 776.

119 Dazu BFH-Beschlüsse v. 8. 11. 1971, GrS 9/70, BFHE 103, 549 = BStBl. II 1972, 210 u. v. 25. 10. 1972, GrS 1/72, BFHE 108, 1 = BStBl. II 1973, 231; w. Nachw. bei *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 68 Rz. 3.

120 Dazu, daß § 68 FGO keinerlei Korrekturregelung enthält, sondern diese (als anderwärts geregelt) voraussetzt: *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 68 Rz. 3 u. 13 ff.

121 Von daher also besteht keinerlei Veranlassung, ein gerichtliches Verfahren (gem. § 74) „offenzuhalten“, von dem der III. BFH-Senat (a. a. O. FN 118) übrigens mit

- Der Grundsatz der Bestimmtheit des VA (§§ 118, 119 Satz 1 AO) setzt voraus, daß pro Einzelfall nur ein VA¹²² gelten darf (durch ein vielfältiges System detaillierter Abhängigkeitsregelungen ist dies selbst bei mehrstufigen Hoheitsakten sichergestellt¹²³). Das Prozeßrecht seinerseits sorgt stets und in allen Bereichen schon im Stadium der Zulässigkeit dafür, daß pro Streitfall nur ein Verfahren anhängig sein darf¹²⁴. Wo aber findet sich auch nur der Hauch einer Rechtfertigung dafür, daß dies ausgerechnet bei verwaltungsaktbezogenen Klagen¹²⁵ – also trotz „Verdoppelung des Bestimmtheitsgebots“ – anders sein soll?

Wegen dieser grundsätzlichen Erwägungen und im Hinblick darauf, daß § 68 FGO nunmehr ausdrücklich nur eine fristgebundene prozessuale Möglichkeit eröffnet (die ohne diese *lex specialis* nur nach den Regeln des § 67 FGO, also ebenfalls nur fristgebunden bestünde¹²⁶), muß m. E. jede Art der Versäumung der Ausschußfrist des § 68 Satz 2 FGO grundsätzlich (sofern nicht § 56 FGO eingreift) zur Unzulässigkeit der Klage führen – unabhängig davon, ob Einspruch (mit nach § 351 Abs. 1 AO begrenztem Prüfungs- und Entscheidungsgegenstand) eingelegt wird oder nicht. Der Gesichtspunkt mangelnden Rechtsschutzbedürfnisses liefert hierfür ein zusätzliches, die Gesetzesauslegung bestätigendes Argument¹²⁷.

III. Schlußbemerkung

Rekapitulierend kehre ich zum Ausgangspunkt dieser Betrachtung zurück – in der Hoffnung, daß deutlich geworden ist, wie sehr gerade im Steuerrecht

keinem Wort auch nur andeutet, wie, mit welchem Begehren es eines Tages weitergeführt werden darf.

122 Vgl. v. Groll, DStR 1994, 157, 161 f.; Schlesw.-Holst. FG v. 25. 9. 1984, V 85/83, EFG 1985, 211; allgemein dazu: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 4), § 118 Tz. 28 u. § 119 Tz. 3.

123 Vor allem durch die §§ 171 Abs. 10, 175 Nr. 1 u. 351 Abs. 2 AO i. V. m. § 42 FGO.

124 Durch zwei Sachentscheidungs Voraussetzungen: Der negativen der Rechtshängigkeit (vgl. *Rosenberg/Schwab/Gottwald*, Zivilprozeßrecht, 15. Aufl. 1993, § 91; *Gräber/v. Groll*, a. a. O. [FN 5], Rz. 5 vor § 5 vor § 33; § 66 Rz. 1); und der positiven des Rechtsschutzbedürfnisses (*Rosenberg/Schwab/Gottwald*, a. a. O., § 93; *Gräber/v. Groll*, a. a. O. Rz. 4 vor § 33).

125 Für die speziell die FGO zweierlei Zugangsvoraussetzungen – Erfolglosigkeit des außergerichtlichen Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1) und Fristgebundenheit (§ 47 Abs. 1) – bereithält, von denen nur eine (die erstere) von § 68 berührt wird (*Gräber/v. Groll*, a. a. O. [FN 5], § 68 Rz. 1 u. 12).

126 *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 67 Rz. 10 f. m. w. Nachw.

127 *Gräber/v. Groll*, a. a. O. (FN 5), § 68 Rz. 12, 21 u. 26 ff. sowie DStR 1994, 158, 161 f. – I. E. auch *Rößler*, a. a. O. (FN 116).

materielles und formelles Recht auf einander angewiesen sind. Exemplarisch dafür der Steuerbescheid: Der kraft Gesetzes entstandene Steueranspruch bleibt unbemerkt, ja er erlischt schließlich, soweit kein VA ergeht, der ihm konkrete Basis und Konturen verleiht.

Dieser Umsetzungsakt wirkt auf zweierlei Weise auf das Steuerschuldverhältnis ein, durch die Art, in der er tatsächlich ergeht, und durch die Aussagen zu dem Recht, das er verbindlich regelt. Umgekehrt steht der Umsetzungsakt seinerseits im Verhältnis mehrfacher Abhängigkeit zu der Materie, die er umsetzt:

- in der davon (z. B. vom Ermittlungsschema der ESt-Schuld) geprägten Struktur (vgl. Aufbau des ESt-Bescheids);
- in den inhaltlichen Maßstäben, denen er dadurch in seiner Rechtsgeltung unterworfen ist (Kriterien der Rechtmäßigkeitsprüfung);
- in den formellen Regeln, denen er dadurch für seine Existenz (Bestandskraft/Rechtskraft) unterliegt.

Wer dieses wechselseitige Zusammenspiel aus Gründen der „Vereinfachung“ an einer Stelle verändert oder verändern will, muß wissen, was er damit an anderer Stelle, auch im materiellen Recht und im System seiner Verwirklichung, effektiv „anrichtet“ – eine Warnung, die, so veraltet sie scheinen mag, doch hoffentlich nicht ganz vergeblich verhallen wird.

Die Verwirklichung des Rechtsschutzes im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht
Rechtsanwalt und Steuerberater, Freiburg i. Br.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 - 1. Der statistische Ansatz
 - 2. Der topische Ansatz
 - 3. Der systematische Ansatz
- II. Die rechtliche Struktur des steuerlichen Vorverfahrens
 - 1. Der funktionale Zusammenhang zwischen Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtlichem Rechtsschutz
 - 2. Das Widerspruchsverfahren nach der VwGO
 - 2.1 Kompetenzfragen
 - 2.2 Unterschiede im Steuerrecht
 - 3. Das steuerliche Vorverfahren als Verwaltungsverfahren
 - 3.1 Die gesetzliche Regelung
 - 3.2 Argumente gegen das Vorliegen eines gerichtlichen Verfahrens
 - 3.3 Zur „Doppelnatur“ des Vorverfahrens
 - 4. Das Fehlen einer Rechtsschutzfunktion des Vorverfahrens
 - 4.1 Rechtsschutz nur durch Gerichte
 - 4.2 Argumente der Gegenauffassung
 - 4.3 Historische Gründe für die Reklamierung einer Rechtsschutzfunktion
 - 5. Zum inhaltlichen Verständnis des steuerrechtlichen Vorverfahrens
 - 5.1 Die bloße Anstoßfunktion des Einspruchs
 - 5.2 Die Berücksichtigung anderer öffentlicher oder privater Interessen
 - 5.3 Der Devolutiveffekt bei der Beschwerde
 - 5.4 Die reformatio in peius
- III. Die Prozeßvoraussetzung des abgeschlossenen Vorverfahrens
 - 1. Unerheblichkeit des Inhalts der Einspruchsentscheidung
 - 1.1 Verstoß gegen Verfahrensvorschriften
 - 1.2 Die Zurückweisung als unzulässig
 - 1.3 Die Wiedereröffnung des Rechtsweges durch sachliche Entscheidung?
 - 1.4 Klage bei voll erfolgreichem Vorverfahren
 - 2. Fehlen einer Rechtsbehelfsentscheidung bei Klageerhebung
 - 2.1 Verzicht durch Einlassung im Prozeß
 - 2.2 Ergehen der Rechtsbehelfsentscheidung während des Vorverfahrens
 - 2.3 Die inhaltlich unvollständige Entscheidung
 - 3. Die isolierte Anfechtung des Einspruchsbescheides
- IV. Das Verhältnis von Veranlagungsverfahren und Einspruchsverfahren
 - 1. Das Vorverfahren als „verlängertes Besteuerungsverfahren“
 - 1.1 Rechtfertigung der fehlenden Kostenerstattung
 - 1.2 Dogmatische Ableitungen
 - 1.3 Das Vorverfahren als Reparaturverfahren
 - 2. Rechtstatsächlicher Sachverhalt

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> 2.1 Zur Fehlerhaftigkeit vieler Besteuerungsverfahren 2.2 Probleme der Analyse von Daten 3. Funktionelle Zusammenhänge zwischen Sofortvollzug und Verwaltungsverfahren <ul style="list-style-type: none"> 3.1 Die Aussetzung der Vollziehung als bloße Einzelfallregelung 3.2 Der Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) 4. Die Ausgestaltung des Vorverfahrens <ul style="list-style-type: none"> 4.1 Die Tendenz zur Justizförmigkeit | <ul style="list-style-type: none"> 4.2 Die Tendenz zur Pflichtenreduzierung 4.3 Die Auflösung der scheinbaren Widersprüche 5. Die Zurückweisung als verspätet nach § 364b AO n. F. <ul style="list-style-type: none"> 5.1 § 364b AO n. F. als mißlungene Vorschrift 5.2 Schwächen der Vorschrift <ul style="list-style-type: none"> 5.2.1 Mitteilung der Beschwer 5.2.2 Fehlen des Erfordernisses der Verzögerung 5.2.3 Keine Bindung der Finanzgerichte 5.3 § 364b AO n. F. und Art. 19 Abs. 4 GG |
|---|---|

I. Einleitung

Man kann sich dem Thema in sehr unterschiedlicher Weise nähern. Im Grundsatz gibt es drei Ansätze:

1. Der statistische Ansatz

Der erste Weg läßt sich als „Statistik und Technik des Vorverfahrens“ bezeichnen¹. Sein Ansatz ist empirisch, nicht normativ. Die Datenbasis ist allerdings problematisch². Derartige Untersuchungen laufen regelmäßig darauf hinaus, die Rechte der Bürger weiter zu beschneiden, weil nur so die höhere Effektivität zu erzielen ist, die das Ziel dieses Ansatzes ist.

2. Der topische Ansatz

Man kann zweitens möglichst viele Einzelprobleme des Einspruchs- und Beschwerdeverfahrens diskutieren und für sie in der Gegenüberstellung von sehr unterschiedlichen Sachgesichtspunkten Lösungen erarbeiten. Ein solches Vorgehen könnte man als topische Methode bezeichnen³. Gegen sie spricht, daß leider Grundlagenuntersuchungen über das steuerliche Vorverfahren nahezu

¹ Von diesem Ansatz gehen z. B. aus: *Eggesiecker*, FR 1982, 141; *Thiel*, FR 1982, 248; *Neckels*, DStZ 1992, 465 und 526; *Schlüter*, Der Einspruch in der Praxis der Finanzämter, Diss. rer. pol. Köln 1977.

² Vgl. dazu die Ausführungen unter IV.2.1 und 2.2.

³ Zu dieser Art von Topik ausführlich *Rödig*, Die Denkform der Alternative, 1969, § 9.2 (S. 24 ff.).

völlig fehlen. Ohne diese ist die Erörterung von Einzelfragen jedoch wie ein Schiff ohne Kompaß. *Trzaskalik*⁴ hat gezeigt, daß die Rechtsprechung mit dieser Methode häufig widersprüchlich argumentiert. Die jeweiligen Argumente leuchten zwar von Fall zu Fall ein, sind jedoch oftmals miteinander in den Ausgangspunkten nicht kompatibel.

3. Der systematische Ansatz

Ich möchte daher einen dritten – systematischen – Ansatz wählen, der die Wertungsgrundlagen des steuerlichen Vorverfahrens aufzeigt. Juristische Systematik ist aber kein Selbstzweck. Sie ist nur dazu da, bestimmte konkrete Rechtsfragen, die sich stellen, besser und konsequenter beantworten zu können, als dies ohne den theoretischen Unterbau aufgrund von unsystematischen Argumenten, die von Fall zu Fall gewählt werden, möglich ist.

Im Fall des steuerrechtlichen Rechtsbehelfsverfahrens geht es im Grundsatz um zwei Fragenkomplexe:

- Nach § 44 Abs. 1 FGO ist eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage nur zulässig, „wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist“. Diese Norm ist innerhalb des systematischen Zusammenhangs zu interpretieren. Es geht beispielsweise um die Frage, ob die Beteiligten auf die Durchführung des Vorverfahrens verzichten können. Oder ob das Gericht ebenfalls in der Sache entscheiden kann, wenn das Finanzamt über den verspätet eingelegten Einspruch in der Sache entschieden und ihn nicht als unzulässig zurückgewiesen hat. Oder ob es ausreicht, daß die Einspruchsentscheidung erst während des Klageverfahrens ergeht.
- Zum anderen geht es darum, wie sich das Veranlagungsverfahren – der Begriff wird hier *pars pro toto* für jedes finanzamtliche Verwaltungsverfahren gewählt – zum Vorverfahren verhält. § 365 Abs. 1 AO ordnet an, daß für das Vorverfahren die Vorschriften sinngemäß gelten, die für den Erlaß des angefochtenen oder des begehrten Verwaltungsaktes gelten. Hier ist z. B. der Frage nachzugehen, was es mit der Behauptung auf sich hat, das Vorverfahren sei ein „verlängertes Veranlagungsverfahren“.

Bevor ich mich mit der Fragestellung selbst befasse, sei noch eine terminologische Klarstellung angebracht: Durch das Grenzpendlergesetz vom 24. 6. 1994⁵

4 *Trzaskalik*, Das Widerspruchsverfahren der Verwaltungsgerichtsordnung im Lichte der Allgemeinen Prozeßrechtslehre (o. J. = 1971), S. 13–19. Ähnlich *Renck*, DÖV 1973, 264: Die Ergebnisse seien „nicht unbedingt aus einem Guß“.

5 Art. 4 bis 6 des Gesetzes zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Ande-

wurde das steuerliche Vorverfahren geändert. Ab 1. 1. 1996 gibt es gegen alle Steuerverwaltungsakte nur noch den Rechtsbehelf des Einspruchs, über den die erlassende Behörde selbst entscheidet. Ich spreche daher im folgenden einheitlich vom Rechtsbehelf des „Einspruchs“. Wo es auf den heutigen Unterschied zwischen Einspruch und Beschwerde ankommt, weise ich darauf hin.

II. Die rechtliche Struktur des steuerlichen Vorverfahrens

1. Der funktionale Zusammenhang zwischen Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtlichem Rechtsschutz

Zuerst gilt es, eine allgemeine verwaltungsrechtliche Problematik abzuschichten, die mit der hier zu erörternden Frage nur mittelbar verbunden ist:

In der verwaltungsrechtlichen Literatur wird zunehmend der „funktionale Zusammenhang von Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtlichem Rechtsschutz“⁶ untersucht. Ausgangspunkt ist die Erkenntnis, daß in verschiedenen Bereichen des modernen Lebens – z. B. des Wirtschaftsrechts oder des Umweltschutzrechts – der Gesetzgeber zunehmend nicht mehr in der Lage ist, das von der Verwaltung anzuvisierende Ziel im Rahmen eines finalen Handlungsprogrammes konkret zu beschreiben⁷. Dann kann der Verwaltungsrichter den erlassenen Verwaltungsakt aber auch nicht mehr daraufhin überprüfen, ob er diesem Ziel gerecht wird. Dies setzt jedoch unser hergebrachtes arbeitsteiliges Kontrollsystem voraus, das davon ausgeht, daß der Richter nicht selbst verwalten, sondern die Verwaltung nur überprüfen soll und daß der Gesetzgeber ihm dabei den Maßstab der Überprüfung durch das Regelungsprogramm der verwaltungsrechtlichen Normen vorgibt. Hinzu kommt die zusätzliche Erkenntnis, daß gerichtlicher Rechtsschutz in vielen Bereichen (etwa des Baus von technischen Großanlagen) nicht effektiv ist, weil er überhaupt erst zu einem Zeitpunkt einsetzen kann, in welchem weitgehend irreversible Entscheidungen bereits gefallen sind, so daß zunehmend Kontrollmechanismen für die Richtigkeit der Entscheidung bereits in das Verwaltungsverfahren eingebaut werden müssen. Diese Erkenntnis führt zu der Erwägung, daß möglicherweise das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht das einzige

rung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) vom 24. 6. 1994 (BGBl. I, 1395 = BStBl. I 1994, 440).

6 Grundlegend dazu *Schwarze*, Der funktionale Zusammenhang von Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtlichem Rechtsschutz, 1974. Vgl. dazu auch die Berichte von *Wahl* und *Pietzcker* zum Beratungsgegenstand „Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag“ in *VVDStRL* Bd. 41 (1983).

7 Dazu näher *Schwarze* (Fn. 6), S. 33–38.

adäquate Kontrollmittel für die Verwaltung ist⁸, sondern durch verwaltungs-verfahrensrechtliche Kontrollmechanismen ergänzt oder gar ersetzt werden kann, wie dies in ausländischen Rechtsordnungen, insbes. im amerikanischen Recht, häufig anzutreffen ist. Um ein vereinfachendes Schlagwort zu gebrauchen: Je umfassender die Verwaltungskontrolle im Verwaltungsverfahren ist, desto stärker kann die Gerichtskontrolle zurückgenommen werden und umgekehrt⁹. Verfassungsrechtlich geht es dabei um die Frage, ob und in welchem Maße Art. 19 Abs. 4 GG solchen Bestrebungen entgegensteht¹⁰.

Steuerrechtlich stellt sich dieses Problem aber nicht. Zwar ist für das Steuerrecht schon immer anerkannt worden, daß ein gerichtlicher Rechtsschutz nicht als Ersatz für eine rechtsstaatliche Ausgestaltung des Verwaltungsverfahrens – *Albert Hensel*¹¹ sprach von der „Geordnetheit des Steuerverfahrens“ – dienen kann. Dies wäre schon deshalb problematisch, weil gerade die großen Steuerfälle nicht vor die Gerichte kommen und es für die Fälle einer „tatsächlichen Verständigung“ keine angemessenen gerichtlichen Kontrollmechanismen gibt¹². Aber das Steuerrecht ist auch der typische Bereich, in dem das Besteuerungsprogramm vollständig durchnormiert ist. Hier kann es keinesfalls darum gehen, die rechtsstaatliche Kontrolle der Gerichte einzuschränken und durch verwaltungsinterne Kontrollmechanismen zu ersetzen, gleichgültig wie diese gestaltet sind.

2. Das Widerspruchsverfahren nach der VwGO

Sodann ist ein vergleichender Blick auf das Widerspruchsverfahren nach der VwGO zu lenken.

2.1 Kompetenzfragen

Im Gegensatz zum Steuerrecht gibt es zum verwaltungsrechtlichen Vorverfahren umfassende Untersuchungen¹³. Es besteht allerdings ein ganz gravierender

8 *Schwarze* (Fn. 6), S. 11: „Die gesetzliche Regelung des Verwaltungsverfahrens ist eine der rechtsstaatlichen Möglichkeiten, wie die administrativen Entscheidungsprozesse geordnet und kontrolliert werden können.“

9 Vgl. dazu *Ule*, DVBl. 1957, 597.

10 *Schwarze* (Fn. 6), S. 51 ff.

11 *Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 167.

12 Dazu *Schwarze* (Fn. 6), S. 41 ff. Zu der „tatsächlichen Verständigung“ näher *Martens*, *StuW* 1986, 97 und die Rechtsprechungsnachweise bei *von Groll*, in: *Gräber*, *FGO*, 3. Aufl., § 76 Rdnr. 4.

13 Vor allem *Trzaskalik* (Fn. 4); *von Mutius*, *Das Widerspruchsverfahren der VwGO als Verwaltungsverfahren und Prozeßvoraussetzung*, 1969; *Allesch*, *Die Anwendbarkeit der Verwaltungsverfahrensgesetze auf das Widerspruchsverfahren nach der VwGO*, 1984; *Oerder*, *Das Widerspruchsverfahren der Verwaltungsgerichtsord-*

verfassungsrechtlicher Unterschied: Nach Art. 74 Nr. 1 GG hat der Bund die Gesetzgebungskompetenz nur für das „gerichtliche Verfahren“. Ihm fehlt hingegen die volle Kompetenz, das Verwaltungsverfahren zu regeln, soweit es darum geht, daß die Länder Landesgesetze oder Bundesgesetze als eigene Angelegenheit (Art. 84 Abs. 1 GG) ausführen. Während nie zweifelhaft war, daß der Bund im Rahmen des Prozeßrechts den Abschluß eines außergerichtlichen Vorverfahrens als Sachurteilsvoraussetzung bestimmen konnte¹⁴, ist bis heute problematisch geblieben, in welchem Umfang er den Inhalt dieses Vorverfahrens und sein Verhältnis zum Verwaltungsverfahren regeln darf. Vor allem dann, wenn eine andere Behörde als die Ausgangsbehörde als Rechtsbehelfsbehörde tätig wird und damit in die Organisationsstruktur eingegriffen wird¹⁵, ergeben sich Probleme. Sie können nur vordergründig über die Topoi Annexkompetenz oder Sachzusammenhang¹⁶ erfaßt werden.

Das Steuerrecht steckt nicht in dieser „kompetenzrechtlichen Zwangsjacke“¹⁷, denn nach Art. 108 Abs. 6 GG steht die Gesetzgebungszuständigkeit für die FGO und nach Art. 108 Abs. 5 GG die Gesetzgebungszuständigkeit zur Regelung des steuerlichen Verwaltungsverfahrens dem Bundesgesetzgeber zu. Anders als die umfassendere – wenn auch immer noch stark lückenhafte – Regelung des Vorverfahrens in der VwGO beschränkt sich daher § 44 Abs. 1 FGO auf die Festlegung, daß eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage nur zulässig ist, wenn das Vorverfahren erfolglos geblieben ist. Die inhaltliche Ausgestaltung dieses Vorverfahrens übernehmen hingegen in allen Beziehungen die §§ 347 ff. AO.

2.2 Unterschiede im Steuerrecht

Insoweit bestehen für das Steuerrecht daher nur allgemeine verfassungsrechtliche Vorgaben. Zu diesen Vorgaben gehört Art. 19 Abs. 4 GG. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁸ hindert die Vor-

nung, Einordnung zwischen Verwaltungsverfahren- und Verwaltungsprozeßrecht, 1989; Hess, *Reformatio in peius*. Die Verschlechterung im Widerspruchsverfahren, 1990; Weides, *Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren*, 3. Aufl., § 13.

14 Vgl. Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, Art. 74 GG Rdnr. 83.

15 Darauf weist vor allem Renck, DÖV 1973, 264/267 hin.

16 Zu derartigen Bemühungen ausführlich von Mutius (Fn. 13), S. 156 ff. Gegen derartige Versuche auch Trzaskalik (Fn. 4), S. 45.

17 Hasso Hofmann, *Das Widerspruchsverfahren als Sachentscheidungsvoraussetzung und als Verwaltungsverfahren*, in: *System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes – Festschrift für Christian-Friedrich Menger*, 1985, S. 605/610.

18 BVerfG v. 12. 1. 1960 – 1 BvL 17/59, E 10, 264/268 (Kostenvorschußpflicht mit Rücknahmefiktion); BVerfG v. 29. 10. 1975 – 2 BvR 630/73, E 40, 272/275 (gleichzeitige Nichtzulassungsbeschwerde und Revision); BVerfG v. 20. 4. 1982 – 2 BvL 26/81, E 60, 253/269 (Zurechnung von Anwaltsverschulden im Asylrecht); BVerfG

schrift den Gesetzgeber grundsätzlich nicht daran, dem gerichtlichen Verfahren ein Vorverfahren vorzuschalten. Verlangt wird nur, daß der Zugang zum Gericht „nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert“ wird. Außerdem ist – wie das Bundesverfassungsgericht zur Frage der Kostenpflicht im steuerlichen Einspruchsverfahren entschieden hat¹⁹ – der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Vorverfahrens an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden. Das bedeutet einerseits, daß er das Verfahren ausgewogen gestalten muß, so daß es dem Steuerpflichtigen nicht Nachteile auferlegt, die unter vergleichbaren Bedingungen die Behörde nicht treffen. Andererseits müssen sich Unterschiede im Verhältnis zu den Vorverfahren der anderen Verfahrensordnungen durch die Besonderheiten des Steuer- und Abgabenrechts sachlich begründen lassen²⁰. Innerhalb dieses weiten Gestaltungsrahmens obliegt die Ausgestaltung des Vorverfahrens aber dem Ermessen des einfachen Gesetzgebers.

3. Das steuerliche Vorverfahren als Verwaltungsverfahren

Betrachtet man das steuerliche Vorverfahren des geltenden Rechts, so können kaum Zweifel bestehen, daß es als ein Verwaltungsverfahren, nicht als ein Gerichtsverfahren ausgestaltet worden ist²¹.

3.1 Die gesetzliche Regelung

Die FGO beschränkt sich in § 44 Abs. 1 FGO darauf, den das Vorverfahren abschließenden Akt der Einspruchsentscheidung zur Sachurteilsvoraussetzung für das Gerichtsverfahren zu machen. Das Verfahren selbst ist in den §§ 347 ff. AO geregelt, und zwar nach § 365 Abs. 1 AO in der Weise, daß die für das normale Verwaltungsverfahren – meist das Veranlagungsverfahren – geltenden Vorschriften auch hier – wohlgermerkt sinngemäß – gelten. Zwar enthält die AO – anders als § 9 VwVfG und § 8 SGB X – keine ausdrückliche Definition des Verwaltungsverfahrens. Es besteht jedoch weitgehende Einigkeit²², daß dies auch im Steuerrecht die „nach außen wirkende Tätigkeit der Behörden (ist), die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlaß

v. 14. 5. 1985 – 1 BvR 370/84, E 69, 381/385 (Fristwahrung bei Fernschreibanschluß einer anderen Behörde).

19 BVerfG v. 28. 1. 1970 – 1 BvL 8, 19/68, E 26, 391/395 (§ 316 Abs. 2 S. 1 AO a. F.).

20 Ausführlich *Lüdicke*, Kostenerstattungsansprüche in steuer- und abgabenrechtlichen Vorverfahren, 1986, S. 81 ff.

21 Ebenso *Tipke/Kruse*, AO, Vor § 347 Rdnr. 5; *Dumke*, in: Schwarz, AO, Vor §§ 347–368 Rdnr. 33; *Birkenfeld*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Vor § 347 AO Rdnr. 4.

22 *Tipke/Kruse*, AO, § 78 Rdnr. 2; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 78 Rdnr. 2; *Lüdicke* (Fn. 20), S. 14; *Stadie*, BB 1977, 1648.

des Verwaltungsaktes . . . gerichtet ist; es schließt den Erlaß des Verwaltungsaktes ein“. Auch der Einspruchsbescheid als Abschluß des Vorverfahrens ist ein Verwaltungsakt. Das stellt § 348 Nr. 1 AO n. F. klar, wenn er ausdrücklich erwähnt, daß der (sonst mögliche) Einspruch gegen Einspruchsentscheidungen nicht statthaft ist. Anders als beim Vorverfahren der VwGO, bei der man eher die Ansicht vertreten kann, das Vorverfahren sei – ähnlich dem Mahnbescheid im Zivilverfahren²³ – in vollem Umfang ein Teil der Regelungsmaterie „Prozeßrecht“, ist dies im Steuerrecht nicht möglich und im Hinblick auf die andersartige Kompetenzregelung auch nicht notwendig. Insoweit liegt im Steuerrecht die Problematik wesentlich einfacher.

3.2 Argumente gegen das Vorliegen eines gerichtlichen Verfahrens

Trzaskalik²⁴ hat die Auffassung vertreten, das Widerspruchsverfahren nach der VwGO sei ein dem Bereich der rechtsprechenden Gewalt zuzuordnendes Verfahren, weil das Verwaltungsverfahrensrecht nur regelt, wie der Gesetzesvollzug zustande kommt, und das Widerspruchsverfahren nicht regelt, wie die Verwaltung materielle Rechte und Pflichten der Bürger begründe. Diese Argumentation ist aber nicht zwingend. Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens kann auch die Überprüfung sein, ob solche Rechte und Pflichten rechtmäßig begründet worden sind. So ist auch das Wiederaufgreifen des Verfahrens nach § 51 VwVfG mit dem Ziel der Überprüfung eines Verwaltungsaktes ein Verwaltungsverfahren.

3.3 Zur „Doppelnatur“ des Vorverfahrens

Wenn dem Vorverfahren meist eine „Doppelnatur“ zwischen Gerichts- und Verwaltungsverfahren zugeschrieben wird, so ist das unpräzise. Dem Prozeß gehört als Sachurteilsvoraussetzung lediglich das nach § 122 AO bekanntgegebene Ergebnis jenes Verfahrens, der Einspruchsbescheid, an. Das Verwaltungsverfahren selbst endet hingegen schon vorher mit dem Erlaß des Einspruchsbescheides. Unterscheidet man zwischen dem Ergebnis des Verwaltungsverfahrens (Einspruchsentscheidung) und dem beim Erlaß dieser Entscheidung ablaufenden dynamischen Prozeß (Verwaltungsverfahren), so zeigt sich, daß man das Bindeglied, den Einspruchsbescheid, im Grunde aus verschiedenen Blickwinkeln sieht, wenn ihm eine Doppelnatur zugeschrieben wird.

²³ So der auf den ersten Blick überraschende, aber durchaus folgerichtige Vergleich von Trzaskalik (Fn. 4), S. 53.

²⁴ Trzaskalik (Fn. 4), S. 20 ff. Ausführlich zu ihm Hofmann (Fn. 17), S. 605/607.

4. Das Fehlen einer Rechtsschutzfunktion des Vorverfahrens

Die de lege lata eindeutige Feststellung, daß zumindest das steuerliche Vorverfahren ein Verwaltungsverfahren ist, sagt aber noch nichts über seine Funktionen aus. Allgemein wird darauf hingewiesen, das Verfahren habe für den Steuerpflichtigen eine Rechtsschutzfunktion, für die Verwaltung eine Kontrollfunktion und für die Gerichte eine Filterfunktion²⁵. An der Kontrollfunktion für die Verwaltung und der Filterfunktion für die Gerichte besteht kein Zweifel. Beide Funktionen sind allerdings nicht nur verschiedene Seiten einer einheitlichen Medaille, sondern eigenständige Funktionen. Das zeigt sich bei der noch zu erörternden Frage, ob das Vorverfahren zur Disposition der Verwaltung oder der Finanzgerichte steht.

Hingegen hat das Vorverfahren nicht die häufig reklamierte Rechtsschutzfunktion. Das Vorverfahren ist zwar ein notwendiges Durchgangsstadium, damit der Steuerpflichtige zum Gericht gelangen kann²⁶. Das ist aber bei jedem nur auf Antrag des Steuerpflichtigen einzuleitenden Verwaltungsverfahren ebenso der Fall, ohne daß man versucht wäre, diesem Antrag eine spezifische Rechtsschutzfunktion zuzuschreiben.

4.1 Rechtsschutz nur durch Gerichte

Nach Art. 92 GG ist die rechtsprechende Gewalt den Richtern anvertraut. Diese Vorschrift bedeutet eine ausschließliche Zuweisung der rechtsprechenden Gewalt an die Gerichte²⁷. Wenn bisweilen behauptet wird, der Gesetzgeber könne einen Rechtsschutz auch durch (formelle) Verwaltungsverfahren gewähren, so beruht dies auf einem Mißverständnis: Natürlich kann der Gesetzgeber, wie dies z. B. bei den Beschlußabteilungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen oder des Bundeskartellamts geschehen ist²⁸, Entscheidungsorganen innerhalb einer Verwaltungsbehörde eine weitgehende²⁹ Unabhängigkeit einräumen. Er könnte möglicherweise so auch Rechtsbe-

25 Statt aller *von Groll*, in: Gräber, FGO, 3. Aufl., § 44 Rdnr. 7; *Tipke/Kruse*, AO, Vor § 347 Rdnr. 2 ff.; *Streck*, Der Steuerstreit, 1986, Rdnr. 337; *Birkenfeld*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Vor § 347 Rdnr. 5 ff. Zu abweichenden Gewichtungen im Verwaltungsrecht vgl. die Nachweise bei *Hofmann* (Fn. 17), S. 605/606.

26 Daraus schließt *Renck*, DÖV 1973, 264/266 f. auf die Rechtsschutzfunktion, die er sogar als primäre Funktion des Vorverfahrens ansieht.

27 Statt aller *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, 2. Aufl., Art. 92 Rdnr. 8; *Wolfgang Meyer*, in: von Münch, GG, 2. Aufl., Art. 92 Rdnr. 5.

28 Zu beiden *Rittner*, Das Ermessen der Kartellbehörde, in: Festschrift für Heinz Kaufmann, 1972, S. 307/315 ff.

29 Die Grenze solcher ministerialfreien Räume (ausführlich dazu *Wolfgang Müller*, JuS 1985, 497) liegt im Prinzip des demokratischen Rechtsstaats (Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG), das es verbietet, Entscheidungen von politischem Gewicht aus der Kontrolle

helfsstellen organisieren³⁰. Aber das Vorverfahren und die es abschließende Einspruchsentscheidung bleiben Handlungen der Exekutive, der die für den Bereich „Rechtsprechung“ konstitutive Eigenschaft fehlt, gegenüber Rechtssuchenden verbindlich zu entscheiden und damit ein gegenüber Exekutive und Gesetzgebung unabhängiges Gegengewicht zu bilden³¹. Deshalb ist gegen diese Entscheidungen nach Art. 19 Abs. 4 GG zwingend der Weg zu den Gerichten eröffnet. Das Verwaltungsverfahren ist typischerweise bipolar, der Bürger ist der Verwaltung untergeordnet. Das Gerichtsverfahren ist hingegen typischerweise dreiseitig, weil sich hier die Behörde und der Betroffene vor dem unabhängigen Richter auf der Ebene der Gleichordnung treffen. Es bleibt festzuhalten: Die Widerspruchsbehörde ist kein Gericht und gewährt deshalb keinen Rechtsschutz³². Rechtsschutz gewährt nur der Richter. Die Einlegung des Einspruchs ist kein Rechtsschutzbegehren, sondern diesem vorgeschaltet³³.

4.2 Argumente der Gegenauffassung

Alle Gründe, die man für die Rechtsschutzfunktion des Vorverfahrens anführt, überzeugen nicht. Wenn die Verwaltung auf den Einspruch des Steuerpflichtigen hin den Steuerbescheid aufhebt, wird dadurch zwar der Gang zum Gericht entbehrlich. Der Steuerpflichtige kommt auf diese Weise einfacher zum Ziel. Ob das auch kostengünstiger ist³⁴, erscheint hingegen zweifelhaft, wenn er sich – wie meist – einen Berater nehmen muß und dessen Kosten im Erfolgsfalle nicht erstattet erhält. Daß der Steuerpflichtige, wenn er Einspruch einlegt, keinen Rechtsschutzanspruch gegenüber der Verwaltung erhebt, zeigt

der Exekutive herauszunehmen (BVerfG v. 27. 4. 1959 – 2 BvF 2/58, E 9, 268/280 – brem. PersonalvertretungG; BVerfG v. 20. 6. 1967 – 2 BvL 10/64, E 22, 106/113 – Steuerausschüsse).

30 Vgl. BVerfG v. 20. 6. 1967 – 2 BvL 10/64, E 22, 106/113. Zur rechtspolitischen Frage, ob die Rechtsbehelfsstellen stärker verselbständigt werden sollen, vgl. die abgewogenen Ausführungen im Bericht der Arbeitsgruppe „Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren nach der Abgabenordnung“ vom Mai 1989, S. 53 ff. (dazu der Bericht von *Szymczak*, DB 1989, 2092 und BMF-Finanznachrichten Nr. 34/89 vom 20. 6. 1989).

31 *Kirchhof*, Der Auftrag des Grundgesetzes an die rechtsprechende Gewalt, in: *Richterliche Rechtsfortbildung – Festschrift der Juristischen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg*, 1986, S. 11.

32 Besonders deutlich *Trzaskalik* (Fn. 4), S. 41.

33 BVerwG v. 8. 12. 1965 – V C 21.64, E 23, 25/27 sagt zu Recht: „Das reine Widerspruchsverfahren ist ebensowenig ein gerichtsähnliches Verfahren, wie der Widerspruchsbescheid keine Streitscheidung über den ursprünglichen Verwaltungsakt ist; er ist vielmehr der modifizierte Verwaltungsakt selbst“.

34 Auf diesen Vorteil wird nicht selten hingewiesen, vgl. *von Groll*, in: *Gräber, FGO*, 3. Aufl., § 44 Rdnr. 7.

sich auch darin, daß es ihm nicht freigestellt ist, ob er diesen Weg beschreiten will oder nicht lieber direkt das Gericht anrufen würde. Er wird hierzu vielmehr im Interesse der Verwaltung und der Gerichte – also aus Gründen des Allgemeinwohls – auch gegen seinen Willen gezwungen.

Auch das häufig angeführte Standardargument, das Gericht könne nur die Rechtmäßigkeit, die Behörde hingegen auch die Zweckmäßigkeit überprüfen, geht in prinzipieller Weise an der Sache vorbei. Geht man davon aus, mit „Zweckmäßigkeit“ seien gerichtlich nicht voll überprüfbare Verwaltungsspielräume (Ermessen, Beurteilungsspielraum) gemeint³⁵, so kann zwar die Rechtsbehelfsbehörde auch insoweit die Verwaltungsentscheidung modifizieren. Der Umstand, daß die Gerichte als die spezifischen Rechtsschutzorgane diese Entscheidungsspielräume jedoch nur auf ihre Grenzen hin überprüfen können³⁶, zeigt bereits, daß es sich nicht um eine Frage des subjektiven Rechtsschutzes handelt. Die Rechtsbehelfsbehörde prüft nämlich diese Fragen nur unter dem Aspekt, ob die Entscheidung gerade unter dem Gesichtspunkt der Verwaltung zweckmäßig ist, ohne daß dem ein subjektives Recht des Steuerpflichtigen korrespondiert. Es muß zu Irrtümern führen, einen Umstand als Argument für die Rechtsschutzfunktion heranzuziehen, den die zum individuellen Rechtsschutz berufenen Gerichte gerade nicht prüfen können.

4.3 Historische Gründe für die Reklamierung einer Rechtsschutzfunktion

Die Ursache dafür, daß das Vorverfahren häufig noch als Rechtsschutzverfahren angesehen wird, liegt letztlich in der historischen Entwicklung des gerichtlichen Rechtsschutzes aus der Administrativjustiz des 19. Jahrhunderts³⁷. Die Vorstellung, daß die Verwaltungsbehörden Rechtsschutz gewähren und die gerichtliche Entscheidung lediglich eine weitere Kontrollinstanz darstelle, hielt sich im Steuerrecht aufgrund der Gesetzeslage länger als im Bereich des allgemeinen Verwaltungsrechts und wirkte auf das gedankliche Verständnis des Verhältnisses von Verwaltung und Rechtsprechung nach. Erst durch die Schaffung der FGO begann ein Prozeß des Umdenkens³⁸.

Die Reichsabgabenordnung vom 22. 5. 1931 regelte im Abschnitt „Rechtsmittel“ (§§ 228 ff.) das gesamte Rechtsschutzverfahren. Im „Berufungsverfahren“ (§ 229), das für die Rechtsmittel gegen Steuerbescheide, Feststellungsbescheide und Steuermeßbescheide galt, führte der Rechtsmittelzug nach dem Einspruch

35 So ausdrücklich *Tipke/Kruse*, AO, Vor § 347 Rdnr. 2.

36 § 114 VwGO, § 102 FGO, § 54 Abs. 2 SGG, § 70 Abs. 5 GWB.

37 Dazu *Trzaskalik* (Fn. 4), S. 27 ff. und *Schwarze* (Fn. 6), S. 17 ff. Über die Trennung von Verwaltung und Justiz vgl. *Drews*, ZgesStaatsw. 78 (1924), S. 586 ff.; *Menger*, System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes, 1954, § 18.

38 Zur Entwicklung der Finanzgerichtsbarkeit mit weiteren Nachweisen *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Band 1, 1991, S. 384 ff.

an das Finanzamt und der Berufung zu den Finanzgerichten zu der Rechtsbeschwerde an den RFH/BFH. Die Finanzgerichte waren jedoch keine mit voller richterlicher Unabhängigkeit ausgestatteten Gerichte, sondern bei den Länderfinanzämtern eingerichtete Spruchkörper der Verwaltung. Erst nach dem Inkrafttreten des Grundgesetzes erlangten sie zuerst in den Besatzungszonen und später dann durch das Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit vom 22. Oktober 1957³⁹ den Status als Gerichte im verfassungsrechtlichen Sinn, ohne daß dies gerichtsverfassungsrechtlich seinen klaren Niederschlag fand. Seinerzeit verstand man die Abfolge von Rechtsbehelfen und Rechtsmitteln als einheitlichen Instanzenzug. *Becker-Riewald-Koch*⁴⁰ formulierten diese Sicht noch plastisch, wenn sie sagen, die §§ 228 RAO regelten alle Fragen „über den Rechtsschutz, den die Verwaltungsbehörden selbst gewährten . . . als auch über den Rechtsschutz, der durch die Finanzgerichte und den Bundesfinanzhof . . . gewährt wurde“. Die bis zum Inkrafttreten der FGO am 1. 1. 1966 beibehaltene Terminologie, daß gegen Einspruchsentscheidungen des Finanzamtes die „Berufung“ an das Finanzgericht möglich sei, leistete viel länger als im Bereich des allgemeinen Verwaltungsrechts der prinzipiell falschen Sicht Vorschub, als sei die durch die FGO eingeführte Klage ein Rechtsmittel gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes⁴¹.

5. Zum inhaltlichen Verständnis des steuerrechtlichen Vorverfahrens

Trennt man sich von der Vorstellung, daß das Gericht im Rahmen der Klage über die Einspruchs- oder Beschwerdeentscheidung befindet und das steuerliche Vorverfahren dem individuellen Rechtsschutz des Bürgers dient, sind wesentliche Hindernisse beseitigt, die einem sachgemäßen Verständnis des steuerlichen Vorverfahrens im Wege stehen.

5.1 Die bloße Anstoßfunktion des Einspruchs

Ziel des Einspruchsverfahrens ist es, der Verwaltung die Möglichkeit zu eröffnen, sich durch eine letzte Überprüfung nochmals Gewißheit darüber zu verschaffen, ob sie sich mit dem von ihr erlassenen Hoheitsakt der gerichtlichen Auseinandersetzung stellen oder ihre Entscheidung nachbessern will⁴². Grundsätzlich folgt aus dem Gebot der Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 20 Abs. 3 GG, daß die Verwaltungsbehörde jederzeit überprüfen

39 BGBl. I S. 1746 = BStBl. I S. 545.

40 *Becker/Riewald/Koch*, AO und FGO, 9. Aufl., 1968, Vor § 228 RAO Anm. (1).

41 Zu Recht sagt BFH v. 24. 7. 1984 – VII R 122/80, BStBl. II 1984, 791/793, daß es sich bei der Klage um „ein eigenständiges gerichtliches Rechtsschutzverfahren und nicht um die Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens“ handelt.

42 *Trzaskalik* (Fn. 4), S. 58 ff.

kann und muß, ob die von ihr erlassenen Verwaltungsakte der Rechtslage entsprechen, und sie erforderlichenfalls zu korrigieren hat. Diese Befugnis ist grundsätzlich nicht von der Einlegung eines Rechtsbehelfes abhängig. Wie § 130 Abs. 1 AO zeigt, kann z. B. ein rechtswidriger Haftungsbescheid jederzeit aufgehoben werden. Auch der verspätete Einspruch und der Einspruch einer nicht in ihren Rechten verletzten Person können, wenn keine speziellen Vorschriften entgegenstehen, deshalb im Ergebnis diesen Erfolg herbeiführen. Insoweit kann man sagen, daß der Einspruch nur eine Anstoßfunktion hat. Das zeigt sich auch darin, daß die Finanzbehörde nach § 367 Abs. 2 S. 1 AO die Sache, selbst wenn der Betroffene nichts vorträgt, in vollem Umfang zu überprüfen hat⁴³. Die Erhebung des Einspruchs ist eine Obliegenheit des Steuerpflichtigen und Voraussetzung dafür, daß er klagen kann. Denn wenn nicht die Voraussetzungen der Untätigkeitsklage vorliegen, ist die Klage nach § 44 Abs. 1 FGO nur zulässig, wenn die Behörde durch eine Einspruchsentscheidung eine Abänderung abgelehnt hat. Hatte die Behörde die Möglichkeit, ihre Entscheidung zu korrigieren, so ist es gleichgültig, ob und wie sie diese Möglichkeit genutzt hat. Die Möglichkeit, eine Verpflichtungsklage auf Erlaß einer Einspruchsentscheidung zu erheben, besteht hingegen nicht⁴⁴. Das muß selbst dann gelten, wenn der Einspruchsführer möchte, daß die Ermessensentscheidung des Finanzamtes (z. B. bei einem Haftungsbescheid) von diesem selbst erneut auf ihre Zweckmäßigkeit überprüft wird und dies dem Gericht im Hinblick auf § 102 FGO verwehrt wäre. Soweit die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung eine abweichende Ansicht vertritt, beruht dies auf der unzutreffenden Vorstellung, daß das Vorverfahren ein Rechtsschutzverfahren ist und deshalb ein subjektives Recht auf eine Einspruchsentscheidung besteht.

5.2 Die Berücksichtigung anderer öffentlicher oder privater Interessen

Die Interessenlage liegt anders, wenn weitere private oder öffentliche Interessen in die Betrachtung einzubeziehen sind, die einer jederzeitigen Abänderung entgegenstehen. Im allgemeinen Verwaltungsrecht ist dies vor allem beim Vertrauensschutz eines Dritten der Fall, z. B. des Nachbarn des Bauherrn, der im Steuerrecht nur eine geringe Bedeutung hat⁴⁵. Auf der Überlagerung durch

43 Die fehlende Begründung macht im Hinblick auf § 367 Abs. 2 S. 1 AO den Einspruch nicht etwa unzulässig, BFH v. 8. 11. 1972 – I R 257/71, BStBl. II 1973, 120; BFH v. 27. 11. 1985 – II R 90/83, BStBl. II 1986, 243.

44 Nachweise über den wenig transparenten Meinungsstand bei *Kopp*, VwGO, 9. Aufl., vor § 68 Rdnr. 13. Wie hier dezidiert *Trzaskalik* (Fn. 4), S. 55 f. und *Renck*, DÖV 1976, 264/266.

45 Derartige Drittinteressen greifen z. B. ein, wenn es um die Änderung eines Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheides (§§ 185 ff. AO) geht, bei dem die Beseitigung der Belastung für eine Gemeinde zugleich Nachteile für eine andere Gemeinde schafft. Sie werden dort durch § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO und § 189 AO geschützt.

andere – nämlich öffentliche – Interessen beruht andererseits auch die Regelung des § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO, wonach ein Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen nur geändert werden kann, wenn es dieser vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist beantragt hat. Diese Regelung stellt das Haushaltsinteresse des Staates, auch falsche Steuerbescheide durchzusetzen, vor das Interesse, nur rechtmäßige Bescheide bestehen zu lassen. Bei Steuerbescheiden kann deshalb auch (anders als z. B. bei Haftungsbescheiden) nur auf einen fristgerecht eingelegten Einspruch eine dem Einsprecher günstige Korrektur erfolgen, da nur bis zu dieser zeitlichen Grenze ein Vertrauensschutz zurückzustehen hat⁴⁶. Die Entscheidungen im Einspruchsverfahren spiegeln also jeweils die Rechtslage des materiellen Rechts wider. Dieses bestimmt darüber, welche Entscheidungsmöglichkeiten bestehen.

5.3 Der Devolutiveffekt bei der Beschwerde

Das materielle Recht entscheidet auch, wenn – wie dies heute noch bei der Beschwerde der Fall ist – nicht die Ausgangsbehörde (Finanzamt/Hauptzollamt), sondern die vorgesetzte Behörde (Oberfinanzdirektion) über den Rechtsbehelf zu entscheiden hat. Die Entscheidungsgewalt der vorgesetzten Behörde beruht hier auf ihrer Aufsichtsfunktion und ist durch diese begrenzt. Daß sie im Rahmen dieser Aufsichtsgewalt ausnahmsweise auch nach außen tätig werden kann, beruht auf § 368 Abs. 2 AO a. F.⁴⁷. Aus der Sicht dieser Aufsichtsgewalt sind auch Konkurrenzprobleme zu lösen, die sich ergeben, wenn das Finanzamt und die OFD über den Inhalt der im Beschwerdeverfahren zu treffenden Entscheidung unterschiedlicher Meinung sind⁴⁸. Da die Beschwerdeverfahren nur rund 4% aller Vorverfahren ausmachen und die Problematik ab 1. 1. 1996 durch das einheitliche Einspruchsverfahren entfällt, soll dieser Fragenkreis jedoch nicht vertieft werden.

46 BVerwG v. 19. 5. 1965 – V C 143.63, E 21, 142/145 sagt zu Recht: „Der Grundsatz der Rechtssicherheit – bezogen auf die „Bestandskraft“ von Bescheiden – gewinnt bei den Verwaltungsakten im allgemeinen erst dann den Vorrang, wenn Unanfechtbarkeit eingetreten ist. Sonst ist in aller Regel dem Grundsatz der Bindung an Gesetz und Recht der Vorzug zu geben.“ Deshalb muß beispielsweise die Verwaltungsbehörde auch bis zum Eintritt der Bestandskraft in der Lage sein, Verwaltungsakte zu ändern, auch wenn die Voraussetzungen der Änderungsvorschriften nicht vorliegen.

47 Dazu *Trzaskalik* (Fn. 4), S. 46 ff.

48 Die Ausgangsbehörde entscheidet über denselben Rechtsbehelf, doch ist ihr Entscheidungsumfang minderen Rechts, da sie keine „Verwerfungskompetenz“ besitzt, *Renck*, DÖV 1973, 264/265.

5.4 Die *reformatio in peius*

In diesem Zusammenhang ist auch die *reformatio in peius* anzusprechen. Ob sie im Widerspruchsverfahren nach der VwGO zulässig ist, ist umstritten⁴⁹. Das BVerfG⁵⁰ bejaht das, wenn das Gesetz nicht ausdrücklich etwas Gegenteiliges bestimmt. § 367 Abs. 2 S. 2 AO läßt sie ausdrücklich zu, während für die Beschwerde in § 368 AO eine entsprechende Vorschrift fehlt. Erkennt man, daß das Vorverfahren keine Rechtsschutzfunktion hat, ergibt sich daraus, daß jedenfalls die *reformatio in peius* im Beschwerdeverfahren nicht schon deshalb ausgeschlossen sein kann, weil sie in dem auf individuellen Rechtsschutz abzielenden Gerichtsverfahren gilt. Hat der Einspruch nur eine Anstoßfunktion, ergibt sich ihre Zulässigkeit vielmehr folgerichtig daraus, daß die Behörde ihre Entscheidung grundsätzlich nach Art. 20 Abs. 3 GG voll an die Rechtslage anzupassen hat, wenn nicht spezielle Vorschriften ihr dies verbieten. Schranken setzt nur der Vertrauensschutz. Und dieser besteht gerade nicht, weil – wie es das BVerfG⁵¹ formuliert – der Steuerpflichtige durch seinen Einspruch selbst die „Ursache für die Unbeständigkeit des Verwaltungsaktes gesetzt“ hat.

Vor diesem Hintergrund ist es durchaus nicht selbstverständlich, daß bei der Beschwerde das Verbot der *reformatio in peius* gilt⁵². Denn, ausgehend vom Grundprinzip, müßte dem Gesetz gerade ausdrücklich ein darauf gerichteter Wille des Gesetzgebers zu entnehmen sein⁵³. Die bloße Gegenüberstellung des unterschiedlichen Wortlauts der §§ 367, 368 AO führt nicht weiter, weil daraus nicht zwingend auf einen entsprechenden Regelungswillen des Gesetzgebers geschlossen werden darf. So bestimmt z. B. § 367 Abs. 2 S. 1 AO für den Einspruch ausdrücklich, daß die Behörde die Entscheidung in vollem Umfang zu überprüfen hat. Auch eine solche Regel fehlt für die Beschwerde. Dennoch wird nicht bezweifelt, daß dies hier analog gilt⁵⁴. Dann könnte folgerichtig auch § 367 Abs. 2 S. 2 AO für die Beschwerde analog gelten. Ob sich daran etwas ändert, weil der Gesetzgeber – wie *Tipke/Kruse* meinen – in Kenntnis der umfassenden Regelung in § 243 Abs. 3 RAO die Unstimmigkeit im Wortlaut nicht beseitigt hat, ist zweifelhaft. Denn einerseits handelt der Gesetzgeber nicht durch Unterlassen, sondern durch positives Tun. Und andererseits ist dem Gesetzgebungsverfahren nicht zu entnehmen, daß die Übernahme der entsprechenden Formulierungen aus der RAO mit einem entsprechenden gesetzgeberischen Differenzierungswillen verbunden war.

49 Ausführlich *Hess* (Fn. 13); *Kopp*, VwGO, 9. Aufl., § 68 Rdnr. 10.

50 BVerfG v. 23. 5. 1962 – V C 73.61, E 14, 175/178.

51 BVerfG v. 23. 5. 1962 – V C 73.61, E 14, 175/179.

52 Dies wird allgemein angenommen, vgl. ausführlich *Tipke/Kruse*, AO, § 368 Rdnr. 4.

53 BVerfG v. 23. 5. 1962 – V C 73.61, E 14, 175/178.

54 *Tipke/Kruse*, AO, § 368 Rdnr. 4.

III. Die Prozeßvoraussetzung des abgeschlossenen Vorverfahrens

§ 44 Abs. 1 FGO bestimmt, daß eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage⁵⁵ grundsätzlich nur zulässig ist, „wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist“. Nur dann, wenn die Voraussetzungen der Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO vorliegen, können diese Klagen ohne Beendigung des Vorverfahrens erhoben werden. Folgt man der Auffassung, daß das steuerrechtliche Vorverfahren keine Rechtsschutzfunktion hat, sondern allein dem öffentlichen Interesse dient, so ergeben sich daraus Konsequenzen für die Auslegung der Prozeßvoraussetzung „erfolgloses Vorverfahren“. Das ist in einzelnen Beziehungen kurz zu skizzieren.

1. Unerheblichkeit des Inhalts der Einspruchsentscheidung

Aus der bloßen Anstoßfunktion des Vorverfahrens folgt, daß es der Behörde überlassen bleibt, ob und wie sie ihre Chance wahrnimmt. Für den Zugang zum Gericht ist es daher gleichgültig, wie die Entscheidung im Vorverfahren zustande kommt und ob sie richtig oder unrichtig ist. Entscheidend für die Zulässigkeit der Klage ist allein das Faktum, daß sie vorliegt und damit dokumentiert ist, daß die Behörde die Überprüfungsmöglichkeit gehabt hat.

1.1 Verstoß gegen Verfahrensvorschriften

Daraus folgt als erstes, daß es für die Zulässigkeit der finanzgerichtlichen Klage gleichgültig ist, ob das Vorverfahren nach den Verfahrensvorschriften ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Deshalb ist es auch nicht erforderlich, daß die ergehende Entscheidung förmlich als Einspruchsentscheidung bezeichnet wird⁵⁶. Auch die Behandlung des Einspruchs als Beschwerde oder umgekehrt und damit die Entscheidung der nicht zuständigen Behörde ist ohne Folgen⁵⁷.

1.2 Die Zurückweisung als unzulässig

Daraus folgt weiter, daß es gleichgültig ist, ob die Rechtsbehelfsstelle den Rechtsbehelf als unzulässig oder als unbegründet zurückgewiesen hat. Wurde

55 Auch dann, wenn sich die Anfechtungsklage gegen einen nichtigen Verwaltungsakt richtet, muß das Vorverfahren eingehalten werden. Jedoch ist bei Fristversäumung in diesem Fall die Feststellungsklage nach § 41 Abs. 2 S. 2 FGO immer noch möglich, vgl. BFH v. 26. 6. 1985 – IV R 62/83, NVwZ 1987, 359/360.

56 BFH v. 8. 2. 1974 – III R 140/70, BStBl. II 1974, 417 (Ablehnung eines erneuten Erstattungsantrages als Einspruchsbescheid).

57 BFH v. 18. 3. 1970 – I R 176/69, BStBl. II 1970, 556; BFH v. 20. 5. 1987 – II R 44/84, BStBl. II 1988, 229/230.

der Einspruch wegen Verspätung vom Finanzamt zu Recht als unzulässig zurückgewiesen, dann ist die Klage dennoch zulässig; sie ist jedoch nicht begründet, weil der Verwaltungsakt bestandskräftig ist und das Finanzgericht deshalb nach § 124 Abs. 1 AO⁵⁸ an seiner inhaltlichen Überprüfung gehindert ist⁵⁹. Gleiches gilt, wenn der Einspruch zu Unrecht als unzulässig zurückgewiesen wurde⁶⁰. Das Finanzgericht überprüft dies, sieht sich an der inhaltlichen Überprüfung nicht durch die Bestandskraft gehindert und entscheidet in der Sache.

1.3 Die Wiedereröffnung des Rechtsweges durch sachliche Entscheidung?

Eine besondere Situation liegt vor, wenn die Behörde den verspäteten Einspruch nicht als unzulässig, sondern fälschlich als unbegründet zurückweist. Dann liegt eine Rechtsbehelfsentscheidung vor, die den Klageweg eröffnet. Die Klage ist daher zulässig⁶¹. Ob das Finanzgericht auch in der Sache entscheiden kann, ist eine Frage der Begründetheit und hängt davon ab, ob es in der Kompetenz der Finanzbehörde liegt, den Rechtsweg trotz Vorliegens einer bestandskräftigen Entscheidung wieder zu eröffnen. Das Bundesverwaltungsgericht bejaht dies, und zwar selbst dann, wenn die Rechtsbehelfsbehörde überhaupt nicht erkannt hatte, daß der Widerspruch verspätet war⁶². In gleicher Weise entscheidet das Bundessozialgericht⁶³.

58 Zur Tatbestandswirkung wirksam gewordener Verwaltungsakte auch für das Finanzgericht *Tipke/Kruse*, AO, § 124 Rdnr. 1.

59 Grundlegend BFH v. 24. 7. 1984 – VII R 122/80, BStBl. II 1984, 791/792 mit ausführlicher Erörterung der früheren gegenteiligen Auffassung; BFH v. 11. 10. 1977 – VII R 73/74, BStBl. II 78, 154; BFH v. 26. 6. 1985 – IV R 62/83, NVwZ 1987, 359; BFH v. 1. 4. 1992 – VII S 15/92, BFH/NV 1993, 173. Ebenso BVerwG v. 16. 1. 64 – VIII C 72.62, DVBl. 1965, 89.

60 BFH v. 24. 7. 1984 – VII R 122/80, BStBl. II 1984, 791; BFH v. 26. 6. 1985 – IV R 62/83, NVwZ 1987, 359.

61 BFH v. 24. 7. 1984 – VII R 122/80, BStBl. II 1984, 791.

62 BVerwG v. 16. 1. 1964 – VIII C 72.62, DVBl. 1965, 89: „Entscheidet sie (die Behörde) aus Erwägungen, die im Verwaltungsprozeß grundsätzlich nicht überprüft werden können, oder deshalb weil sie die Fristversäumung nicht erkannt hatte, über den verspätet eingelegten Einspruch sachlich, so eröffnet diese Entscheidung den Weg zu einer gerichtlichen Sachprüfung, ohne daß im Verwaltungsprozeß von Amts wegen geprüft werden kann, ob der Einspruch fristgemäß eingelegt war oder seitens der Behörde geltend gemacht werden kann, der Widerspruchsbescheid eröffne den Weg zu einer Sachentscheidung deshalb nicht, weil der angefochtene Verwaltungsakt oder der Ablehnungsbescheid schon vorher unanfechtbar gewesen sei.“ Ebenso BVerwG v. 7. 1. 1972 – IV C 61.69, DVBl. 1972, 423; BVerwG v. 13. 12. 1967 – IV C 124.65, E 28, 305/308.

63 BSG v. 12. 10. 1979 – 12 RK 19/78, BSGE 49, 85.

Ob der Behörde die Kompetenz zur erneuten Eröffnung des Rechtsweges zusteht, ist primär eine Frage des materiellen Rechts. Diese Möglichkeit scheidet von vornherein aus, wenn die Finanzbehörde durch Vorschriften wie z. B. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO gebunden ist, die ihr die Änderung des Verwaltungsaktes im öffentlichen oder Individualinteresse verbieten. Gibt es derartige Vorschriften bei einem rechtswidrigen belastenden Verwaltungsakt – z. B. bei einem Haftungsbescheid – nicht, kann sie diesen Bescheid jederzeit zurücknehmen. Ob sie in einem solchen Fall nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist statt dessen auch durch eine inhaltliche Entscheidung über einen verspäteten Einspruch den Weg zu den Gerichten neu eröffnen kann, ist zweifelhaft. Die Beantwortung der Frage hängt davon ab, ob die Wiedereröffnung des Rechtsweges ein bloßes minus gegenüber der Rücknahme darstellt. Es besteht insoweit ein sachlicher Unterschied, ob ein belastender Verwaltungsakt zurückgenommen wird, was verfahrensmäßig lediglich eine interne Arbeitsbelastung der Verwaltungsbehörde verursacht, oder ob die Behörde den Rechtsweg neu eröffnet und damit eine zusätzliche Belastung der Gerichte schafft. Wenn § 358 S. 2 AO bestimmt, daß der verspätete Rechtsbehelf ausnahmslos unzulässig zu verwerfen ist, so trägt das geltende Steuerrecht dieser unterschiedlichen Sachwertung Rechnung und schließt die Wiedereröffnung des Rechtsweges auf einen verspäteten Einspruch hin auch in solchen Fällen aus, in denen eine Rücknahme möglich wäre⁶⁴.

1.4 Klage bei voll erfolgreichem Vorverfahren

Eine weitere Frage ist, ob der Rechtsweg auch eröffnet wird, wenn dem Begehren des Steuerpflichtigen voll Rechnung getragen wird, ohne daß der Bescheid vollständig aufgehoben wird. Gemeint sind die Fälle, in denen der Steuerpflichtige seinen Einspruch nur auf bestimmte Punkte beschränkt, von denen er sich beschwert fühlt, und die Finanzbehörde seinem Einspruch in diesem Umfang stattgibt. Überwiegend wird angenommen, daß er dennoch Klage erheben und sie auf solche Einwendungen stützen kann, die er nicht bereits im Einspruchsverfahren vorgebracht hat⁶⁵. Dies ist eine folgerichtige Konsequenz der fehlenden Rechtsschutzfunktion des Vorverfahrens, das der Behörde lediglich den Anstoß geben soll, vor dem Gang zum Gericht seine

64 Ebenso von Groll, in: Gräber, FGO, 3. Aufl., § 44 Rdnr. 19. In BFH v. 1. 4. 1992 – VII S 15/92, BFH/NV 1993, 173 hatte das Finanzamt im Falle eines Haftungsbescheides den verspäteten Einspruch als unbegründet und nicht als unzulässig zurückgewiesen. Der BFH betont, das Finanzamt könne nicht „wirksam auf die Einhaltung der Einspruchsfrist verzichten“.

65 Von Groll, in: Gräber, FGO, 3. Aufl., § 44 Rdnr. 21; Wartner, FR 66, 300; Zirkel, DStR 1967, 286; Tipke/Kruse, FGO, § 44 Rdnr. 4. A. A. FG Münschen v. 21. 7. 1982 – III 332/79 Z, EFG 1983, 57 und dem folgend v. Wallis, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, FGO, § 44 Rdnr. 10b.

Entscheidung nochmals am Maßstab des Gesetzes zu überprüfen. Hingegen liegt darin, wenn eine Begründung der Beschwer erfolgt, kein teilweiser Verzicht auf die von § 367 Abs. 2 S. 1 AO vorgeschriebene umfassende Überprüfung. Es wäre widersinnig, wenn derjenige, der keinerlei Begründung für seinen Einspruch gibt⁶⁶, weitergehend klagen könnte als derjenige, der bereits im Einspruchsverfahren seine Auffassung von der Rechtswidrigkeit des Bescheides begründet und später weitere zusätzliche Fehler feststellt⁶⁷.

2. Fehlen einer Rechtsbehelfsentscheidung bei Klageerhebung

Von der Frage, wie beschaffen die Einspruchsentscheidung sein muß, damit sie den Klageweg eröffnet, ist die andere Frage zu trennen, was geschieht, wenn eine diesen Anforderungen genügende Rechtsbehelfsentscheidung zum Zeitpunkt der Klageerhebung fehlt. Das geltende Recht sieht in diesen Fällen das Institut der Untätigkeitsklage (§ 46 Abs. 1 FGO) vor. Sie ist verfassungsrechtlich geboten⁶⁸, weil nur so gesichert ist, daß die Verwaltung den durch Art. 19 Abs. 4 GG statuierten Rechtsschutz nicht unangemessen behindern kann. Zwischen den beiden Extremen, der zum Zeitpunkt der Klageerhebung bereits vorliegenden Einspruchsentscheidung und der Untätigkeitsklage, gibt es einen Übergangsbereich, in dem die theoretisch klaren Grenzen zwischen dem durchgeführten Vorverfahren und der Untätigkeitsklage verwischt werden.

2.1 Verzicht durch Einlassung im Prozeß

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerwG⁶⁹ soll ausnahmsweise „aus Gründen der Prozeßökonomie“ das Vorverfahren überflüssig sein, wenn die für die Rechtsbehelfsentscheidung zuständige Behörde im Prozeß hinreichend deutlich mache, daß sie dem Begehren des Widersprechers nicht Rechnung

66 Vgl. Fn. 43.

67 Davon abzugrenzen ist der Fall, daß mehrere Gegenstände in einem Bescheid zusammengefaßt werden und der Steuerpflichtige nur einen dieser Bescheide mit dem Einspruch anfecht, vgl. BFH v. 16. 11. 1984 – VI R 176/82, BStBl. II 1985, 266/268 (Lohnsteuerpauschalierung und Lohnsteuerhaftung in einem Bescheid). Dann wird der nicht angefochtene Teil des Streitgegenstandes bestandskräftig.

68 Ule, DVBl. 1959, 537/539; Weides/Bertrams, NVwZ 1988, 673; Mattern/Mesmer, RAO, 1964, Vorbem. §§ 228 ff. Rdnr. 1808; Kopp, VwGO, 9. Aufl., § 75 Rdnr. 1.

69 BVerwG v. 11. 7. 1962 – V C 5.62, E 14, 307/309: Der angefochtene Verwaltungsakt lasse „mit Sicherheit erkennen, daß der Beklagte dem Begehren des Klägers . . . keinesfalls stattgeben wollte. Die Vorschaltung des Einspruchsverfahrens wäre also eine reine Formsache gewesen. In einem solchen Fall ist eine unmittelbar erhobene Klage zugleich als Einspruch und die Einlassung des Beklagten als Einspruchsbescheid anzusehen“. Ebenso BVerwG v. 27. 2. 1963 – V C 105.61, E 15, 306/310; BVerwG v. 6. 3. 1959 – VII C 71.57, DVBl. 1959, 777.

tragen wolle. Dann sei – so die gewöhnungsbedürftige Formulierung des BVerwG – die Klage der Widerspruch auf Einleitung des Vorverfahrens und die Stellungnahme der Behörde im Prozeß der Widerspruchsbescheid. Hier wird letztlich das Verfahren zur Disposition der Behörde und des Gerichts gestellt. Wann das Gericht einen Sonderfall annimmt, ist kaum prognostizierbar. Ebenso liegt es im – in keiner Weise überprüfaren – Belieben der Verwaltungsbehörde, ob sie sich im Prozeß derart einläßt oder die Abweisung der Klage als unzulässig mangels Vorverfahrens erstrebt. Die Auffassung verkennt auch den grundsätzlichen Unterschied zwischen Prozeßhandlungen gegenüber dem Gericht (Klage, Sachvortrag) und Erklärungen im Verwaltungsverfahren. Der BFH⁷⁰ hat nach einigen Zweifeln deshalb zu Recht abweichend entschieden: § 45 Abs. 1 FGO kenne die Sprungklage, die nur zulässig sei, wenn die Behörde innerhalb eines Monats durch ausdrückliche Prozeßerklärung zustimme. Diese Sperrwirkung schließe die Zulässigkeit einer Klage ohne Vorverfahren aus, bei der die Behörde nach Ablauf der Frist des § 45 Abs. 1 FGO oder formlos auf das Vorverfahren verzichte. Das ist sicherlich richtig. Aber man fragt sich doch, was denn wäre, wenn – wie dies geplant war⁷¹ und vernünftig wäre – die Sprungklage durch den Gesetzgeber beseitigt wird. Dann würde diese „Sperrwirkung“ der Sprungklage entfallen, und es wäre der Weg theoretisch frei, sich dem Bundesverwaltungsgericht anzuschließen. Auch dann dürfte die Entscheidung aber richtigerweise nicht anders ausfallen.

§ 44 Abs. 1 FGO gibt keinen Anhaltspunkt dafür, daß das Vorverfahren disponibel sein könnte. Es bedürfte guter Gründe, diese Norm gegen ihren Wortlaut auszulegen, solche fehlen jedoch. Würde das Vorverfahren nur im Interesse der Behörde die Nachbesserung ermöglichen, so wäre es folgerichtig, daß sie auf diese Wohltat verzichten und die Klage in jedem Fall sofort zulassen kann. Dient das Verfahren aber gleichwertig auch als Filter für den Zugang zu den überlasteten Gerichten, muß es den Finanzbehörden verwehrt sein, deren Arbeitsanfall dadurch zu regulieren, daß sie sich auf die Klage ohne Vorverfahren einlassen. Einerseits ist es rechtspolitisch bedenklich, der Behörde die Entscheidung darüber zu überlassen, ob die Klage ohne Vorverfahren zulässig ist oder nicht. Eine gerichtliche Kontrolle, ob diese aufgrund von sachgerechten Kriterien entscheidet, ist nicht vorgesehen. Andererseits wird diese Einlassung in nicht wenigen Fällen erfolgen, ohne daß die Kontrollfunktion vorher so genau wahrgenommen wurde, wie dies beim Zwang zum Absetzen einer schriftlichen Einspruchsentscheidung der Fall gewesen wäre.

70 BFH v. 16. 11. 1984 – VI R 176/82, BStBl. II 1985, 266/268.

71 Vgl. die Stellungnahme des Bundesrats zum FGO-Änderungsgesetz, BT-Drucks. 12/1061, S. 28.

2.2 Ergehen der Rechtsbehelfsentscheidung während des Vorverfahrens

Kann also auf eine Rechtsbehelfsentscheidung keinesfalls durch Einlassung auf die Sache vom Finanzamt ganz verzichtet werden, so ist damit noch nicht entschieden, ob es ausreicht, daß die Rechtsbehelfsentscheidung erst während des Gerichtsverfahrens ergeht. Sowohl der BFH⁷² als auch das BVerwG⁷³ gehen davon aus, daß es ausreichend ist, daß die Rechtsbehelfsentscheidung erst während des gerichtlichen Verfahrens ergeht, sehen also das abgeschlossene Vorverfahren nicht als Prozeßvoraussetzung, sondern als Sachurteilsvoraussetzung⁷⁴ an. In der Literatur⁷⁵ wird diese Möglichkeit, daß die anfangs unzulässige Klage „in die Zulässigkeit hineinwache“, kritisiert. In der Tat kann diese Auffassung Probleme schaffen. So hängt z. B. das Procedere des Gerichts unter Umständen davon ab, ob eine Abweisung der Klage als unzulässig erfolgt oder, wenn in der Sache zu entscheiden ist, eine Beweisaufnahme durchgeführt werden muß. Weist ein Finanzgericht die Klage mangels Vorverfahren als unzulässig ab, ergeht dann jedoch in der Revisionsinstanz die die Zulässigkeit der Klage herbeiführende Rechtsbehelfsentscheidung⁷⁶, so fehlt die erforderliche Beweisaufnahme, die der BFH als Revisionsgericht auch nicht nachholen kann.

Im Ergebnis ist jedoch der Rechtsprechung zu folgen: Es ist nämlich nicht selten zweifelhaft, welche Frist für die Entscheidung der Behörde im Sinne des § 46 Abs. 1 S. 1 und 2 FGO „angemessen“ ist. Ist diese Frist überschritten, ist die Untätigkeitsklage zulässig und das Klageverfahren ohne Einspruchsentscheidung fortzuführen. Ein Irrtum des Klägers in diesem Punkt würde hingegen die Gefahr der Abweisung der Klage als unzulässig begründen. Dies erscheint bei einem Verfahren, welches nicht dem individuellen Rechtsschutz des Steuerpflichtigen dient, sondern ihn im öffentlichen Interesse am sofortigen Beschreiten des durch Art. 19 Abs. 4 GG eröffneten Rechtsweges hindert, nicht angemessen. Daher ist analog § 46 Abs. 1 S. 3 FGO die vor Ablauf von sechs Monaten nach Einlegung des Einspruchs erhobene Klage auszusetzen⁷⁷. Nur wenn sich diese Problematik nicht stellt, überwiegen die von *von Groll*⁷⁸ aufgezeigten Bedenken.

72 BFH v. 17. 5. 1985 – III R 213/82, BStBl. II 1985, 521; BFH v. 21. 7. 1987 – IX R 80/83, BFH/NV 1988, 213.

73 BVerwG v. 13. 12. 1956 – I C 36.56, E 4, 203/204.

74 So BFH v. 22. 10. 1975 – I R 214/73, BStBl. II 1976, 76/77; BFH v. 16. 11. 1984 – VI R 176/82, BStBl. II 1985, 266/267.

75 Nachweise bei *von Groll*, in: Gräber, FGO, 3. Aufl., § 44 Rdnr. 27.

76 Sie ist auch in der Revisionsinstanz zu berücksichtigen, vgl. BFH v. 16. 11. 1984 – VI R 176/82, BStBl. II 1985, 266/267.

77 BVerwG v. 20. 1. 1966 – I C 24.63, E 23, 135; BFH v. 13. 10. 1977 – V R 57/74, BStBl. II 1978, 154; ausführliche Nachweise bei *Kopp*, VwGO, 9. Aufl., § 75 Rdnr. 17.

78 *Von Groll*, in: Gräber, FGO, 3. Aufl., § 44 Rdnr. 28.

2.3 Die inhaltlich unvollständige Entscheidung

Zweifelhaft ist die Situation bei einer inhaltlich unvollständigen Entscheidung. Grundsätzlich kann das Finanzamt über einzelne Steueransprüche gesondert entscheiden, also z. B. für einzelne Steuern und einzelne Jahre eine Einspruchsentscheidung erlassen, während für andere Steuern oder andere Jahre die Entscheidung zurückgestellt wird. Eine Aufteilung innerhalb des einzelnen Streitgegenstandes ist hingegen nicht möglich. Insoweit ist das Vorverfahren auch durch eine unvollständige Rechtsbehelfsentscheidung abgeschlossen⁷⁹. Dient nämlich das Vorverfahren nur dem Behörden- und Gerichtsinteresse, so ist es nicht angemessen, daß der Steuerpflichtige das Risiko trägt, ob eine unvollständige Entscheidung den Rechtsweg eröffnet oder nicht. Dies vermeidet eine vertikale Aufspaltung mit den damit verbundenen Prozeßproblemen.

3. Die isolierte Anfechtung des Einspruchsbescheides

Wird der Einspruch zu Unrecht als unzulässig verworfen, ohne daß sich das Finanzamt mit der Sache selbst befaßt, so soll zur Erhaltung einer Instanz das Finanzgericht nur die Einspruchsentscheidung isoliert aufheben und damit den Weg für eine erneute Einspruchsentscheidung freimachen können⁸⁰. Darin liegt dann kein Widerspruch zum Obliegenheitscharakter des Vorverfahrens, wenn man diese isolierte Aufhebung des Einspruchsbescheides nicht als Verwirklichung eines subjektiven Rechts auf eine weitere Verwaltungsinstanz ansieht, sondern als einen Weg, das Finanzgericht von einer erstmaligen Sachaufklärung zu entlasten.

IV. Das Verhältnis von Veranlagungsverfahren und Einspruchsverfahren

Neben der Frage der Prozeßvoraussetzung stellt sich als zweiter großer Problemkreis die Frage, wie sich das Rechtsbehelfsverfahren zum normalen Verwaltungsverfahren, also typischerweise dem Veranlagungsverfahren verhält.

1. Das Vorverfahren als „verlängertes Besteuerungsverfahren“

Im allgemeinen Verwaltungsrecht und auch im Sozialrecht – ebenfalls einem Massenrecht – bestehen keine Zweifel, daß das Vorverfahren nur der Kontrolle

⁷⁹ Von Groll, in: Gräber, FGO, 3. Aufl., § 46 Rdnr. 7. A. A. FG Rheinland-Pfalz v. 18. 12. 1985 – 5 K 155/85, EFG 1986, 300 (Untätigkeitsklage).

⁸⁰ BFH v. 7. 7. 1976 – I R 66/75, BStBl. II 1976, 680; BFH v. 11. 10. 1977 – VII R 73/74, BStBl. II 1978, 154; BFH v. 18. 10. 1972 – II R 110/69, BStBl. II 1973/187; ausführlich zu den Fällen der isolierten Anfechtung *Raufrach*, DStR 1970, 170.

des erlassenen Verwaltungsaktes dient. Im Steuerrecht wird jedoch seit langem immer wieder erklärt, es handele sich um ein „verlängertes Besteuerungsverfahren“ oder „verlängertes Veranlagungsverfahren“⁸¹. Unklar ist allerdings, was mit diesem Schlagwort gemeint sein soll. Ich sehe drei unterschiedliche Funktionen:

1.1 *Rechtfertigung der fehlenden Kostenerstattung*

Erstens: Anders als nach dem Widerspruchsverfahren der VwGO und des SGB X werden Aufwendungen des insolierten Vorverfahrens, also wenn der Bürger bereits im Vorverfahren Erfolg hat, nicht erstattet. Das steuerliche Vorverfahren ist aber auch für den Bürger kostenfrei, wenn er unterliegt. Das Argument des verlängerten Besteuerungsverfahrens dient hier zur Erläuterung einer – positivrechtlich nicht zweifelhaften – rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers über die Kostenfreiheit des Vorverfahrens⁸².

1.2 *Dogmatische Ableitungen*

Zweitens: In der Rechtsprechung dient das Schlagwort bisweilen als – meist entbehrliche – dogmatische Grundlage für Einzelentscheidungen. So hat das Hessische FG⁸³ zugelassen, daß die Einspruchsentscheidung den im Steuerbescheid ausgesprochenen Vorbehalt der Nachprüfung aufrechterhält und dies (auch) mit dem Topos „Einspruchsverfahren als verlängertes Besteuerungsverfahren“ begründet. Der BFH⁸⁴ hat die Entscheidung bestätigt, ohne hierauf zurückzugreifen; wenn nach § 365 Abs. 1 AO, der auf die allgemeinen Vorschriften verweist, der Vorbehalt in der Einspruchsentscheidung erstmals festgesetzt werden dürfe, dann müsse er auch aufrechterhalten bleiben können⁸⁵.

1.3 *Das Vorverfahren als Reparaturverfahren*

Der dritte Gesichtspunkt liegt schließlich auf einer ganz anderen Ebene. Praktische Erfahrungen zeigen, daß sich die Veranlagungspraxis weitgehend vom Leitbild des Besteuerungsverfahrens, wie es die Abgabenordnung vorsieht,

81 BFH v. 10. 2. 1982 – I R 190/78, BStBl. II 1982, 682/684 („verlängertes Veranlagungsverfahren“). Ebenso der Vertreter des BMF in BVerfGE 27/394. Ausführliche Nachweise bei *Lüdicke* (Fn. 20), S. 21, dort Fn. 1.

82 So schon der Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit vom 10. 1. 1958 (Bundestags-Drucksache III Nr. 127, Begründung S. 49) und später der AO-Entwurf (BT-Drucks. VI/1992, S. 187). Ausführlich zu diesen Kostenfragen *Lüdicke* (Fn. 20).

83 Hess. FG v. 7. 11. 1978 – VI 128/78, EFG 1979, 212.

84 BFH v. 12. 6. 1980 – IV R 23/79, BStBl. II 1980, 527.

85 Vgl. auch BFH v. 10. 2. 1982 – I R 190/78, BStBl. II 1982, 682 wo damit das anzuwendende intertemporale Recht begründet wird.

entfernt hat. In sehr vielen Fällen gibt es kein geordnetes Besteuerungsverfahren mehr⁸⁶. Das Einspruchsverfahren wird damit zu einem Verfahren, in dem erstmals das geschieht, was eigentlich im Besteuerungsverfahren geschehen sollte⁸⁷. Das Argument vom Einspruchsverfahren als verlängertem Besteuerungsverfahren gibt diesem rechtstatsächlichen Befund die dogmatische Rechtfertigung⁸⁸.

2. Rechtstatsächlicher Sachverhalt

Dieser rechtstatsächliche Sachverhalt bedarf genauerer Betrachtung.

2.1 Zur Fehlerhaftigkeit vieler Besteuerungsverfahren

Eine große Zahl von Steuerverwaltungsakten ist fehlerhaft⁸⁹. Man muß dabei allerdings auch in Betracht ziehen, daß so, wie viele Steuerverwaltungsakte zum Nachteil des Steuerpflichtigen falsch sind, es auch viele Steuerverwaltungsakte geben dürfte, die den Steuerpflichtigen zu günstig stellen, von ihm daher nicht angefochten werden und deshalb in keiner Statistik auftauchen. Die genaue Rechtsbehelfsquote (Zahl der Rechtsbehelfe im Verhältnis zur Zahl der erlassenen Steuerverwaltungsakte) ist nicht bekannt, da die Gesamtzahl der erlassenen Steuerverwaltungsakte im allgemeinen nicht erfaßt wird; man schätzt sie in Nordrhein-Westfalen auf 5 und 10%. Dabei verteilen sich

86 Siehe dazu die Bestandsaufnahme von *Lüdicke* (Fn. 20), S. 51 ff.

87 *Isensee* (Die typisierende Verwaltung, 1976; *ders.*, *StuW* 1973, 199) hat versucht, die damit in Zusammenhang stehende Problematik theoretisch aufzuarbeiten, hat damit jedoch ganz überwiegend keine Gefolgschaft gefunden.

88 Wobei nicht immer klar ist, ob damit der praktische, wenn auch möglicherweise rechtswidrige faktische Zustand beschrieben werden soll (so wohl *Klein/Orlopp*, AO, 3. Aufl., Vorbem. zu §§ 347 ff.: Das Rechtsbehelfsverfahren werde „praktisch als verlängertes Besteuerungsverfahren behandelt“) oder ob damit die Beschreibung eines normativen Zusammenhangs intendiert ist.

89 Statistische Angaben finden sich vor allem im Anhang zu dem Bericht der Arbeitsgruppe „Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren nach der Abgabenordnung“ (Fn. 30) und zu dem Bericht über die rechtstatsächlichen Untersuchungen „Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren im Bereich der Besitz- und Verkehrsteuern“ vorgelegt vom Betriebswirtschaftlichen Institut für Organisation und Automation an der Universität zu Köln (BIFOA) vom April 1991 unter der Leitung von Prof. Dr. Dieter *Birk* sowie in den Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 1987 (Tz. 48 der Bundestags-Drucksache 11/872 vom 1. 10. 1987). Mit lagen außerdem nicht veröffentlichte Zahlen aus NRW vor, für deren Überlassung ich Herrn Ministerialrat Dr. Kurt *Leiber* herzlich danke. Die ursprünglich geplante Veröffentlichung der nicht leicht zu beschaffenen Zahlen in einem Anhang ließ sich aus Platzgründen leider nicht verwirklichen.

die Rechtsbehelfsverfahren bundesweit zu ca. 96,5% auf Einsprüche und nur zu ca. 3,5% auf Beschwerden.

Nach der von der Arbeitsgruppe „Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren“ ausgewerteten Einspruchsstatistik des Bundesfinanzministeriums (Anlage Nr. 1 zum Bericht der Arbeitsgruppe) wurde in den Jahren 1978 bis 1988 im Schnitt 66,8% aller Einsprüche der Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung abgeholfen; die Streuung lag zwischen 62,2% (1987) und 69,2% (1984). Die Zahlen decken sich ungefähr mit den Ergebnissen einer Rechnungshofsprüfung bei einem Großstadt-Finanzamt (Anlage Nr. 8 zum Bericht der Arbeitsgruppe). Dort wurde auf der Grundlage von 980 Verfahren in 66,4% der Fälle dem Begehren des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise stattgegeben. Die in der BIFOA-Erhebung untersuchte bundesweite Stichprobe von 32 768 Verfahren kam zu 64,2% Abhilfen. Auch die Rechtsbehelfsstatistik in Nordrhein-Westfalen für 1993 kommt zu einer Abhilfequote von 61%.

Man kann also sagen, daß in rund $\frac{2}{3}$ der Fälle der Rechtsbehelf des Steuerpflichtigen Erfolg hat. Differenziert man bei den erfolgreichen Einsprüchen allerdings danach, ob die Rechtsbehelfsstelle diesen durch eine dem Steuerpflichtigen günstige Einspruchsentscheidung stattgibt oder dem Begehren des Steuerpflichtigen bereits im Vorfeld durch eine Abhilfeentscheidung Rechnung getragen wurde, so reduziert sich die Zahl der im Rahmen einer förmlichen Einspruchsentscheidung erfolgreichen Einsprüche; in Nordrhein-Westfalen wurden von den letztlich an die Rechtsbehelfsstelle abgegebenen Verfahren nur noch 29% zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden; in 55% wurde der Einspruch abgelehnt, in 16% der Fälle nahm der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurück. Dies bestätigt, daß es sich bei vielen fehlerhaften Bescheiden um solche Fehler handelt, die schnell korrigiert werden konnten.

Hat der Steuerpflichtige mit seinem Einspruch Erfolg, so handelt es sich meist um einen vollen Erfolg. Bei den vom Rechnungshof untersuchten 980 Fällen waren in den 66,4% erfolgreichen Einsprüchen nur 5,4% enthalten, bei denen nur eine Teilabhilfe erfolgte. Auch die Auswertung von 7 917 außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren im Jahre 1977 (Anlage Nr. 6 zum Bericht der Arbeitsgruppe) kam bei 68,7% erfolgreichen Rechtsbehelfen zu 53%, in denen der Rechtsbehelf vollen Erfolg hatte. Die vom Rechnungshof untersuchten 980 Fälle bei einem Großstadt-Finanzamt wurden zudem nach Gegenstandswerten aufgliedert. Bezogen auf den Gegenstandswert lag die Erfolgsquote (bei der vollen Stattgabe) mit 49% bei den Gegenstandswerten von über 10 000 DM geringer als bei kleinen Gegenstandswerten (bis 500 DM = 65%, 500 – 1000 DM = 69%).

Die Defizite werden durch meine praktische – wenn natürlich auch immer singuläre – Erfahrung als Berater bestätigt. Die Finanzverwaltung hat auf der

Ebene der Finanzämter zu wenig qualifiziertes Personal. Damit ist sie kaum mehr in der Lage, den von den Politikern errichteten Gesetzesdschungel zu durchdringen, zumal die personellen und sachlichen Arbeitsbedingungen häufig einer hinreichenden Motivation eher im Wege stehen. Die Folge davon ist, daß Ermittlungen, auch wenn sie auf der Hand liegen und der nicht beratene Steuerpflichtige auf eine betreuende Hilfe⁹⁰ angewiesen wäre, völlig unterbleiben. Derartige Ermittlungen sind arbeitsaufwendig und der Umgang mit nicht beratenen Steuerpflichtigen ist häufig zeitraubend und unerfreulich. Als Folge gibt es massenhafte Verletzungen vor allem des rechtlichen Gehörs, der Pflicht zum Hinweisen auf Abweichungen von der Steuererklärung und vor allem der Amtsermittlungspflicht. Sanktionen dafür gibt es nicht. Im Gegenteil: Diese Praxis ist für die Finanzverwaltung bei einer nur vordergründigen Betrachtung per saldo höchst vorteilhaft. Denn es wird mit geringen Verwaltungskosten erst einmal ein kraft Gesetzes sofort vollziehbarer Steuerbescheid geschaffen. Ist das geschehen, kehren sich in der Praxis die Gewichte um: Der Finanzbeamte kann seine Ermittlungsaktivitäten, zu denen er nach § 88 AO verpflichtet ist, im Rechtsbehelfsverfahren – wie er es zuvor schon im Verwaltungsverfahren getan hat – vorerst weitgehend einstellen und abwarten. Will der Betroffene die Entscheidung nicht akzeptieren, liegt es jetzt an ihm, glaubhaft zu machen, daß ernstliche Zweifel in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht bestehen. Denn ihm sitzt die sofortige Vollziehbarkeit des Steuerbescheides im Nacken. Nur wenn er selbst die Sache in die Hand nimmt, kann er eine Aussetzung der Vollziehung erreichen. Sonst landet er in den Rädern der weitgehend automatisch ablaufenden Mahnung und Vollstreckung und sieht, wie sich die Säumniszuschläge von Monat zu Monat auf türmen. Ihm bleibt also überhaupt nichts anderes übrig, als die Initiative zu ergreifen. Die Finanzverwaltung kann sich – bildlich gesprochen – zurücklehnen und ähnlich einem Richter abwarten, was der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Initiative an Tatsachen vorbringt oder an Rechtsausführungen darlegt. Die These vom Einspruchsverfahren als verlängertem Besteuerungsverfahren dient nicht selten der ideologischen Rechtfertigung dieses Verhaltens.

Lassen Sie mich ein Beispiel bringen, das praktisch verdeutlichen möge, was ich meine.

Eine Frau, die bisher nur Lohnsteuer zahlte, erbt von ihrem Vater rund 20 Eigentumswohnungen und verkauft 14 davon. Das Finanzamt erfährt davon durch die der Grunderwerbsteuerstelle vorgelegten Kaufverträge und fordert die Frau auf, eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Diese Erklärung geht infolge der Unerfahrenheit der Frau, die nicht weiß, wie sie dies anstellen soll, nicht fristgemäß ein. Nach einer einmaligen Erinnerung wird daraufhin

90 Vgl. § 13 SGB I.

ohne jede weitere Aktivität vom Finanzamt unterstellt, diese Wohnungen seien im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels verkauft worden, obwohl für diese Annahme nicht das geringste Indiz vorhanden ist. Es werden – ohne jede Tatsachenbasis – 50% des Kaufpreises als Gewinn geschätzt und auf dieser Grundlage werden Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide erlassen. Irgendwelche Ermittlungen erfolgen nicht. Die Frau muß nun, um dem Automatismus von Säumniszuschlägen und Vollstreckungsankündigungen zu entgehen, einen Berater einschalten, der den Sachverhalt umfassend in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht auf ihre Kosten aufarbeitet. Die Frau muß sich darauf einlassen, denn auch im gerichtlichen Sofortverfahren müßte sie die ernstlichen Zweifel glaubhaft machen. Die Aufklärung des Sachverhaltes beschränkt sich darauf, daß das Finanzamt das Arbeitsergebnis des Beraters zur Kenntnis nimmt und mitteilt, ob ihm der Nachweis ausreichend erbracht erscheint, daß kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Für die Statistik dürfte ein Fall vorliegen, in welchem nur aufgrund eines neuen Sachvortrages durch den Berater das Rechtsbehelfsverfahren Erfolg hatte.

2.2 Probleme der Analyse von Daten

Es bringt in dieser – objektiv m. E. kaum in Zweifel zu stellenden – Situation wenig, Schuldzuweisungen vorzunehmen. Der demokratische Gesetzgeber macht die Gesetze immer zahlreicher und widersprüchlicher und ist nicht bereit, von immer neuen, meist kaum hinreichend bedachten Lenkungsversuchen, zu denen sich das Steuerrecht denkbar schlecht eignet, abzusehen. Die Finanzverwaltung nutzt deshalb aus schlichter Not die entsprechenden Spielräume aus. Die Beraterseite hat sich im übrigen auf diese Handhabung eingestellt⁹¹. Dem bündelweisen gleichzeitigen Erlaß von EDV-Bescheiden entspricht die ebenso bündelweise Einlegung von Einsprüchen, die dann langsam abgearbeitet werden. In allen nicht zweifelsfreien Fällen ist es für den Berater zudem sinnvoll, eine Einspruchsentscheidung ergehen zu lassen. Sie kostet nichts und hält die Sache für etwaige neue Erkenntnisse und Rechtsprechungsänderungen offen und verhindert damit zugleich für den Berater Haftungsfälle, wenn die Tatsachen- oder Rechtslage nicht ganz überschaubar ist.

Es bringt meines Erachtens auch wenig, das nicht gerade umfassende Zahlenmaterial im Detail einer Analyse danach zu unterziehen, wer für die Rechtsbehelfsflut verantwortlich ist. Legt man beispielsweise die Ermittlungen eines Rechnungshofes bei einem Großstadt-Finanzamt (Anlage Nr. 8 zum Bericht der Arbeitsgruppe) zugrunde, so erfolgte in rund 45% der Einspruchsfälle ein neuer Sachvortrag; bei der Auswertung von 7 917 Rechtsbehelfsverfahren im Jahr 1977 (Anlage Nr. 6 zum Bericht der Arbeitsgruppe) kam man auf 42,8%

⁹¹ Dazu Streck (Fn. 25), Rdnr. 339 ff.

mit neuem Tatsachenvortrag. In welchem Umfang dadurch aber bisher unzureichende Beurteilungsgrundlagen nachgebessert wurden, läßt sich den Zahlen nicht entnehmen. Der BIFOA-Bericht stellt in 36,2% der Fälle fest, daß das Nachschieben von Tatsachen als alleinige oder überwiegende Rechtsbehelfsursache zu ermitteln war. Eine Untersuchung von 19 665 im Jahr 1983 erledigten Rechtsbehelfen bei den Finanzämtern der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf und Münster hat in 25% das Finanzamt, in 68% den Steuerpflichtigen als „Verursacher des Rechtsbehelfes“ ermittelt, wobei in 30% nachträgliches Vorbringen erfolgte und in 9% ein völlig anderer Sachverhalt vorgebracht wurde. Eindeutig in den Bereich des Steuerpflichtigen fallen allerdings die Fälle einer Schätzung mangels Abgabe einer Steuererklärung. Hier schwanken die Angaben (Anlage Nr. 10 zum Bericht der Arbeitsgruppe) zwischen 3,2% der Einsprüche, die gegen Schätzungsbescheide gerichtet sind (Prüfungsmitteilungen des Rechnungshofes Rheinland-Pfalz 1986) und 20,6%⁹². Eine Auswertung von 19 665 erledigten Rechtsbehelfsverfahren 1983 kam zu 11,7%, eine Auswertung von 7 917 Verfahren im Jahre 1977 zu 9,2%.

So wichtig es sicherlich ist zu wissen, worüber man spricht, lassen sich doch rechtliche Zusammenhänge nicht primär statistisch erfassen. Die Finanzverwaltung führt die Fälle nachträglichen Vorbringens gerne an, um die hohe Erfolgsquote der Rechtsbehelfe zu erklären. Doch läßt sich daraus, selbst wenn die Zahlen gesichert sein sollten, nicht entnehmen, wieso es zu dem neuen Vorbringen kommt. In vielen Fällen geschieht dies wohl deshalb, weil jetzt erstmals ein Berater eingeschaltet wurde und der Steuerpflichtige erstmals erfaßte, was von ihm verlangt wurde.

3. Funktionelle Zusammenhänge zwischen Sofortvollzug und Verwaltungsverfahren

Für eine Sicht, die funktionelle Zusammenhänge aufzeigen will, ist es letztlich irrelevant, wie im einzelnen die Rechtsbehelfsstatistik gedeutet wird. Solange das aufgezeigte Problem als solches nicht geleugnet wird, d. h. nicht unterstellt wird, daß ich ein Zerrbild der Wirklichkeit entwerfe, müssen die Zusammenhänge beleuchtet werden.

3.1 Die Aussetzung der Vollziehung als bloße Einzelfallregelung

Von seiner Konzeption her soll das Einspruchsverfahren der Finanzbehörde die Kontrolle seiner Entscheidung im Einzelfall ermöglichen. Wird hingegen das rechtsstaatlich gebotene Verwaltungsverfahren schon im Regelfall oder zumindest in einer erheblichen Zahl von Fällen nicht mehr entsprechend den

⁹² Dissertation von *Wido Schlüter* (Fn. 1).

gesetzlichen Normen durchgeführt und das Einspruchsverfahren unter dem Stichwort „verlängertes Besteuerungsverfahren“ generell dazu eingesetzt, organisatorisch vorprogrammierte Fehler des Veranlagungsverfahrens auszumerken, dann wird dies zu einem Problem der Rechtsstaatlichkeit der Steuererhebung. Heckmann⁹³ hat die Mechanismen des „Sofortvollzugs staatlicher Geldforderungen“ untersucht. Er hat aufgezeigt, daß der Sofortvollzug als Abweichung vom verwaltungsrechtlich normalen Regelsachverhalt der aufschiebenden Wirkung von Rechtsbehelfen auf differenzierten Wertungen beruht. Auf der Seite des Staates besteht die Notwendigkeit, für einen kontinuierlichen Eingang finanzieller Mittel zu sorgen. Außerdem gilt es, einen Mißbrauch von Rechtsbehelfen als Stundungsersatz zu verhindern. Diese Vollziehung ohne vorgängige richterliche Prüfung ist aber andererseits nur deshalb für den Betroffenen hinnehmbar und vom Gesetzgeber angeordnet, weil generell ein rechtsstaatlich geordnetes, dem Amtsermittlungsgrundsatz unterliegendes Verwaltungsverfahren vorausgegangen ist, welches die Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit des erlassenen Staatshoheitsaktes⁹⁴ rechtfertigt. Für die dann verbleibenden, im Einzelfall zwar vermeidbaren, in ihrer Summe bei einem Massenverfahren aber unvermeidlichen Fehler genügt rechtsstaatlich die Möglichkeit der Aussetzung der Vollziehung.

Läßt sich hingegen die dieser rechtspolitischen Abwägung zugrunde liegende Vermutung für die generelle Rechtmäßigkeit der Verwaltungsakte aufgrund von praktischen Erfahrungen nicht mehr annehmen und wird sie zur Fiktion, dann verschieben sich die Wertungsgrundlagen. Es erscheint dann unter dem Gesichtspunkt des effektiven Rechtsschutzes⁹⁵ rechtsstaatlich bedenklich, derartigen Staatsakten ohne vorherige Prüfung durch ein Gericht die Eigenschaft der sofortigen Vollziehbarkeit zuzuordnen. Diese Erwägungen zwingen m. E. zu dem Schluß, daß es verfassungsrechtlich nicht möglich ist, das Vorverfahren unter dem Schlagwort „verlängertes Besteuerungsverfahren“ zur generellen Korrektur eines nicht nur im Einzelfall defizitären Verwaltungsverfahrens zu verwenden.

93 Heckmann, Der Sofortvollzug staatlicher Geldforderungen, 1992, S. 59 ff.

94 Zu dieser Vermutung BVerwG v. 21. 1. 1954 – 1 B 49/53, E 1, 67/70 und zu ihrem entwicklungsgeschichtlichen Hintergrund Erichsen, Verfassungs- und verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen der Lehre vom fehlerhaften belastenden Verwaltungsakt und seiner Aufhebung im Prozeß, 1971, S. 60 u. 80 f.

95 Art. 19 Abs. 4 GG verlangt nicht nur Rechtsschutz, sondern einen effektiven Rechtsschutz: BVerfG v. 24. 4. 1974 – 2 BvR 235, 245, 308/74, E 37, 150/153; BVerfG v. 29. 10. 1975 – 2 BvR 630/73, E 40, 272; BVerfG v. 20. 4. 1982 – 2 BvL 26/81, E 60, 253/297.

3.2 Der Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)

Diese Ansicht bedarf einer Abstimmung mit der Rechtsprechung zum Vorbehalt der Nachprüfung. Die Vorschrift sollte nach den Gesetzesmaterialien „eine rasche erste Steuerfestsetzung dadurch ermöglichen, daß die Steuer ohne besondere Prüfung allein aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen festgesetzt wird, wobei eine spätere Überprüfung vorbehalten bleibt“⁹⁶. Insoweit ist sie unbedenklich. Denn die Tatsachen, die der Steuerpflichtige selbst mitgeteilt hat, werden regelmäßig die Grundlage für eine zumindest nicht zu hohe Steuerfestsetzung sein. Und die Mitteilung durch den Steuerpflichtigen selbst rechtfertigt es, auf die Verifizierung zumindest vorläufig zu verzichten. Zweifelhaft ist es hingegen, in welchem Umfang es rechtsstaatlich noch vertretbar ist, daß ein Bescheid aufgrund einer nicht abschließenden Sachverhaltsermittlung und abweichend von der Steuererklärung erlassen wird, der dann – trotz seiner unter Umständen problematischen Entscheidungsgrundlage – sofort vollzogen werden kann. Der BFH⁹⁷ geht davon aus, daß auch abweichend von der Erklärung des Steuerpflichtigen unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden kann. Eine derartige Praxis wird jedoch rechtsstaatlich bedenklich, wenn damit die Möglichkeit geschaffen wird, daß sich die Behörde einen Vollstreckungstitel schafft, ohne daß dieser auf Angaben des Steuerpflichtigen basiert oder ein allen rechtsstaatlichen Anforderungen genügendes Verwaltungsverfahren vorausging⁹⁸. Hier können die Fragen des Vorbehaltes der Nachprüfung nicht im einzelnen behandelt werden. Wesentlich ist in unserem Zusammenhang nur, daß man das Pferd nicht rechtsstaatlich vom Schwanz her aufzäumt und im Hinblick auf die Rechtsprechung zum Vorbehalt der Nachprüfung generell unterstellt, die Verwaltung müsse nach dem Konzept der Festsetzung der Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung überhaupt nicht mehr voll aufklären, sondern könne erst einmal vollstreckbare Bescheide erlassen und aus diesen gegen den Steuerpflichtigen vorgehen, solange eine spätere Korrektur möglich bleibt.

96 Regierungsentwurf, BT-Drucks. VI/1982, S. 148.

97 BFH v. 4. 8. 1983 – IV R 79/83, BStBl. II 1984, 6.

98 Es wäre meines Erachtens mit der aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden Notwendigkeit, daß der Richter auch zur vollen tatsächlichen Überprüfung berufen ist, nicht zu vereinbaren, wenn dem Finanzgericht im Hinblick auf den Vorbehalt der Nachprüfung und die damit später noch mögliche Tatsachenprüfung die Sachaufklärung untersagt wäre; offengelassen von BFH v. 10. 3. 1987 – IX R 48/83, BFH/NV 1988, 79; BFH v. 2. 2. 1988 – IX R 164/84, BFH/NV 1988, 552.

4. Die Ausgestaltung des Vorverfahrens

Die Feststellung, daß das Einspruchsverfahren kein verlängertes Besteuerungsverfahren ist, besagt allerdings nur etwas Negatives. Positiv ist es – wie oben dargelegt – zwar ein aufgrund einer Obliegenheit des Steuerpflichtigen eingeleitetes Anstoßverfahren zur Überprüfung des erlassenen Verwaltungsaktes auf seine Ordnungsmäßigkeit. Damit ist aber über seine inhaltliche Ausgestaltung noch nichts ausgesagt. Sie erscheint, blickt man auf die Regelungen des Gesetzes, auf den ersten Blick widersprüchlich.

4.1 Die Tendenz zur Justizförmigkeit

§ 365 Abs. 1 AO bestimmt, daß die Vorschriften des Besteuerungsverfahrens auf das Einspruchsverfahren sinngemäß anzuwenden sind. Die Frage, was die sinngemäße Anwendung bedeutet, läßt sich nur aus der Funktion des Verfahrens und seiner positiv-rechtlichen Ausgestaltung ermitteln. Hier fällt auf, daß bereits der Gesetzgeber das Veranlagungsverfahren justizförmiger ausgestaltet hat als das Besteuerungsverfahren. Im Veranlagungsverfahren genügt die Gewährung rechtlichen Gehörs. Nach § 365 Abs. 2 AO ist im Rechtsbehelfsverfahren hingegen bei Beweisaufnahmen dem Steuerpflichtigen und deren Bevollmächtigten und Beiständen Gelegenheit zur Teilnahme zu geben. Hier soll ersichtlich bereits unter Beteiligung der Betroffenen ein erhöhtes Maß an Richtigkeitsgewähr für das anschließende gerichtliche Verfahren gesichert werden. In die gleiche Richtung zielt § 364 AO, wonach, soweit dies noch nicht geschehen ist, die Besteuerungsunterlagen mitgeteilt werden sollen. Zudem wird die Wirkung der Entscheidung gegenüber Dritten vorbereitet: Nach § 360 AO kann eine dritte Person, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung betroffen werden, zum Verfahren hinzugezogen werden. Das entspricht der Beiladung zum Finanzgerichtsprozeß und paßt das Einspruchsverfahren diesem bereits an. Nach der Neuregelung gibt es zudem eine Appellvorschrift zur Durchführung einer mündlichen Erörterung vor dem Finanzamt (§ 364a AO). Von diesem Ausgangspunkt aus würde sich die Frage stellen, ob diese Ansätze nicht vorsichtig auszuweiten sind. Das gilt beispielsweise für die Frage, ob nicht im Vorverfahren wie im Gerichtsverfahren ein Akteneinsichtsrecht besteht. Diese Weiterentwicklung würde die Filterfunktion erhöhen, würde allerdings die Verwaltung zusätzlich belasten. Aber das liegt in der Natur der Filterfunktion, die eine Verminderung der gerichtlichen Eingänge nur durch eine zusätzliche Belastung der Verwaltung erreichen kann, wenn nicht auf dem wohlfeilen Weg der Einschränkung des Rechtsschutzes weiter fortgeschritten werden soll.

4.2 Die Tendenz zur Pflichtenreduzierung

Diesem Trend zu mehr Justizförmigkeit steht andererseits die Tendenz gegenüber, den Steuerpflichtigen im Einspruchsverfahren nur geringe Pflichten aufzuerlegen. Dazu gehört einerseits, daß nach der geltenden Rechtsprechung⁹⁹ auf den bloßen Einspruch hin – und gleiches gilt für die Beschwerde – die Sache in vollem Umfang überprüft werden muß, andererseits der Steuerpflichtige keine weitergehenden Mitwirkungspflichten hat, als sie ihm auch im Besteuerungsverfahren obliegen. Vor allem braucht der Rechtsbehelf nicht begründet zu werden.

4.3 Die Auflösung der scheinbaren Widersprüche

Diese scheinbare Widersprüchlichkeit löst sich jedoch auf, wenn man sich vor Augen führt, daß das Einspruchsverfahren nur dem Verwaltungs- und Gerichtsinteresse, nicht aber dem individuellen Rechtsschutz dient. Der Steuerpflichtige ist seiner Obliegenheit, vor dem Gerichtsverfahren durch Einlegung des Einspruchs die Überprüfung zu ermöglichen, nachgekommen. Nur unter dem Aspekt, daß ihn im Vorverfahren keine weitergehenden Pflichten treffen, läßt sich die fehlende Kostenerstattung rechtfertigen. Würden dem Steuerpflichtigen im Einspruchsverfahren Pflichten auferlegt, die er in der heutigen chaotischen Steuerrechtsordnung meist persönlich ohne Berater gar nicht sachgerecht erfüllen kann, und hätte er aus der Nichterfüllung Nachteile zu gewärtigen, so wäre dies unter dem Aspekt des Art. 19 Abs. 4 GG (unzumutbare Erschwerung des Zugangs zum gerichtlichen Rechtsschutz) bedenklich, zumal es für das steuerliche Vorverfahren keine Beratungshilfe gibt¹⁰⁰ und der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG gerade bei finanziell schwachen Steuerpflichtigen wenig entlastet.

5. Die Zurückweisung als verspätet nach § 364b AO n. F.

Vor diesem Hintergrund der Funktion dieses steuerlichen Vorverfahrens sind alle Versuche, den Steuerpflichtigen im Einspruchsverfahren mit Pflichten zu belasten, die über die Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren selbst hinausgehen, bedenklich. Dies möge zum Abschluß am Beispiel des ab dem 1. 1. 1996 geltenden § 364b AO n. F. verdeutlicht werden, der es erlaubt, Vorbringen im Vorverfahren mit Wirkung auch für das Gerichtsverfahren als

⁹⁹ Vgl. Fn. 43.

¹⁰⁰ § 2 BerHG hat die steuerrechtliche Beratung bewußt ausgeklammert. Ob die für arbeitsrechtliche Angelegenheiten vom BVerfG (v. 2. 12. 1992 – 1 BvR 296/88, E 88, 5) aufgestellten Anforderungen auf steuerrechtliche Angelegenheiten übertragen werden können, erscheint zweifelhaft.

verspätet zurückzuweisen. Danach kann die Finanzbehörde dem Einspruchsführer unter Belehrung über die Rechtsfolgen eine Frist zu folgenden Handlungen setzen:

- Angabe von Tatsachen, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung er sich beschwert fühlt,
- zur Erklärung über bestimmte klärungsbedürftige Punkte und
- zur Bezeichnung von Beweismitteln oder zur Vorlage von Urkunden, soweit er dazu verpflichtet ist.

Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der Frist vorgebracht werden, sind vom Finanzamt (zwingend) nicht zu berücksichtigen, wenn keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt wird. Nach §§ 76 Abs. 3, 79b Abs. 3 FGO kann (Ermessensentscheidung) das Gericht derartige Erklärungen oder Beweismittel zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden.

5.1 § 364b AO n. F. als mißlungene Vorschrift

Ich möchte hier nicht den Inhalt dieser Vorschrift im einzelnen kommentieren. Sie dokumentiert in ihrer Gesetzestechneik in erschreckender Weise den Niedergang der Gesetzgebungskunst. Die Arbeitsgruppe „Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren nach der Abgabenordnung“¹⁰¹ hatte durchaus mit Augenmaß eine Präklusionsvorschrift – nicht ohne gewisse Skrupel und Einschränkungen – für den Fall der Widerlegung von Schätzungen erwogen. Sie wollte damit die Fälle erfassen, in denen Steuerpflichtige ihre Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren krass verletzen, so daß geschätzt werden muß, dann jedoch im Laufe des Gerichtsverfahrens bei einer ihnen ungünstig erscheinenden Schätzung die Erklärung nachliefern. Der Referentenentwurf¹⁰²

¹⁰¹ Vgl. Fn. 30.

¹⁰² Dieser nicht veröffentlichte Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung (AOÄG 1992) vom 11. 8. 1992 sah einen § 366 vor, der lauten sollte:

„(1) Die Finanzbehörde kann dem Einspruchsführer unter Belehrung nach Absatz 2 Nr. 3 eine Frist mit ausschließender Wirkung setzen:

1. zur Angabe von Tatsachen, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung er sich beschwert fühlt,
2. zur Angabe von Tatsachen oder zur Bezeichnung von Beweismitteln zu bestimmten Vorgängen,
3. zur Vorlage von Urkunden oder anderen beweglichen Sachen, soweit er dazu verpflichtet ist.

(2) Die Finanzbehörde kann Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der nach Absatz 1 gesetzten Frist vorgebracht werden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden, wenn

1. ihre Zulassung die Erledigung des Einspruchsverfahrens unangemessen verzögern würde und
2. der Einspruchsführer die Verspätung nicht genügend entschuldigt und

sah ihre Einführung vor, begrenzte die Fälle aber nicht mehr auf die konkrete Situation. Er lehnte sich allerdings noch an § 296 Abs. 1 ZPO an. Außerdem sollte diese Regelung nicht gelten, wenn der Sachverhalt mit geringem Aufwand ohne Mitwirkung des Einspruchsführers zu ermitteln sei. Nachdem die umfassende AO-Änderungsnovelle gescheitert war, erinnerte sich der Bundesrat der Regelung und regte ihre Einführung in seiner Stellungnahme zum 3. Gesetz zur Durchführung versicherungsrechtlicher Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaften¹⁰³ an. Der Finanzausschuß¹⁰⁴ veranlaßte dann handstreichartig die Aufnahme der heutigen Formulierung in das Grenzpendlergesetz¹⁰⁵, ohne sich mit der Sache genauer zu befassen und mit der nicht näher vertieften Erläuterung, der Ausschuß sei der Auffassung, daß die Norm „zu einer wesentlichen Vereinfachung und Beschleunigung des Rechtsbehelfsverfahrens führen“ werde.

5.2 Schwächen der Vorschrift

Die heutige Regelung entbindet, wenn man sie wörtlich nimmt, die Finanzverwaltung von allen vernünftigen rechtspolitischen Maßstäben und Schranken¹⁰⁶. Ihr Ziel soll es sein, dem „Mißbrauch des außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zu rechtsfremden Zwecken“ entgegenzuwirken¹⁰⁷. Dabei wird überhaupt nicht mehr gesehen, daß die Möglichkeit,

3. der Einspruchsführer über die Folgen einer Fristversäumung belehrt worden ist. Der Entschuldigungsgrund ist auf Verlangen glaubhaft zu machen. Satz 1 gilt nicht, wenn es mit geringem Aufwand möglich ist, den Sachverhalt auch ohne Mitwirkung des Einspruchsführers zu ermitteln.

(3) Erklärungen und Beweismittel, die innerhalb der nach Absatz 1 rechtmäßig gesetzten Frist nicht vorgetragen worden sind oder die die Finanzbehörde zu Recht nach Absatz 2 zurückgewiesen hat, bleiben auch im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen.“

Außerdem sollte ein neuer § 76 Abs. 3 FGO mit folgendem Wortlaut eingefügt werden:

„Erklärungen und Beweismittel, die nicht innerhalb der von der Finanzbehörde nach § 366 der Abgabenordnung rechtmäßig festgesetzten Frist vorgetragen oder zu Recht zurückgewiesen worden sind, und Einwendungen, die nach § 361 Abs. 2 Sätze 2 und 3 der Abgabenordnung nicht mehr zu berücksichtigen sind, bleiben ausgeschlossen.“

103 BT-Drucks. 12/6959.

104 BT-Drucks. 12/7427.

105 Vgl. Fn. 5.

106 Kritisch zu ihr *Burhoff*, NWB Fach 2, Seite 6251; *Felix*, KÖSDI 1994, 9903. Der Bund deutscher Finanzrichter (vgl. *Carl/Klos*, Inf. 1994, 422/423) und der Deutsche Steuerberaterverband (Stbg. 1994, 291) haben sich dezidiert gegen sie ausgesprochen.

107 *Carl/Klos*, Inf. 1994, 422 unter Hinweis auf § 364a AO, zu dem sie ein Korrelat sein soll.

die eigene Entscheidung nochmals überprüfen zu können, ein Privileg der Verwaltung darstellt und kein subjektives Recht des Steuerpflichtigen, das dieser „mißbrauchen“ könnte. Ein Bedürfnis für eine solche Vorschrift auf der Ebene der Verwaltung besteht nicht. Die Rechtsbehelfsstelle kann auf der Grundlage der ihr bekannten Sach- und Rechtslage und etwa erforderlicher Ermittlungen jederzeit entscheiden¹⁰⁸. Soll das Finanzgericht entlastet werden, ist es nötig, dort auf eine Konzentrierung des Vortrages Einfluß zu nehmen und nicht mittelbar über das Vorverfahren. Die Praxis wird die Präklusionsvorschrift ob ihrer Ungereimtheiten und der damit verbundenen Streitfragen nicht anwenden.^{109, 110}

Unberücksichtigt ist auch geblieben, daß der „strenge Ausnahmeharakter“¹¹¹ von prozeßrechtlichen Präklusionsvorschriften, die zu materiell unrichtigen Entscheidungen führen, das Bundesverfassungsgericht veranlaßt hat, der Anwendung dieser Vorschriften unter dem Gesichtspunkt des Art. 103 Abs. 1 GG enge Schranken zu setzen. So kann eine Zurückweisung als verspätet nicht erfolgen, wenn der Richter seine Fürsorgepflicht verletzt¹¹² oder nicht durch prozeßleitende Maßnahmen alles in seiner Macht Stehende getan hat, um durch eine sachgemäße Verfahrensleitung eine Verzögerung zu verhindern¹¹³. Auch die lange Bearbeitungsdauer hindert eine Zurückweisung. Präklusionsvorschriften im Verwaltungsverfahren sind am Maßstab des Art. 19 Abs. 4 GG zu messen¹¹⁴, der grundsätzlich eine volle Nachprüfbarkeit belastender Entscheidungen durch das Gericht in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht ver-

108 Demgegenüber wird so getan, als schaffe bei Saumseligkeit des Steuerpflichtigen erst die Fristsetzung die Möglichkeit zu entscheiden, vgl. *Carl/Klos*, Inf. 1994, 422/423; *Scheurmann-Ketterer/Szymczak*, NWB Fach 2, S. 6219/6225.

109 Vgl. *Burhoff*, NWB Fach 2, 6252: Es sei „wünschenswert, daß die Gerichte möglichst häufig nicht von der Möglichkeit der Zurückweisung verspäteten Vorbringens (§ 76 Abs. 3 S. 1 FGO) Gebrauch machen, um die Auswirkungen der Änderungen der AO und der FGO zu mildern.“

110 Ob zudem in der verfahrensmäßigen Präklusion zugleich ein Verbot der Berücksichtigung der verspätet vorgebrachten Tatsachen nach § 173 AO gesehen werden kann (so *Carl/Klos*, Inf. 1994, 422/423 und *von Wendelstädt*, DB 1994, 1260/1263) erscheint zweifelhaft.

111 BVerfG v. 26. 8. 1988 – 2 BvR 1437/87, NJW 1989, 706.

112 BVerfG v. 14. 4. 1987 – 1 BvR 162/84, E 75, 183.

113 BVerfG v. 26. 8. 1988 – 2 BvR 1437/87, NJW 1989, 706.

114 BVerfG v. 8. 7. 1982 – 2 BvR 1187/80, E 61, 82/115 ff. (Sasbach); *Degenhardt*, Präklusion im Verwaltungsprozeß, in: System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes – Festschrift für Carl-Friedrich Menger, 1985, S. 621/626; *Streinz*, Materielle Präklusion und Verfahrensbeteiligung im Verwaltungsrecht, *VerwArch.* 79 (1988) S. 272/292.

langt¹¹⁵. Für die Zurückweisung als verspätet im Verwaltungsverfahren kann kein geringerer Maßstab anzulegen sein.

5.2.1 Mitteilung der Beschwer

Die Neuregelung hat § 367 Abs. 2 S. 1 AO nicht angetastet, so daß das Finanzamt nach wie vor auf den Einspruch hin den Verwaltungsakt voll überprüfen muß. Die Angabe von Tatsachen, durch die sich der Einspruchsführer beschwert fühlt, widerspricht dem¹¹⁶. Es ist unklar, wie – wenn eine Begründung des Einspruchs nicht erforderlich ist – das Finanzamt dem Steuerpflichtigen eine Frist über „bestimmte“ klärungsbedürftige Punkte setzen kann. Es könnte also wohl nur ein gestuftes Verfahren erfolgen, bei dem der Steuerpflichtige zuerst darlegen müßte, welche Punkte ihn beschweren. Das aber wäre ein vom Gesetz nicht vorgesehener Begründungszwang¹¹⁷. Erst mit dem dann erlangten Wissen könnte die Finanzverwaltung dem Einspruchsführer eine neue Frist für die Erklärung über „bestimmte klärungsbedürftige Punkte“ setzen.

5.2.2 Fehlen des Erfordernisses der Verzögerung

Die Zurückweisung setzt nicht mehr voraus, daß eine Verzögerung eintritt. Das Finanzamt könnte also z. B. zur Vorlage eines Grundstückskaufvertrages auffordern. Wird dieser nicht rechtzeitig vorgelegt, muß es das Beweismittel zurückweisen, hat also keinerlei Ermessen. Auch wenn danach der Einspruch noch mehr als ein Jahr wegen Personalmangels unbearbeitet auf der Rechtsbehelfsstelle liegt und der Kaufvertrag rechtzeitig vor Absetzung der Einspruchsentscheidung vorgelegt wurde, kann diese Tatsache nicht mehr berücksichtigt werden. Auch wenn der Kaufvertrag bereits bei der Grunderwerbsteuerstelle vorlag und eine Rückfrage jedes Problem vermieden hätte, würde dies nichts ändern, denn die Zurückweisung als verspätet ist nicht mehr davon abhängig, ob das Finanzamt ermitteln konnte und mußte.

115 Kopp, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrensrecht, 1971, S. 148 ff.; Rechtsprechungsnachweise bei Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 2. Aufl., Art. 19 Rdnr. 35.

116 Die Arbeitsgruppe „Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren“ (Fn. 30), S. 36 f. hatte sich zu Recht gegen eine erhöhte Beschwer gewandt, weil dies im Hinblick auf die Erschwerung des Gerichtszugangs nach Art. 19 Abs. 4 GG bedenklich und mit der durch § 367 Abs. 2 S. 1 AO statuierten Verpflichtung der umfassenden Überprüfung des Rechtsbehelfes nicht zu vereinbaren sei.

117 Die Arbeitsgruppe „Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren“ (Fn. 30), S. 37 hat sich gegen einen derartigen Begründungszwang im Vorverfahren ausgesprochen, da hier nicht weitergehende Anforderungen als an die finanzgerichtliche Klage gestellt werden sollen.

5.2.3 Keine Bindung der Finanzgerichte

Das Finanzgericht ist allerdings nicht an die Zurückweisung durch das Finanzamt gebunden. Es kann das Beweismittel oder den Vortrag berücksichtigen, muß dies aber nicht. Nach welchen Maßstäben hier eine Abgrenzung vorzunehmen ist, bleibt unklar¹¹⁸. Es dürfte kaum anzunehmen sein, daß die Finanzgerichte hier sehenden Auges bereit sind, falsche Entscheidungen in Kauf zu nehmen, was regelmäßig dem Selbstverständnis eines Richters widerspricht. Es ist zudem anzunehmen, daß die Finanzgerichte von diesem Ermessen sehr unterschiedlich Gebrauch machen werden und sich beim Gebrauchmachen von der Präklusionsregelung nicht weniger, sondern mehr Streitfälle für die überlastete Finanzgerichtsbarkeit ergeben.

5.3 § 364b AO n. F. und Art. 19 Abs. 4 GG

Mir ist deshalb über die Zukunft der Vorschrift nicht bang. Sie ist technisch so schlecht gemacht und ihr Inhalt so wenig durchdacht, daß von ihr schwerlich die Gefahr ausgehen wird, die die Berater fürchten. Die Vorschrift wirft aber die prinzipielle Frage auf, ob nicht die Grenzen zumutbarer Behinderung vor dem durch Art. 19 Abs. 4 GG garantierten Zugang zum Gericht überschritten werden: Wenn die Verwaltung einerseits in einem relevanten Umfang das Veranlagungsverfahren nicht nach den Regeln der AO durchführt und das Einspruchsverfahren – nicht rechtlich, aber praktisch – als Korrektur unter dem Aspekt des verlängerten Veranlagungsverfahrens behandelt, so ist es funktionswidrig, das nur dem Verwaltungs- und Gerichtsinteresse dienende Verfahren so auszugestalten, daß der Steuerpflichtige darin Hürden zu überwinden hat, die er nicht mehr selbst, sondern nur durch von ihm zu bezahlende Berater noch meistern kann¹¹⁹. Muß der Steuerpflichtige, damit er ohne persönliche Nachteile das Vorverfahren durchlaufen kann, auf eigene Kosten einen Berater hinzuziehen, weil er sonst Gefahr läuft, an der Präklusion zu scheitern, dann werden damit in einem Verfahren, das der Steuerpflichtige durchlaufen muß, nicht will, Hürden aufgebaut, die es zweifelhaft erscheinen lassen, ob die Summe der ihm nachteiligen Regelungen noch den Anforderungen des Art. 19 Abs. 4 GG genügt. Entweder man minimiert – was der hier aufgezeigten Funktion dieses Verfahrens entsprechen würde – die Pflichten des Steuerpflichtigen im Vorverfahren, so daß er den Anstoß durch Einlegung

118 *Burbhoff*, NWB Fach 2, Seite 6252 hält die Anregung von *Scheurmann-Kettner/Szymczak*, NWB Fach 2, Seite 6219/6225, „daß die Gerichte von dieser Öffnungsklausel restriktiv Gebrauch machen, damit die für das Einspruchsverfahren geltende Präklusionsregelung nicht durch Anrufung der Gerichte weitgehend unterlaufen wird“, für einen „ungeheuerlichen Wunsch“.

119 BVerfG v. 28. 1. 1970 – 1 BvL 8, 19/68, E 26, 391/395 (§ 316 Abs. 2 S. 1 AO a. F.). Das BVerfG hält hingegen die beiderseitige Kostenlosigkeit für zulässig.

eines Rechtsbehelfs selbst geben kann und keine Nachteile befürchten muß, wenn er es dabei beläßt. Oder man verlangt von ihm aktive Mitwirkung bei der Korrektur der Entscheidung, muß dann aber auch die Konsequenz ziehen, daß die Kosten des Beraters im Erfolgsfalle erstattet werden. Die Bemühungen der Verwaltung, die Pflichten des Steuerpflichtigen im Rechtsbehelfsverfahren über seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren hinaus zu erhöhen, die Pflichten der Finanzverwaltung wegen der dort bestehenden Schwierigkeiten durch rigide Präklusionsvorschriften jedoch abzubauen, dürften mit § 364b AO n. F. an ihre verfassungsrechtlichen Grenzen stoßen.

Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung

Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*
Ruhr-Universität Bochum

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Standort gegenüber der Finanzverwaltung<ul style="list-style-type: none">1. Unabhängigkeit der Finanzgerichte2. Bindung an Verwaltungsvorschriften<ul style="list-style-type: none">a) Norminterpretierende Verwaltungsvorschriftenb) Typisierungsvorschriftenc) Gleichheit der Steuereinzahlung: Die Aufgabe der Finanzgerichte3. „Sog der Verwaltung“ | <ul style="list-style-type: none">4. Bindung der Finanzverwaltung an die RechtsprechungIII. Standort gegenüber der Steuergesetzgebung<ul style="list-style-type: none">1. Korrekturgesetzgebung2. Gesetz und Richter<ul style="list-style-type: none">a) Kompetenz zur richterlichen Rechtsfortbildungb) Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildungc) Gleichbehandlung scheinbar gleicher Fälled) Insbesondere: Dualismus der Einkünfteermittlung |
|---|---|

I. Einleitung

Mein Thema gilt der Gewaltenteilung: Die Finanzgerichtsbarkeit zwischen Finanzverwaltung und Steuergesetzgebung. Anders formuliert: Prophet rechts, Prophet links, der Bundesfinanzhof – das Weltkind – in der Mitten. So hatte sich *Goethe* zwischen *Lavater*¹ und *Basedow*² gesehen³, dem Zürcher Pastor und dem Dessauer Philanthropen. Ich überlasse es Ihrem Urteil, welchen der beiden Begleiter *Goethes* Sie für die Finanzminister des Bundes und der Länder und welchen Sie für unseren Steuergesetzgeber einsetzen wollen. Angesichts der freundlichen, ja liebevollen Zeichnung, die *Goethe Lavater* gewidmet hat, neige ich dazu, diesen mit den Finanzministern zu vergleichen, und den herber dargestellten *Basedow* mit unserem Steuergesetzgeber, denn *Basedow* „wußte von seinem Vorhaben groß und überzeugend zu sprechen,

1 *Johann Kasper Lavater* (1741 bis 1801), Verfasser der „Physiognomischen Fragmente“.

2 *Johann Bernhard Basedow* (1723 bis 1790), Begründer des Philanthropismus in Dessau.

3 *Dichtung und Wahrheit*, 14. Buch.

und jedermann gab ihm gern zu, was er behauptete. Aber auf die unbegreiflichste Weise erhitzte er die Gemüter der Menschen, denen er eine Beisteuer abgewinnen wollte . . .“.

II. Standort gegenüber der Finanzverwaltung

1. Unabhängigkeit der Finanzgerichte

Beginnen wir nach der Vorgabe meines Themas damit, den Standort des Bundesfinanzhofs gegenüber den Finanzministern zu bestimmen. Die rechtsprechende Gewalt ist den Richtern anvertraut (Art. 92 GG). Die Richter sind unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen (Art. 97 I GG). Die Unabhängigkeit der Gerichte, auch der Steuergerichte, hat eine lange Tradition. Das preußische Oberverwaltungsgericht, das schon vor dem 1. Weltkrieg mehr Steuersachen als andere Sachen zu entscheiden hatte⁴, war ebenso unabhängig wie der Reichsfinanzhof der Weimarer Zeit und der Bundesfinanzhof unserer Tage. Nur der Reichsfinanzhof sollte 1935 nach dem Willen des Staatssekretärs *Reinhardt*⁵ „der Gehilfe des Reichsministers der Finanzen bei der Auslegung der Steuergesetze und bei der Entwicklung des Steuerrechts nach den Grundsätzen nationalsozialistischer Weltanschauung sein“. Das ist längst vorbei. Doch ein Problem ist uns seit jenen unheilvollen Tagen geblieben, das Problem der Bindung an Verwaltungsvorschriften der Exekutive.

2. Bindung an Verwaltungsvorschriften

a) Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften

Für *Bühler*⁶, *Friedrich Klein*⁷ und später auch für *Spitaler*⁸ waren norminterpretierende Verwaltungsvorschriften „steuerliches Ergänzungsrecht“, eine Art Anstaltsrecht, und damit für die Gerichte bindend. *Zitzlaff*⁹ und *Friedrich Giese*¹⁰ haben seinerzeit die Unabhängigkeit des Reichsfinanzhofs vehement

4 *Pausch*, Festschrift 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, Bonn 1968, 16.

5 DSz 1935, 491.

6 Stuw 1940, 560; ebenso Allgemeines Steuerrecht 1951, Bd. I, 41; Grundsätzliche Fragen der Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, Karlsruhe 1958, 13. Gegen diese Begründung schon *Kampe*, Verwaltungsvorschriften und Steuerprozeß, Stuttgart 1965, 16.

7 Stuw 1941, 195.

8 FR 1954, 2.

9 Stuw 1939, 1081; Stuw 1940, 864.

10 DStBl. 1940, 475.

verteidigt, und auch der Reichsfinanzhof hat sich nie vollständig gebeugt¹¹. Der Bundesfinanzhof hat sich von Anfang an nicht an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften gehalten. Er hat sie wie Literaturmeinungen zur Kenntnis genommen und verwertet, eine Bindung aber stets verneint¹². Dabei ist es bis auf den heutigen Tag geblieben.

Sorge könnte eine vom allgemeinen Verwaltungsrecht ausgehende Tendenz bereiten, „normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften“ nur einer eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung zu unterwerfen¹³. Mit den „normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften“ wären wir dann im Ergebnis wieder bei dem „steuerlichen Ergänzungsrecht“ früherer Tage angekommen, und es wäre ein Stück Unabhängigkeit der Gerichte dahingegangen. Indes behandeln diese normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften im wesentlichen technische Probleme, normieren technische Standards für die Errichtung von Anlagen bis zu Atomkraftwerken, mit denen wir es jedenfalls unter diesen Aspekten im Steuerrecht – Gott sei Dank – nicht zu tun haben.

b) Typisierungsvorschriften

Schwieriger ist es mit den sogenannten Typisierungsvorschriften. Sie enthalten Bewertungsrichtlinien („Stuttgarter Verfahren“), AfA-Tabellen, Richt- und Pauschsätze und sollen die Finanzbehörden im Einzelfall von der Pflicht zur Sachaufklärung (§ 88 AO) befreien¹⁴. Diese Pauschsätze werden großzügig gewährt und von den Begünstigten dankbar hingenommen. Der Bundesfinanzhof hat sich an diese von der Verwaltung vorgegebenen Pauschsätze durchweg gehalten aus Gründen der „Vereinfachung und Gleichbehandlung“¹⁵. In der Tat: Pauschsätze erleichtern die Sachverhaltsermittlung, und wenn sie hunderttausend Steuerpflichtigen gewährt worden sind, fällt es schwer, sie dem hunderttausendundersten Steuerpflichtigen zu verweigern.

Doch schon recht früh hat der Bundesfinanzhof darauf aufmerksam gemacht, daß der Ansatz der Pauschsätze nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen dürfe¹⁶. Diese Klausel hat lange genügt, um das richterli-

11 Vgl. *Kampe*, aaO. (FN 6), 103 ff.

12 BFHE 55, 65 = BStBl. 1951 III, 26.

13 Vgl. *Ossenbühl* in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts III*, Heidelberg 1988, 455; *Osterloh*, JuS 1990, 102; *Klaus Vogel*, *StuW* 1991, 257 ff.

14 *Burchardi*, *StuW* 1981, 314; *Arndt*, *StRK-Anm. EStG* 1975 Allg. R. 53.

15 BFHE 62, 230 (233) = BFH BStBl. 1956 III, 86; BFHE 90, 10 = BStBl. 1967 III, 752; BFHE 91, 521 = BStBl. 1968 II, 415; BFHE 104, 217 = BStBl. 1972 II, 246; BFHE 127, 205 = BStBl. 1979 II, 390; BFHE 130, 497 = BStBl. 1980 II, 566 (569); BFHE 130, 516 = BStBl. 1980 II, 580; BFHE 145, 181 (190) = BStBl. 1986 II, 200 (205).

16 BFHE 86, 713 = BStBl. 1966 III, 634; BFHE 104, 241 (244) = BStBl. 1972 II, 257; BFHE 145, 181 (191) = BStBl. 1986 II, 200.

che Gewissen zu beruhigen. Erst seit 1988 hat der VI. Senat des Bundesfinanzhofs bei dem Ansatz der Pauschbeträge genauer hingesehen. Im Falle des ersten Urteils dieser Art hätten die nach Abzug des Pauschbetrages für doppelte Haushaltsführung verbleibenden Nettoeinkommen nicht mehr ausgereicht, um den Lebensunterhalt des Arbeitnehmers und seiner Familie zu gewährleisten¹⁷. An dieser Linie hat der VI. Senat seither festgehalten¹⁸. Anfang dieses Jahres hat der VI. Senat in mehreren Entscheidungen die Pauschbeträge für Verpflegungsaufwand beanstandet¹⁹.

Auch der II. Senat des Bundesfinanzhofs hat inzwischen zum Stuttgarter Verfahren ausgesprochen, daß es nicht zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führen dürfe²⁰, ist aber, wenn ich es richtig sehe, bisher noch auf kein derart unrichtiges Ergebnis gestoßen.

Einige Finanzgerichte haben sich des Problems sehr viel gründlicher angenommen. So hat das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht schon Anfang der achtziger Jahre in dem Ansatz der Pauschsätze eine ganze Reihe von Verstößen gesehen, nämlich gegen das Aufteilungs- und Abzugsverbot, gegen die Nachweispflicht des Steuerpflichtigen, gegen den Gleichheitssatz und gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung²¹. Die Finanzgerichte Köln²², Rheinland-Pfalz²³ und Berlin²⁴ haben sich mit gleichen und ähnlichen Begründungen gegen den ungeprüften Ansatz der Pauschsätze ausgesprochen.

c) Gleichheit der Steuerdurchsetzung: Die Aufgabe der Finanzgerichte

Die Pauschsätze, die richtigerweise anzusetzen sind, kennt keiner. Auch diejenigen, die sie in die Richtlinien hineingeschrieben haben, zucken mit den Achseln. Bei den zwischen der Finanzverwaltung und dem Verband deutscher Reeder ausgehandelten AfA-Sätzen mag man annehmen, daß sie nach Art einer „tatsächlichen Verständigung“²⁵ zustandegekommen sind. Bei anderen Pauschsätzen muß man davon ausgehen, daß sie so hoch angesetzt worden

17 BFHE 153, 359 = BStBl. 1988 II, 780.

18 BFHE 160, 546 = BStBl. 1990 II, 777. In diese Richtung bereits BFHE 135, 515 (517) = BStBl. 1982 II, 500; BFHE 145, 181 (191) = BStBl. 1986 II, 200.

19 BFHE 173, 174 = BStBl. 1994 II, 529; BFH BStBl. 1994 II, 532; BFH BStBl. 1994 II, 534.

20 BFHE 164, 91 = BStBl. 1991 II, 558; BFHE 166, 414 = BStBl. 1992 II, 274; BFH BStBl. 1994 II, 505.

21 EFG 1980, 331; 1981, 123.

22 EFG 1981, 561.

23 EFG 1985, 248.

24 EFG 1985, 14.

25 Vgl. BFHE 142, 549 = BStBl. 1985 II, 354; BFHE 162, 211 (214) = BStBl. 1991 II, 45; BFHE 164, 168 = BStBl. 1991 II, 673.

sind, daß sie möglichst viele Steuerpflichtige begünstigen und darum davon abhalten, Belege zu sammeln und vorzulegen.

Das ist praktisch gedacht und gesehen. Aber es ist nicht rechtens. Steuern sind Geldleistungen, die allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 3 I 1 AO). Das sind keine leeren Worte. Die Gleichheit ist für die Steuer essentiell. Eine Leistung ohne Gegenleistung ist nur dann erträglich, wenn alle Betroffenen sie erbringen müssen. Ein Eingriff mag hart, sehr hart sein, er hat aber immerhin dann die Chance, akzeptiert zu werden, wenn er alle trifft.

Leider droht dieser Zusammenhang zwischen Auflage der Steuer und Durchsetzung der Steuer mehr und mehr in Vergessenheit zu geraten. Die steuerjuristische Diskussion krankt daran, daß die Details das Essentielle längst überwuchert haben, vor lauter Bäumen kein Wald mehr gesehen wird. So mag es nicht verwundern, daß nicht der Bundesfinanzhof, sondern das Bundesverfassungsgericht²⁶ das Essential gleicher Auferlegung und gleicher Durchsetzung des Steueranspruchs in das Bewußtsein zurückgerufen hat. Ich bitte zitieren zu dürfen:

„Die Besteuerungsgleichheit gewinnt erst aus der Eigenart der Steuer deutliche Konturen: Die Steuer ist eine Gemeinlast, die alle Inländer trifft; ... Der Staat greift dabei – ohne individuelle Gegenleistung – auf das Vermögen des Einzelnen zu ... Der darin liegende Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen gewinnt seine Rechtfertigung daher auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung. Dadurch unterscheiden sich Gemeinlasten von anderen staatlichen Eingriffen. Im Steuerrecht müssen von Verfassungs wegen sowohl die steuerbegründenden Vorschriften als auch die Regelungen ihrer Anwendung dem Prinzip einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen besonders sorgfältig Rechnung tragen ...“.

Und weiter:

„In dem von den Grundsätzen der Gleichheit und der Gesetzmäßigkeit geprägten Steuerschuldverhältnis entspricht der Pflicht des Schuldners zur gesetzmäßigen Steuerzahlung die Pflicht des Gläubigers zur gesetzmäßigen Steuererhebung. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Im Rahmen einer gewaltenteilenden Verfassungsordnung regelt der Gesetzgeber den Maßstab der gleichen Lastenzuteilung und verpflichtet die mit dem Vollzug dieses Gesetzes beauftragte Finanzverwaltung, diese Besteuerungsvorgaben in strikter Legalität umzusetzen und so Belastungsgleichheit zu gewährleisten ...“.

Das hat das Bundesverfassungsgericht zum Thema Zins-Nicht-Besteuerung gesagt. Daraus haben etliche Zeitgenossen offenbar gefolgert, das Gesagte gelte

26 BVerfGE 84, 239 (269) = BStBl. 1991 II, 654.

nur für Zinseinkünfte (und wie § 30a AO zeigt, nicht einmal für diese). Die mit dem Vollzug des Gesetzes beauftragte Finanzverwaltung hat die Besteuerungsvorgaben in strikter Legalität umzusetzen. Tut sie das? Mitnichten.

Die „Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens“ (GNOFÄ)²⁷ teilen die Steuerpflichtigen in Gruppen ein, die unterschiedlich behandelt werden sollen, denn der „Aufwand bei der Prüfung der Fälle hat sich nach deren steuerlicher Bedeutung zu richten“. Das bedeutet zweierlei Recht für große und für kleine Fische. Bei den meisten Steuerpflichtigen wird der Sachverhalt allenfalls überschlägig geprüft, von diesen Steuerpflichtigen darf auch nur die Vorlage bestimmter Belege verlangt werden. Erst wenn es um größere Steuerbeträge geht, dürfen und müssen die Finanzbehörden den Sachverhalt genauer ermitteln.

Großbetriebe werden intensiv und nahezu lückenlos geprüft. Bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben nehmen Intensität und Häufigkeit der Außenprüfung deutlich ab. Großbetriebe werden im Durchschnitt alle drei bis sechs Jahre geprüft, Mittelbetriebe alle fünf bis fünfzehn Jahre, Kleinbetriebe alle neun bis zweiundfünfzig Jahre, Kleinstbetriebe frühestens alle vierundzwanzig Jahre²⁸.

Schattenwirtschaft gibt es nicht, jedenfalls nicht für die Finanzverwaltung. Die Arbeit am Feierabend und an Wochenenden interessiert sie nicht, die „Nebentätigkeit“ von Frührentnern und Arbeitslosen ist für sie kein Problem, den schwunghaften Handel auf allerorts veranstalteten Flohmärkten und Straßenfesten nehmen sie nicht zur Kenntnis, und die Putzfrauen in den privaten Haushalten halten sie für Heinzelmännchen. Die Scherzfrage lautet: Worin gleichen sich Großbanker und Finanzbeamte? Antwort: Sie kümmern sich nicht um Peanuts. Hochmut kommt vor dem Fall. Alle reden von Steuergerichtigkeit und meinen damit die Besteuerung der Besserverdienenden, Verzeihung, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Jedem das Seine, *sum cuique*, ist nur eine Komponente der Gerechtigkeit. Die andere Komponente ist die Gleichheit. Man kann sogar sagen: Gerechtigkeit ist immer Gleichheit²⁹. Doch die Gleichheit in Steuersachen, die Anwendungsgleichheit, wird zur Zeit mit Füßen getreten.

Indes hatte schon *Hensel*³⁰ verlangt, daß sein Nachbar ebenso schwer wie er selbst von der Steuerlast betroffen werde. Daraus ist nichts geworden. Die Gründe kann man nur vermuten: Trott und Zagheit der Finanzbehörden,

27 BStBl. 1981 I, 270.

28 Vgl. *Strobel*, BB 1985, Beilage 10; *Zwank*, BB 1985, 1120.

29 *Radbruch*, Rechtsphilosophie⁶, Stuttgart 1963, 125; *Henkel*, Einführung in die Rechtsphilosophie², München 1977, 395.

30 VJSchrStuFR 1927, 62.

Opportunismus der verantwortlichen Politiker und der politisch Verantwortlichen, Vogel-Strauß-Mentalität aller Beteiligten. *Streck*³¹ hat vor zehn Jahren auf einem Kongreß die Aussage gewagt, die überwiegende Mehrzahl aller Bundesbürger verkürze Steuern, und dazu die volkstümlichsten Erscheinungsformen genannt. Daraufhin brach ein Sturm der Entrüstung los. Die Wahrheit wollte keiner wissen. Die Konsequenzen wollte auch keiner.

Hier Abhilfe zu schaffen, ist nicht nur ein Problem der Finanzverwaltung und der Rechnungshöfe. Es ist auch ein Problem des Bundesfinanzhofs. Wenn Finanzverwaltung und Rechnungshöfe³² versagen, dann ist das allein ein Problem des Bundesfinanzhofs. Gericht und Gerechtigkeit sind insoweit synonyme Begriffe.

Doch der Bundesfinanzhof folgt dem Sog der Finanzverwaltung. Es sei sachgerecht, heißt es in einem Urteil des VIII. Senats³³, das für Großbetriebe im Regelfall die Anschlußprüfung vorgesehen sei:

„Das für die Anschlußprüfung maßgebliche Kriterium ‚Großbetrieb‘ ist nicht willkürlich, sondern orientiert sich an dem bei einer ordnungsgemäßen Ermessensausübung zu berücksichtigenden Zweck der Ermächtigungsnorm (§ 5 AO 1977). § 194 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 bezweckt sicherzustellen, daß die steuerlichen Verhältnisse des der Außenprüfung unterliegenden Steuerpflichtigen in allen Jahren ermittelt werden können. Nur so können die Finanzbehörden ihren Auftrag, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen, erfüllen . . .“.

Die Klägerin hatte sich auf den Gleichheitssatz berufen und richtig gerügt, daß insbesondere Mittelbetriebe in den Genuß erheblicher prüfungsfreier Zeiträume kämen und dadurch begünstigt würden. Der VIII. Senat hat den Kern dieses Einwands überhaupt nicht gesehen, geschweige denn begriffen. Das zeigt die Begründung, es gebe keinen Gleichheitssatz des Inhaltes, daß bestimmte Versäumnisse der Verwaltung dem Betroffenen in gleicher Weise zugute kommen müssen. Richtig, der von der Polizei ertrappte Täter kann sich nicht darauf berufen, seine Komplizen seien nicht erwischt worden. Doch darum geht es gar nicht. Um es noch einmal zu sagen: Geldleistungen sind nur dann Steuern, wenn sie allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, und bei allen Steuerpflichtigen durchgesetzt werden. Allein darum bestimmt § 85 AO, daß die

31 BB 1984, 2205.

32 Immerhin hat der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg in einem Sonderbericht vom 24. 2. 1994 meines Wissens erstmals festgestellt, daß in der Verwaltung „ein Verfall der Steuerrechtsanwendung begonnen“ habe, der zur Steuerungerechtigkeit führe. Bei diesem Prozeß könne „dadurch, daß ein Teil der Bevölkerung unzureichend besteuert wird, die Steueramoral im übrigen sukzessive schwinden. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 Abgabenordnung) wird zunehmend in Mitleidenschaft gezogen.“ Vgl. *EGge*, *StuW* 1994, 274.

33 BFHE 160, 409 (413) = BStBl. 1990 II, 721.

Finanzbehörden die Steuer nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Sie haben das zu tun. Sie sind dazu verpflichtet. Allen Verwaltungszwängen zum Trotz darf es kein Zweiklassensteuerrecht geben.

Der VIII. Senat erweist sich als bemerkenswert unsensibel. In einem Urteil vom Juni dieses Jahres³⁴ stellt er fest:

„Angesichts ihrer begrenzten sachlichen und personellen Mittel sind die Finanzbehörden allerdings aus tatsächlichen Gründen nicht in der Lage, von dieser Ermächtigung zur umfassenden Prüfung Gebrauch zu machen. Sie müssen deshalb unter den zu prüfenden Betrieben eine Auswahl treffen.“

Dem VIII. Senat ist zu widersprechen. § 193 I AO ermächtigt die Finanzbehörde zwar nur zur Außenprüfung. Doch die Vorschrift steht nicht allein. Sie steht im Kontext mit § 85 AO, der Verpflichtung zur gleichmäßigen Besteuerung. Daraus ergibt sich nur eine Konsequenz, nämlich die Verpflichtung des Staates, die notwendigen sachlichen und personellen Mittel bereitzustellen. Wenn ich als Anlieger verpflichtet bin, den Gehweg vor meiner Tür bei Glätte zu streuen, werde ich auch nicht damit gehört, ich hätte niemanden, der das für mich erledigen könne.

In einer der Pauschsatz-Entscheidungen des VI. Senats³⁵ heißt es unter Rekurs auf das Bundesverfassungsgericht³⁶:

„Ebenso, wie es nicht erlaubt ist, durch eine Typisierung eine größere Zahl von Betroffenen ohne rechtlichen Grund stärker zu belasten, ist es nicht zulässig, eine privilegierende Regelung ohne rechtfertigenden Grund auf eine große Gruppe von Adressaten zu erstrecken; denn eine Privilegierung büßt damit ihre Rechtfertigung vor der Gruppe der Benachteiligten ein, die ihren Anspruch auf Gleichbehandlung einfordert . . .“.

Die Finanzverwaltung hat bereits reagiert und eine Änderung der Lohnsteuer-richtlinien angekündigt³⁷.

3. „Sog der Verwaltung“

Ich bitte, noch einmal auf das Stichwort „Sog der Verwaltung“ zurückkommen zu dürfen. Ein solcher Sog besteht, auch wenn er von den Gerichten als solcher nicht wahrgenommen wird. Was ich jetzt sage, mag provokativ klingen. Ich sage es aber ohne den geringsten Vorwurf an irgendeine Adresse, sondern nur, um auf ein bisher als solches nicht gesehenes Problem aufmerk-

34 BFHE 174, 397 (399) = BStBl. 1994 II, 678.

35 BFHE 135, 515 (517) = BStBl. 1982 II, 500; BFHE 145, 181 (191) = BStBl. 1986 II, 200; BFHE 160, 546 = BStBl. 1990 II, 777.

36 BVerfGE 82, 126 (152) = NJW 1990, 2246.

37 BMF BStBl. 1994 I, 454.

sam zu machen: Denkweise und Erfahrungshorizont der Finanzrichter sind vorgeprägt durch die Verwaltung. Die meisten Finanzrichter stammen aus der Verwaltung und sind dort jahrelang tätig gewesen. Aus der sogenannten „freien Wirtschaft“ kommen so gut wie keine Finanzrichter. Denkweise und Erfahrungshorizont der Unternehmer sind den Finanzrichtern notwendigerweise fremd. Wie es dort zugeht, wissen sie vom Hörensagen, wie es im Finanzamt zugeht, wissen sie genau. Ein Richter aus der Verwaltungsgerichtsbarkeit, versetzt an das Finanzgericht Düsseldorf, wurde dieser Tage für ein halbes Jahr an ein Finanzamt abgeordnet, „um die Verwaltungsabläufe kennenzulernen“.

Dazu einige Beispiele: Die Kenntnisse des Außenprüfers sollen nur dann die Kenntnisse des Veranlagungsbeamten sein, wenn sie im Prüfungsbericht niedergelegt sind³⁸. Das versteht kein Unternehmer. Der Außenprüfer war in der Firma wochenlang, eventuell monate- oder jahrelang tätig, er hatte Einsicht in alle Belege und Unterlagen, er hatte die Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörde und dennoch sollen alle Tatsachen unbekannt sein, die nicht im Prüfungsbericht festgehalten sind. Dazu muß man noch wissen, daß die Prüfungsberichte mehr und mehr auf die Zusammenstellung von Zahlen zusammengeschrumpft sind. Diese steinalte Rechtsprechung zu § 173 I AO kann nur verstehen, wer in den Mauern der Verwaltung groß geworden ist.

Umgekehrt soll sich der Steuerpflichtige im Hinblick auf § 173 I Nr. 2 AO das Verschulden seines Vertreters zurechnen lassen³⁹. Davon steht im Gesetz nichts. Doch es erscheint ganz selbstverständlich, daß der Steuerpflichtige für seinen Vertreter einstehen muß, genauso selbstverständlich wie die Finanzbehörden sich die Kenntnisse des Außenprüfers nicht zurechnen lassen.

Nächster Fall, jüngst wieder so entschieden: Eine Tatsache ist nachträglich bekannt geworden, wenn sie nach abschließender Zeichnung der Veranlagungsverfügung bekannt geworden ist⁴⁰. Der Steuerpflichtige erfährt nicht, wann die Veranlagungsverfügung abgezeichnet worden ist. Zwischen Abzeichnung und Absendung des Steuerbescheides können Tage, Wochen, Monate oder Jahre vergehen (ein Finanzamt in Hamburg hat wegen eines Fehlers im Rechenprogramm über ein Jahr lang keine Steuerbescheide verschickt). Das Gesetz bietet Hinweise auf andere Zeitpunkte, so § 124 I 1 AO auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe, § 169 I 3 Nr. 1 AO auf den Zeitpunkt, in dem der

38 RFH RStBl. 1938, 355; BFHE 94, 179 = BStBl. 1969 II, 118; BFHE 105, 44 = BStBl. 1972 II, 672 (676); BFHE 142, 402 = BStBl. 1985 II, 191; BFHE 153, 437 = BStBl. 1988 II, 804 (806).

39 BFHE 137, 547 = BStBl. 1983 II, 324; BFHE 157, 196 (201) = BStBl. 1989 II, 789; BFHE 162, 488 = BStBl. 1991 II, 124 (126). Gegen diese Rechtsprechung (leider vergeblich) *Tipke/Kruse*, AO, § 173 Tz. 31 f.

40 BFHE 172, 20 = BStBl. 1993 II, 825; BFHE 172, 397 = BStBl. 1994 II, 346.

Bescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat. Nach meinem Dafürhalten spricht alles für diesen letztgenannten Zeitpunkt. Er garantiert ein Höchstmaß an Bestandskraft. Wer jedoch die Verwaltungsabläufe im Finanzamt kennt, entscheidet sich für den frühesten Zeitpunkt. Er ist für die Verwaltung der bequemste.

Ein weiteres Beispiel, den erwähnten § 169 I 3 Nr. 1 AO betreffend: Die Festsetzungsfrist ist auch dann gewahrt, wenn der Bescheid die für die Steuerfestsetzung zuständige Behörde verlassen hat, bei dem Steuerpflichtigen aber nie angekommen ist⁴¹. § 169 I 3 Nr. 1 AO soll die Behörde nur davon entbinden, den Zeitpunkt des Zuganges nachzuweisen⁴². Doch wer die Verwaltungsabläufe kennt, läßt es bei dem Nachweis der Absendung bewenden. Mehr kann die Behörde ja ohnehin nicht tun; ob der Steuerpflichtige etwas erfährt, interessiert nicht. Man mag solche Entscheidungen fiskalisch nennen. Ich möchte nicht so weit gehen. Mit dem Vorwurf des Fiskalismus ist der Vorwurf eines bewußt gesteuerten Verhaltens verbunden. Davon soll in diesen Fällen nicht die Rede sein, denn es handelt sich um unbewußte Vorprägungen der richterlichen Entscheidung.

4. Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung

Auf die Frage, ob die Finanzverwaltung ihrerseits an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gebunden ist, lautet die Antwort, wie weiland von Radio Eriwan: Im Prinzip nein, aber . . . Das Prozeßrechtsverhältnis besteht zwischen den Beteiligten, im Regelfall also Kläger und Beklagten. Zwischen ihnen erwächst das Urteil in Rechtskraft (§ 110 I FGO). Eine weitergehende Bindung der Finanzverwaltung besteht nicht.

Gleichwohl wirkt die Rechtsprechung in die Breite. Die Urteile des Bundesfinanzhofs werden veröffentlicht, und zwar vom Bundesfinanzhof selbst in der Amtlichen Sammlung und vom Bundesministerium der Finanzen im Bundessteuerblatt. Wird ein Urteil kommentarlos im Bundessteuerblatt veröffentlicht, so bedeutet das in der Praxis, daß die das Urteil tragenden Rechtsausführungen von den Finanzbehörden zu übernehmen sind. Insoweit handelt es sich um eine innerdienstliche Weisung. Die Finanzverwaltung ist nicht gehindert, die generelle „Anwendung“ eines Urteils auszuschließen. Sie tut das in zunehmendem Maße durch die sog. Nichtanwendungserlasse. Diese Nichtanwendungserlasse sind oft kritisiert worden⁴³. In der Tat sollten sie nur dann ergehen, wenn das betreffende Urteil nicht die nötige Überzeugungskraft aufweist und bessere Gründe für eine andere Entscheidung sprechen. In diesem

41 BFHE 160, 7 = BStBl. 1990 II, 518.

42 BT-Drucks. 6/82, 150.

43 Vgl. *Felix*, StuW 1979, 65; *Fischer*, StuW 1992, 126.

Sinne hat sich *Ruppe*⁴⁴ geäußert, und ich meine seiner Formulierung folgen zu können. Bloß fiskalische Erwägungen sollten einen Nichtanwendungserlaß jedoch nicht rechtfertigen⁴⁵. Bei manchen Nichtanwendungserlassen kann man sich allerdings nicht des Eindrucks erwehren, daß die fiskalischen Konsequenzen nicht nur die Rechtsansicht, sondern auch die Rechtseinsicht der Ministerialbürokratie beeinträchtigt haben.

Es ist lediglich noch auf eine spezielle Regelung der Abgabenordnung hinzuweisen, nämlich auf § 176 AO. Diese Vorschrift gewährt in Änderungsfällen einen begrenzten Schutz des in die Rechtsprechung gesetzten Vertrauens und wirkt nur zugunsten des Steuerpflichtigen.

III. Standort gegenüber der Steuergesetzgebung

1. Korrekturgesetzgebung

Das Thema der Nichtanwendungserlasse mag überleiten zum nächsten Problemkreis, von *Lavater* zu *Basedow*, wenn Sie sich an meine Einleitung erinnern. Es geht um den Standort des Bundesfinanzhofs gegenüber der Steuergesetzgebung. Von den Nichtanwendungserlassen führt ein gerader Weg zur sog. Korrekturgesetzgebung. Die Nichtanwendungserlasse sind in der Regel nur die Vorstufe der durch die Verwaltung initiierten Korrekturgesetzgebung.

Das Standortsicherungsgesetz⁴⁶ hat den Bundesfinanzhof dreimal korrigiert und einmal bestätigt. § 8a KStG, §§ 3 I und 38 GrStG contra Bundesfinanzhof, § 14a IV EStG pro Bundesfinanzhof. Das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz⁴⁷ hat den Bundesfinanzhof zehnmal korrigiert und elfmal bestätigt. §§ 23 und 50d EStG, § 21 UmwStG, § 8 AStG, § 5 ErbStG, §§ 177, 222, 236 und 237 AO contra Bundesfinanzhof, §§ 32 und 39 EStG, § 24 UmwStG, §§ 165, 167, 170, 180, 181 und 220 AO pro Bundesfinanzhof. Der Schönggeist mag in der Korrekturgesetzgebung einen Dialog zwischen Gesetzgeber und Gericht nach Art eines Solokonzerts erkennen. Mozarts Klavierkonzert Nr. 23 in A-Dur, – ein Dialog des Soloinstruments mit dem symphonisch verfeinerten Orchester. Doch so ist es ganz und gar nicht. Hier spielt kein symphonisch verfeinertes Orchester, sondern, wie man in Hamburg sagt, die Pankokenkapelle.

Der in das Gesetz eingefügte § 8a KStG und die geänderten §§ 3 I und 38 GrStG haben mit der Sicherung des Standortes Deutschland herzlich wenig zu

44 In: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG, Einführung Tz. 612.

45 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Köln 1993, 1184.

46 Vom 13. 9. 1993 BGBl. I, 1569.

47 Vom 21. 12. 1993 BGBl. I, 2310.

tun. § 8a KStG fingiert verdeckte Gewinnausschüttungen, die nach einem Urteil des I. Senats⁴⁸ nicht gegeben sind.

§§ 3 und 38 GrStG gewähren Grundsteuerbefreiungen für Grundstücke mit Dienstwohnungen von Geistlichen und Kirchendienern. Der II. Senat⁴⁹ hatte 1987 entschieden, daß nur solche Grundstücke von der Grundsteuer befreit sind, die unmittelbar zum Unterhalt des Stelleninhabers bestimmt sind und über deren Nutzungsart und Erträgnisse der Stelleninhaber selbst befinden kann. Das war ein harter Schlag gegen innerkirchliche Pfründenrechte. Jetzt können wir aufatmen. Seit dem 1. 1. 1993, so ausdrücklich § 38 GrStG, ist der Standort Deutschland auch für Geistliche und Kirchendiener wieder attraktiv. Ein besonderes Gesetz zur Grundsteuerbefreiung von Kirchengrundstücken war ersichtlich nicht opportun. Darum wurde der Glücke des Standortsicherungsgesetzes schnell noch das Entenei der Pfarrpfründe untergeschoben. Das ist Etikettenschwindel.

Dieser Etikettenschwindel hat seinen bisherigen Höhepunkt mit dem Grenzpendlergesetz vom 24. Juni diesen Jahres⁵⁰ gefunden. Gewissermaßen im Anhang des Grenzpendlergesetzes ist das gesamte außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren neu geregelt worden. Das ist ein bisher einmaliger Vorgang öffentlicher Irreführung. Ich sehe durchaus ein, daß ein AO-Änderungsgesetz in dieser Legislaturperiode keine Chancen mehr gehabt hätte, verabschiedet zu werden. Darum hat die Finanzverwaltung zu dem Taschenspielertrick gegriffen, einer eilbedürftigen Gesetzesvorlage die weniger eilbedürftigen Änderungen der Abgabenordnung anzuheften. Wenn das so weitergeht, wird man überlegen müssen, ob dem Art. 20 GG eine der Bekämpfung staatlichen Formenmißbrauchs dienende Vorschrift nach dem Vorbild des § 42 AO angefügt werden sollte.

2. Gesetz und Richter

a) Kompetenz zur richterlichen Rechtsfortbildung

Mein letztes Thema ist ein uraltes Reizthema, das Thema Gesetz und Richter. Hier stehen sich Bedächtige und weniger Bedächtige oft unversöhnlich gegenüber, und es fallen harte Worte. Positivismus⁵¹, Buchstabenjurisprudenz⁵²,

48 BFHE 166, 356 = BStBl. 1992 II, 532.

49 BFHE 150, 279 = BStBl. 1987 II, 722.

50 BGBl. I 1395.

51 Ständig *Tipke* seit *StuW* 1981, 191.

52 Vgl. *Weber-Grellet*, *StuW* 1993, 196.

Subalternjurisprudenz⁵³ und dergleichen mehr. Auch der Apostel Paulus wird bemüht: Der Buchstabe tötet, aber der Geist macht lebendig⁵⁴.

Wer sich so äußert, braucht offenbar Mut, um von der großen Gestaltungsaufgabe des Finanzrichters⁵⁵ und der Vision eines „richtigen Steuerrechts“⁵⁶ aus der Hand des Richters träumen zu können. Ein Plakat zur Bundestagswahl am 16. Oktober 1994: „Kraft zum Kämpfen, Mut zum Träumen“.

Es geht um die richterliche Rechtsfortbildung, deren generelle Notwendigkeit nicht zu bestreiten ist. Der Bundesfinanzhof ist zur Rechtsfortbildung berufen. Es fragt sich nur, in welchen Fällen und in welchem Umfang. *Weber-Grellet*⁵⁷ leitet die Befugnis zur Rechtsfortbildung des Bundesfinanzhofs aus § 11 IV FGO ab. Wenn auch der Gesetzesbuchstabe tötet, so ist gleichwohl anzumerken, daß § 11 FGO die Kompetenz des Großen Senats regelt. Da die Kompetenz zur Rechtsfortbildung nicht auf den Großen Senat beschränkt ist, kann sie sich nicht aus § 11 IV FGO ergeben.

Es gibt aber noch eine weitere Kompetenzvorschrift. Ich meine Art. 19 IV GG. Infolgedessen muß gefragt werden, in welchem Verhältnis die Aufgabe, Rechtsschutz zu gewähren, zu der Aufgabe steht, das Recht fortzubilden. Ist es nicht immerhin vorstellbar, daß im Einzelfall die eine Aufgabe mit der anderen kollidiert und daß dann über den Vorrang von Rechtsschutz vor Rechtsfortbildung entschieden werden muß?

Ich möchte Ihnen meine Ansicht nicht vorenthalten. Das verfassungsrechtliche Rechtsschutzgebot geht der Aufgabe der Fortbildung des einfachen Rechts vor. Verfassungsrecht geht vor Steuerrecht⁵⁸. Wenn das Gewaltenteilungsprinzip auch nicht rein zu verwirklichen ist, so muß im Konfliktfall die Aufgabe der Rechtsfortbildung dem Gesetzgeber und die Aufgabe des Rechtsschutzes den Gerichten vorbehalten werden. Rechtssetzung und Rechtsfortbildung sind qualitativ dasselbe. Sie unterscheiden sich nur im Umfang.

b) Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung

Es geht also um den Rahmen, innerhalb dessen richterliche Rechtsfortbildung erlaubt und geboten ist. Die normativen Vorgaben ergeben sich aus dem Grundgesetz, genauer aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung und dem daraus abgeleiteten Art. 20 III GG. Die Bindung des Richters an das Gesetz ist ein

53 Ein Lieblingsausdruck von *Fischer*, *StuW* 1992, 123; *ders.*, Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, München 1994, 72.

54 *Walz*, *StuW* 1984, 170. Ähnlich auch *Weber-Grellet*, *StuW* 1993, 196.

55 *Fischer*, *StuW* 1992, 123.

56 *Tipke*, *StuW* 1988, 262.

57 *StuW* 1993, 200.

58 *Mössner*, *DSJG* 17 (1994), 235, bestreitet mir selbst diese Einsicht.

Eckpfeiler des Gewaltensystems. Sie ist zugleich das notwendige Gegenstück zur richterlichen Unabhängigkeit (Art. 97 I GG). Das wird oft übersehen.

Ist der Richter dem Gesetz unterworfen, so ist er nur insoweit zur Rechtsfortbildung berufen, als das geltende Recht Lücken aufweist⁵⁹. Nur innerhalb dieser Lücken ist Rechtsfortbildung zulässig. *Weber-Grellet*⁶⁰ spricht in diesem Zusammenhang von einer „Feinjustierung“ des Rechts. Die Steuerschraube muß so lange nachgezogen werden, bis sie richtig fest sitzt. Das mag sein, wie es will. Auf jeden Fall ist die „Grobjustierung“ Sache des Gesetzgebers. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, „in den grundlegenden normativen Bereichen, zumal im Bereich der Grundrechtsausübung, soweit diese staatlicher Regelung zugänglich ist, alle wesentlichen Entscheidungen selbst zu treffen“.

Das ist im Wortlaut die Wesentlichkeitstheorie des Bundesverfassungsgerichts⁶¹. Nochmals das Bundesverfassungsgericht im Wortlaut: Der Gesetzgeber hat alle „grundlegenden Entscheidungen selbst zu treffen und zu verantworten“⁶². Der Gesetzgeber darf keine Steuer einführen und es dem Verordnungsgeber überlassen, das für sie Wesentliche zu bestimmen⁶³.

Da der Gesetzgeber alles Wesentliche selbst regeln muß, bleibt der richterlichen Rechtsfortbildung nur ein kleiner Bereich, nicht größer als jener Bereich, der nach Art. 80 GG dem Verordnungsgeber überlassen werden darf. Das Bundesverfassungsgericht hat in bezug auf Art. 80 GG angemerkt, dem vom Parlament beschlossenen Gesetz komme gegenüber dem bloßen Verwaltungshandeln die unmittelbare demokratische Legitimation zu, und das parlamentarische Verfahren gewährleiste ein höheres Maß an Öffentlichkeit der Auseinandersetzung und damit auch größere Möglichkeiten des Ausgleichs widerstreitender Interessen; auch das spreche dafür, den allgemeinen Gesetzesvorbehalt auszudehnen⁶⁴.

Was das Bundesverfassungsgericht zum Verhältnis Gericht – Verwaltung gesagt hat, gilt *cum grano salis* auch für das Verhältnis Gesetz – Richter. Der Gesetzgeber muß die Steuer einführen und die Steuertatbestände normieren; er darf dies nicht dem Richter überlassen. Das gerichtliche Verfahren ist seiner Struktur nach nicht dazu geschaffen und geeignet, allgemein verbindliche Rechtssätze hervorzubringen. Die Rechtsfortbildung findet im Gerichtssaal und hinter den verschlossenen Türen des Beratungszimmers statt. Die Rechts-

59 BVerfGE 34, 269 (287) = NJW 1973, 1221; BVerfGE 69, 315 (371) = NJW 1985, 2395.

60 Stuw 1993, 201.

61 BVerfGE 61, 260 (275); 49, 89 (126).

62 BVerfGE 40, 237 (250); 57, 295 (320); 58, 257 (268).

63 BVerfGE 7, 282 (302) = NJW 1958, 540; BVerfGE 10, 251 (258); BVerfGE 18, 52 (61).

64 BVerfGE 40, 237 (249).

kraft des Urteils erfaßt nur die am Verfahren Beteiligten (§ 110 I 1 FGO). Darum müssen alle Personen beigeladen werden, deren rechtliche Interessen durch die Entscheidung berührt werden (§ 60 FGO). Von einer Beteiligung derer, die durch die Rechtsfortbildung betroffen werden, ist nirgendwo die Rede. Die von der Rechtsfortbildung potentiell Betroffenen werden nicht gehört. Sie können die Besonderheiten ihrer individuellen Situation nicht vortragen.

Führt man sich das vor Augen, so erscheinen einige der allgemein bekannten Produkte richterlicher Rechtsfortbildung in einem zweifelhaften Licht. Nehmen wir die Beispiele *Fischers*⁶⁵, wirtschaftliches Eigentum, Gewinnerzielungsabsicht und Liebhaberei, so hätte ich noch geringe Bedenken. Die Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum hat der Gesetzgeber durch § 39 AO legalisiert, auf die Gewinnerzielungsabsicht hat bereits das preußische Oberverwaltungsgericht abgehoben, sie ist als solche inzwischen durch § 15 II EStG legalisiert, lediglich bei der Liebhaberei hätte ich bei den Überschusseinkünften Bedenken. Wenn *Weber-Grellet*⁶⁶ mit der Feinjustierung im Bereich der Erbauseinandersetzung ansetzt, so kann ich das angesichts der beiden Entscheidungen des Großen Senats vom 5. Juli 1990⁶⁷ mitmachen. Im Bereich der Personengesellschaft, Sonderbetriebsvermögen I und II als Produkte richterlicher Rechtsfortbildung, muß ich ihm widersprechen. Die „Rechts“-Institute Sonderbetriebsvermögen I und II und die darauf bezogene Buchführungspflicht der Personengesellschaft⁶⁸ sind alles andere als Feinjustierungen. Sie sprengen den Rahmen richterlicher Rechtsfortbildung⁶⁹.

Auch die Betriebsaufspaltung, die echte wie unechte, ist kein zulässiges Produkt richterlicher Rechtsfortbildung⁷⁰. Staatssekretär *Reinhardt* hatte 1936 auf einer Tagung der Akademie für deutsches Recht erklärt, die Betriebsaufspaltung widerspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und stehe demgemäß nicht mit der nationalsozialistischen Weltanschauung in Einklang⁷¹.

65 Stuw 1992, 133.

66 Stuw 1993, 201.

67 BFHE 161, 332 = BStBl. 1990 II, 837 und BFHE 161, 317 = BStBl. 1990 II, 847.

68 Vgl. BFHE 162, 99 = BStBl. 1991 II, 401; BFHE 168, 70 = BStBl. 1992 II, 797.

69 So neuerdings wieder *Schön*, DStR 1993, 185.

70 Immer noch beeindruckend *Barth*, BB 1985, 1861. Art. 7 Nr. 6b des Entwurfs eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften sollte einen gesetzlichen Tatbestand der Betriebsaufspaltung normieren. Darauf ist im Gesetzgebungsverfahren verzichtet worden, nachdem BFHE 144, 20 = BStBl. 1985 II, 622 an der Betriebsaufspaltung festgehalten hatte (BT-Drucks. 10/4513, 22).

71 RStBl. 1936, 1051.

Der Reichsfinanzhof hat die Gleichbehandlungsthese des Staatssekretärs nicht akzeptiert; er hat sich auf § 6 StAnpG, heute § 42 AO, gestützt und das vom Staatssekretär gewünschte Ergebnis nur in Mißbrauchsfällen angenommen⁷². Erst der Bundesfinanzhof⁷³ hat sich von der Mißbrauchsvorschrift verabschiedet und das „Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung“ aus der Taufe gehoben. Die gesetzliche Grundlage sei ein in wertender Betrachtung und unter verfassungsrechtlichen Aspekten (Art. 3 GG) richtig verstandener Begriff des Gewerbebetriebs. So *Ludwig Schmidt*⁷⁴ im Jahr des Heils 1994.

c) Gleichbehandlung scheinbar gleicher Fälle

Es geht um die Gleichbehandlung nur scheinbar gleicher Fälle. Bei der Betriebsaufspaltung ist es wie beim Sonderbetriebsvermögen. Der Einzelunternehmer kann an sich selbst kein Grundstück und keine Wirtschaftsgüter verpachten. Weil der Einzelunternehmer das nicht kann, soll es der Mitunternehmer und auch der seinen Betrieb aufspaltende Unternehmer nicht dürfen. *Strutz*⁷⁵ hatte zu § 29 Nr. 3 EStG 1925, dem Vorgänger des heutigen § 15 I 1 Nr. 2 EStG geschrieben, ihm sei „wohl absichtlich eine möglichst weite Fassung gegeben“ worden, um „Schiebungen und Verschleierungen und den weitläufigen Erörterungen über die Natur der Bezüge, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft oder zu deren Lasten erhält, möglichst die Spitze abzubrechen“. Dasselbe gilt für das „Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung“. Schiebungen und Verschleierungen sollen verhindert und weitläufigen Erörterungen die Spitze abgebrochen werden, nämlich Erörterungen darüber, ob die Betriebsaufspaltung den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen (oder unangemessen) ist und der Steuerpflichtige in Mißbrauchsabsicht gehandelt hat. Und warum das Ganze? Die im Sonderbetriebsvermögen und die in den abgespaltenen Betriebsteilen enthaltenen stillen Reserven sollen erfaßt werden können. Und das wiederum führt zu dem vermeintlichen Erzübel unseres Einkommensteuerrechts, dem Dualismus der Einkünfteermittlung⁷⁶.

Sind Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung Produkte zulässiger Rechtsfortbildung? Ist das Einkommensteuergesetz lückenhaft? Beide Fragen sind zu verneinen. Erstens: Die Besteuerung knüpft an die Rechtsform und an die von den Beteiligten gewählte rechtliche Gestaltung an. Einkommen- und

72 RFH RStBl. 1939, 282; RFHE 48, 31 = RStBl. 1940, 361; RFHE 54, 94 = RStBl. 1944, 396; RFHE 54, 107 = RStBl. 1945, 34.

73 BFHE 108, 44 = BStBl. 1973 II, 247.

74 EStG¹³, München 1994, § 15 Anm. 142.

75 EStG 1925, Berlin 1929, § 29 Anm. 29a.

76 *Tipke*, StuW 1970, 8, und seither ständig *Tipke/Lang*¹⁴, Köln 1994, 247; *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Anm. A 438; *Jehner*, DStR 1990, 153; *Reiß*, DStJG 17 (1994), 16: „Unsäglicher Dualismus“.

Körperschaftsteuergesetz stellen den Beteiligten die Wahl der Rechtsform frei: Einzelunternehmen, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft. Eine bestimmte Rechtsform unternehmerischen Handelns ist nicht vorgeschrieben. Zweitens: Das Gesetz kennt sieben Einkunftsarten. Unter deren Tatbestände ist der jeweils verwirklichte Sachverhalt zu subsumieren. Einkünfte aus Gewerbebetrieb schließen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht aus. An diesen gesetzlichen Vorgaben führt, solange mit den Rechtsformen kein Mißbrauch getrieben wird, kein Weg vorbei. Die gesetzliche Regelung ist so, wie sie ist, lückenlos. Das ist unbestritten. Jedenfalls habe ich die Behauptung, die gesetzliche Regelung sei planwidrig unvollkommen, noch nirgends gelesen.

d) Insbesondere: Dualismus der Einkünfteermittlung

Den Kritikern des Dualismus ist zuzugeben, daß bei der Ermittlung der Einkünfte mit zweierlei Maß gemessen wird. § 2 II EStG schreibt es ausdrücklich vor. Doch das bedeutet keinen Verstoß gegen Art. 3 I GG⁷⁷. Die Anwendung des Gleichheitssatzes verlangt den Vergleich von Lebenssachverhalten, die einander nie in allen, sondern nur in einzelnen Merkmalen gleichen. Es ist Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, welche von diesen Merkmalen er als maßgebend für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung ansieht. Art. 3 I GG verbietet es ihm nur, dabei Art und Gewicht der tatsächlichen Unterschiede sachwidrig außer acht zu lassen. Innerhalb dieser Grenzen ist der Gesetzgeber in seiner Entscheidung frei⁷⁸. So die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁷⁹.

Nach diesen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts verstößt der Dualismus nicht gegen Art. 3 I GG. Es ist durchaus vernünftig, zwei Maßstäbe anzulegen. Die Überschußrechnung bietet sich bei allen Steuerpflichtigen an, die Einkünfte erzielen, ohne Vermögen einzusetzen. Ein Arbeitnehmer setzt seine Arbeitskraft, nicht sein Vermögen ein. Ein Vermögensvergleich zur Ermittlung seiner Einkünfte ist sinnlos. Auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung ist ein Vermögensvergleich überflüssig. Die Bezieher dieser Einkünfte setzen zwar ihr Vermögen ein, tun dies aber nicht, um das eingesetzte Vermögen umzusetzen, sondern um dieses Vermögen langfristig zu nutzen, indem sie Erträge des Vermögens erwirtschaften⁸⁰, altmo-

77 BVerfGE 26, 302 (310) = BStBl. 1970 II, 156; 27, 111 (127) = BStBl. 1970 II, 160; 28, 227 (237) = BStBl. 1970 II, 579.

78 Nahezu wörtliches Zitat aus BVerfGE 87, 1 (36) = NJW 1992, 2213. Die Behauptung Pezzers, DStJG 17 (1994), 261, das BVerfG habe diese Rspr. schon vor zehn Jahren aufgegeben, ist falsch.

79 BVerfGE 13, 318 (330) = NJW 1962, 442; 55, 72 (88) = NJW 1981, 271; 83, 395 (401) = NVwZ 1991, 1171; 87, 1 (36) = NJW 1992, 2213 u. a.

80 Amtliche Begründung RT-Drucks. III Nr. 794/802, 41.

disch ausgedrückt: die Früchte des Vermögens ziehen. Da das Vermögen nicht umgeschichtet wird, sondern „ruhen“ und nur Erträge abwerfen soll, ist ein Vermögensvergleich nicht sachgerecht. Das zeigt sich besonders bei Kapitalvermögen. Hier führen Kurssteigerungen und Kurseinbrüche zu Wertsteigerungen und Wertverlusten, die sich insgesamt im Laufe der Jahre regelmäßig fast immer wieder ausgleichen⁸¹. Darum genügt es, den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zu ermitteln. Mehr zu verlangen wäre Übermaß.

Die Kritik an der Überschußrechnung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entzündet sich daran, daß die Gewinne aus der Veräußerung der vermieteten oder verpachteten Grundstücke⁸² steuerfrei bleiben, obwohl diese Grundstücke zur Erzielung von Einkünften eingesetzt werden⁸³. Die Kritiker verkennen jedoch, daß bei der Einnahme-Überschuß-Rechnung die Früchte des eingesetzten Vermögens der Einkommensteuer unterliegen. Sie lassen sich durch die nominelle Höhe der Veräußerungsgewinne blenden, ohne gewahr zu werden, daß diese „Gewinne“ zu einem großen Teil inflationsverursachte Scheingewinne sind. Zum einen führt das Festhalten am Nominalwertprinzip zu diesen Gewinnen⁸⁴, zum anderen hat der ständige seit 1950 anhaltende Geldwertschwund eine „Flucht in die Sachwerte“ ausgelöst, die insbesondere die Preise für Grundstücke, der vermeintlich sichersten Kapitalanlage⁸⁵, in die Höhe getrieben hat. Darum ist die Steuerfreiheit der Gewinne aus der Veräußerung des vermieteten oder verpachteten Vermögens sachlich gerechtfertigt und verletzt den allgemeinen Gleichheitssatz nicht⁸⁶. Die Steuerfreiheit die-

81 Es ist zwar technisch möglich, das Kapitalvermögen alljährlich neu zu bewerten. Das würde bei dem periodischen Auf und Ab der Kurse zu erheblichen Schwankungen der Einkünfte führen und bei Übertragung des Niederstwertprinzips auf die Kapitaleinkünfte es dem Steuerpflichtigen sogar ermöglichen, an den niedrigsten Kurswerten festzuhalten.

82 Vorbehaltlich §§ 22 Nr. 2, 23 I Nr. 1a EStG.

83 *Tipke*¹¹, 168; *ders.*, Steuerrechtsordnung, 649; *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Tz. A 665; *Tipke/Lang*¹⁴, 384; *Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Köln 1987, 23; *Söhn*, ZRP 1988, 347; *Jehner*, DStR 1990, 8.

84 *Jehner*, DStR 1990, 9; 1991, 565; *Durchlaub*, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Berlin 1993, 72. *Lang*, aaO. (FN 83), hat darum vorgeschlagen, die Veräußerungsgewinne schrittweise freizustellen. Tut man das, indem man die jeweiligen Inflationsraten alljährlich berücksichtigt, wird man feststellen, daß die Veräußerungsgewinne wie Bierschaum zusammenfallen. Daß *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuches, Bonn 1993, 275, für die osteuropäischen Staaten die Einkommensteuerpflicht privater Veräußerungseinkünfte vorschlägt, ohne den Inflationsausgleich zu regeln, ist angesichts der dortigen Inflationsraten und der Notwendigkeit, privates Vermögen zu bilden, unverantwortlich.

85 Niemand kann sagen, daß diese Annahme richtig ist, und noch weniger vorhersagen, daß das so bleiben wird.

86 Im Ergebnis gl. A. BVerfGE 26, 302 (312) = BStBl. 1970 II, 156; 27, 111 (126) = BStBl. 1970 II, 160; BFHE 173, 97 = BStBl. 1994 II, 289. Ebenso *Kirchhof*, in:

ser Gewinne ist die notwendige Konsequenz der Einnahme-Überschußrechnung.

Das ist beim kaufmännischen Vermögen anders. Die Kaufleute ermitteln seit den Tagen *Paciolis*⁸⁷ den Gewinn durch Vermögensvergleich, weil ihr Vermögen, vor allem die Waren, dazu bestimmt ist, angeschafft und veräußert zu werden. Der Grundtyp des Kaufmanns war und ist immer noch der Warenhandelskaufmann (§ 1 II Nr. 1 HGB). Das Vermögen des Kaufmanns ist seit alters her Umlaufvermögen, das Anlagevermögen ist im Verhältnis zum Umlaufvermögen gering. Der Kaufmann denkt in Vermögenswerten, die Kenntnis des Standes seines Vermögens ist für ihn lebenswichtig. Das erklärt den Widerstand der Kaufleute gegen den Entwurf des sächsischen Einkommensteuergesetzes⁸⁸. Nur eine Vermögensrechnung paßte zum Denken der Kaufleute, eine Überschußrechnung war für sie ein Unding. Das war 1874. Daran hat sich bis heute nichts geändert.

Der Dualismus bei der Ermittlung der Einkünfte wird auch im Detail oft als unbefriedigend empfunden. Hier sind es vor allem die Vermögensverluste, deren Nichtabzug beanstandet wird. Schon bei der vereinfachten Gewinnermittlung durch Überschußrechnung (§ 4 III EStG) können Geldverluste durch Diebstahl, Unterschlagung, Brand usw. und Vermögensverluste durch den Ausfall von Forderungen nicht berücksichtigt werden. Geld- und Vermögensverluste sind keine Ausgaben. Gleichwohl hat der Bundesfinanzhof ihren Abzug als Betriebsausgaben zugelassen, soweit die Verluste durch den Betrieb und nicht privat veranlaßt sind⁸⁹.

Bei der Einnahme-Überschußrechnung nach §§ 8 und 9 EStG sind Geld- und Vermögensverluste ebenfalls keine Werbungskosten. Darum können der Ver-

Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 A Tz. 666; *Durchlaub*, aaO. (FN 84), 138, mit weiteren Begründungen. Anschaulich *Jehner*, DStR 1991, 565.

87 Abhandlung über die Buchhaltung, 1494. Übersetzt von *Penndorf*, 1933, Nachdruck 1968, 143. Vgl. auch *Strieder*, Die Inventur der Fugger aus dem Jahr 1527, 1905, 5.

88 *Barth*, Die Entwicklung des Deutschen Bilanzrechts, Stuttgart 1955, Bd. II, 1, 187.

89 So BFHE 119, 156 = BStBl. 1976 II, 560 (bei Unterschlagungen durch Angestellte) und BFHE 166, 260 = BStBl. 1992 II, 343 (bei Geldverlust durch Einbruchdiebstahl). Der BFH rechtfertigt die Berücksichtigung dieser Verluste mit dem § 4 IV EStG entnommenen Veranlassungsprinzip, obwohl betriebliche Veranlassung und Ausgaben nicht dasselbe sind. Ebenso hat BFHE 104, 311 = BStBl. 1972 II, 334 den Verlust einer betrieblich veranlaßten Darlehnsforderung gewinnmindernd berücksichtigt, obwohl das Darlehnsgeschäft bei der Überschußrechnung nicht berücksichtigt wird (vgl. *Blümich/Müller-Gatermann/Dankmeyer*, § 4 Tz. 35¹⁹). Die von BFHE 108, 162 (167) = BStBl. 1973 II, 293 nachgeschobene Begründung, die Hingabe des Darlehens habe zu Anschaffungskosten für das nicht absetzbare Wirtschaftsgut „Darlehnsforderung“ geführt, überzeugt ebenfalls nicht; der Verlust der Darlehnsforderung ist weder Veräußerung noch Entnahme.

lust des beruflich genutzten Autos durch Totalschaden, der Verlust eines zur Sicherung des Arbeitsplatzes dem Arbeitgeber gewährten Darlehns oder der Verlust der Anzahlung für ein Haus infolge Konkurs des Bauunternehmers nicht zu Werbungskosten führen. Gleichwohl hat der Bundesfinanzhof derartige Verluste zum Abzug zugelassen⁹⁰.

Diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs überschreitet die Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung. Es ist nicht Aufgabe der Gerichte, den Dualismus der Einkünfteermittlung zu „knacken“. Das Gesetz ist nicht lückenhaft. Es wird wesentlich Gleiches mit wesentlich Ungleichem verglichen. Es werden Äpfel und Pflaumen in einen Korb geworfen. Das üblicherweise gewählte Vergleichspaar – hier der Unternehmer, dort der Arbeitnehmer – läßt sich nicht vergleichen. Vermögensvergleich und Überschußrechnung bieten für die Steuerpflichtigen Vor- und Nachteile. Der Vermögensvergleich berücksichtigt die Liquidität nicht, die Geldrechnung bei den Überschußeinkünften nimmt auf die Vermögensverluste keine Rücksicht. *Jakob/Wittmann*⁹¹ haben das Problem auf den Punkt gebracht:

„Wer die Wertsteigerung privater Vermögensgegenstände steuerneutral genießt und so mit Blick auf seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit privilegiert wird, muß auch entsprechende Vermögensverluste in Kauf nehmen, damit insoweit auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten Symmetrie hergestellt ist.“

Wer den guten Tropfen genießen will, der muß auch den schlechten schlucken. Doch heutzutage wollen alle nur noch die guten Tropfen. Darum gibt es zum Schluß Glykolwein. Das hat man schon auf der Lübecker Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft nicht richtig gesehen, als man daran ging, den Begriff der Betriebsausgaben auf die Werbungskosten zu übertragen⁹².

Die Gleichsetzung von Betriebsausgaben und Werbungskosten bedeutete den ersten Einbruch in die Systematik des Einkommensteuergesetzes. Das alte System, das System des immer noch geltenden Rechts, wird um vermeintlich höherer Werte (vermeintliche Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen) angezweifelt und schließlich außer Kraft gesetzt. Die wesentlichen Konsequenzen des Dualismus sind die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne und die Nichtberücksichtigung von Vermögensverlusten bei den Überschußeinkünften. Diese Ergebnisse werden als ungerecht, weil angeblich gleichheitswidrig,

90 BFHE 124, 43 (49) = BStBl. 1978 II, 105 für Kfz-Unfallkosten; BFHE 171, 275 (277) = BStBl. 1993 II, 663 für Arbeitnehmerdarlehn; BFHE 160, 466 = BStBl. 1990 II, 830 und BFHE 168, 104 = BStBl. 1992 II, 805 für den Verlust der Anzahlung.

91 FR 1988, 553.

92 Grundlegend v. *Bornhaupt*, DStJG 3 (1980) 149; BFHE 132, 431 = BStBl. 1981 II, 386; seither st. Rspr.

dargestellt, um auf diese Weise die Systematik des geltenden Rechts zum Einsturz zu bringen. Die (vermeintliche) Gerechtigkeit wird gegen das Gesetz ausgespielt. *Ralf Dahrendorf*, der Soziologe, hat erkannt:

„Wer gegenüber den Gesetzen eine vermeintlich höhere Instanz anruft, die das geltende Recht außer Kraft setzt, öffnet damit zwar unfreiwillig, aber doch wirksam, Tür und Tor für die Gesetzlosigkeit.“

*Peter Fischer*⁹³ hat zur Kompetenzverteilung zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung gesagt, einerseits gehe es um die Bindung der Gerichte an den Gesetzeswortlaut, andererseits darum, ob die Gerichte „ein gestaltlos erscheinendes Recht durch Entwicklung von rechtlichen Systemkoordinaten zu einer in sich geschlossenen Regelungseinheit gestalten dürfen“.

Dazu ist anzumerken: Erstens geht es um die Bindung an das Gesetz, nicht um die Bindung an den Gesetzeswortlaut; der Gesetzeswortlaut ist immer interpretationsfähig, zumeist auch interpretationsbedürftig. Zweitens kann man so lange ein Gesetz strapazieren, bis es gestaltlos wirkt, indem man seine einstmaligen klaren Aussagen Stück für Stück abändert und schließlich in ihr Gegenteil verkehrt. Drittens ist ein Gericht nicht dazu aufgerufen, ein in sich geschlossenes Rechtssystem, und sei es auch nur ein Subsystem, zu entwickeln. Ich bitte an die Wesentlichkeitstheorie erinnern zu dürfen und daran, daß die Gerichte Einzelfälle zu entscheiden haben, die oft so krank sind, daß sie nur individuell entschieden werden können. Das gerichtliche Verfahren ist eben seiner Struktur nach nicht dazu geschaffen und geeignet, allgemein verbindliche Rechtssätze hervorzubringen.

Wenn in diesem Zusammenhang auch noch die Voraussehbarkeit des Rechts eingefordert wird⁹⁴, so ist daran zu erinnern, daß die Institute des sog. Richterrechts dazu bisher herzlich wenig beigetragen haben. Die Voraussetzungen der Organschaft waren so lange umstritten⁹⁵, bis der Vorsitzende des I. Senats einen Brief an den Bundesfinanzminister schrieb⁹⁶, weil das Gericht das Vertrauen in die wirtschaftliche Betrachtungsweise verloren hatte. Die Besteuerung der Mitunternehmer, ein Tummelplatz richterlicher Rechtsfortbildung, ist seit den zwanziger Jahren nicht zur Ruhe gekommen⁹⁷, die Voraussetzun-

93 Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, München 1994, 71.

94 *Fischer*, aaO. (FN 93).

95 Vgl. *Holtmeier*, Die Organtheorie im System des Rechts und ihre aktuellen Probleme, Köln 1959, 76 ff.

96 BB 1962, 438.

97 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, Köln 1993, 361 ff.

gen der Betriebsaufspaltung sind zweifelhaft wie eh und je⁹⁸, und die Rentenrechtsprechung des X. Senats⁹⁹ ist Gegenstand heftiger Kontroversen¹⁰⁰.

Da steht unser Weltkind, die Finanzgerichtsbarkeit, Prophete links, Prophete rechts. Und wer schaut ihnen über die Schulter? Mephisto. Den Teufel spürt das Völkchen nie, und wenn er sie beim Kragen hätte.

98 Vgl. *Knobbe-Keuk*, aaO. (FN 97), 862 ff.

99 BFHE 168, 243 = BStBl. 1992 II, 863; BFHE 169, 127 = BStBl. 1993 II, 98.

100 Vgl. *Stephan*, DB 1991, 2469; *ders.*, DB 1993, 144; *Seithel*, BB 1993, 473; *Biergans/Koller*, DStR 1993, 741; *Weber-Grellet*, DStR 1993 Beihefter zu Heft 31; *Drenseck*, StbJb. 1993/94, 189.

Die besonderen Probleme des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Bundesländern

Dr. Thomas Pfeiffer
Präsident des Finanzgerichts, Leipzig

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Einleitung | 3. Steuerbürger |
| II. Verdeutlichung der Situation des steuerlichen Rechtsschutzes am Beispiel der betroffenen Personengruppen | III. Ausgewählte Probleme der Rechtsschutzgewährung |
| 1. Verwaltungsbehörden und Gerichte | 1. Feststellung der Rechtsquellen und ihrer Qualität |
| 2. Steuerberater | 2. Juristisch-dogmatische Auseinandersetzung mit den Rechtsquellen |

I. Einleitung

Ich bedauere, daß das ins Allgemeine und ins Verfahrensrechtliche gehende Generalthema dieser ersten Jahrestagung der Gesellschaft im Osten Deutschlands eine Auseinandersetzung mit jedenfalls den wichtigsten der zahlreichen materiellen Rechtsfragen nicht zuläßt, die das Steuerrecht auch hier und gerade hier an uns stellt und die die Steuerjuristen in Ostdeutschland in hohem Maße herausfordern. Gleichwohl erscheint es mir lohnend, durch einige Illustrationen die Situation des steuerlichen Rechtsschutzes in Ostdeutschland darzustellen und vielleicht konkretere Vorstellungen und ein vertieftes Verständnis für diese Verhältnisse zu vermitteln, die sich noch immer in unruhiger Bewegung befinden.

Es wird niemanden verwundern, daß die Durchsetzung eines umfassend realisierten Rechtsschutzes in Steuersachen in diesem Teil Deutschlands besonderen Problemen begegnet. Es gibt – vielleicht mit Ausnahme des Wahlrechts – wohl kaum einen anderen staatlich geordneten Bereich, in dem die sogenannte Wende (Staatsminister Heitmann hat es Revolution genannt) vergleichbar umfassende und tiefgehende Veränderungen gebracht hat. Es ist nicht übertrieben zu sagen, daß der Rechtsschutz in Steuersachen im eigentlichen Sinne überhaupt erst mit der Vereinigung der beiden Deutschlands auf die ostdeutsche Welt gekommen ist. Das zeigt sich deutlich bei einer Betrachtung der historischen Entwicklung sowohl in der Gesetzgebung wie in der praktischen Anwendung der bestehenden Vorschriften in der vormaligen DDR und in den 1990 wiederentstandenen neuen Bundesländern.

Wie bekannt sein dürfte, wurden die bis dahin bestehenden, den Oberfinanzdirektionen angegliederten Finanzgerichte am 28. 8. 1939 durch Führererlaß außer Tätigkeit gesetzt. Das Kontrollratsgesetz Nr. 36 vom 10. 10. 1946 ordnete zwar die Errichtung von Verwaltungs- und damit auch Finanzgerichten für das gesamte vormalige Reichsgebiet an, es erging auch am 1. 4. 1947 eine „Anordnung zur Regelung des Rechtsmittelverfahrens in Steuersachen“ der deutschen Zentralverwaltung für die sowjetische Besatzungszone¹, in praxi jedoch kam es, soweit ich das feststellen konnte, keineswegs zur Errichtung justizförmiger Einrichtungen auf steuerlichem Gebiet. Das Abgabengesetz der im Jahre 1949 gegründeten Deutschen Demokratischen Republik vom 9. 2. 1950 sah zwar Landesfinanzgerichte und als Oberinstanz sogar ein Zentralfinanzgericht vor, doch wurden diese Gerichte, von deren Existenz ich nirgendwo Spuren gefunden habe, jedenfalls durch Gesetz vom 23. 7. 1952 wieder aufgelöst. Mir erscheint es unwahrscheinlich, daß sie überhaupt errichtet worden sind. Die „Verordnung über die Rechte der Bürger im Verfahren der Erhebung von Abgaben“ vom 13. 11. 1952² sah ebenfalls keinerlei gerichtlichen Rechtsschutz vor und auch die Abgabenordnung der DDR von 1970 enthält keine Vorschriften über einen steuerlichen Rechtsschutz. Seit der „Verordnung über das Beschwerdeverfahren bei der Erhebung von Steuern“ vom 4. 1. 1972³ war lediglich eine verwaltungsinterne befristete Beschwerde zum Rat des Kreises bzw. Rat des Bezirkes vorgesehen, nicht aber ein Recht auf gerichtliche Überprüfung von Verwaltungsentscheidungen.

Eine derartige Überprüfung wurde allerdings durch zwei Gesetze vom 14. 12. 1988⁴ eingeführt und auch im einzelnen geregelt. Diese Vorschriften betrafen jedoch nur Entscheidungen der allgemeinen Verwaltung, während Steuer- und Abgabenangelegenheiten von diesem ersten Ansatz einer gerichtlichen Kontrolle der öffentlichen Verwaltung ausgenommen waren. Gerichtlicher Rechtsschutz war nämlich nur dann vorgesehen, wenn das Gesetz dies für die materiell-rechtlichen Bereiche ausdrücklich vorsah, und bei Steuern und Abgaben war dies nicht der Fall⁵. Erst der Staatsvertrag über die Schaffung einer Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion vom 18. 5. 1990 führte einen auch steuerliche Angelegenheiten betreffenden umfassenden gerichtlichen Rechtsschutz auf dem Gebiet der damals noch bestehenden DDR ein, der durch die ab 1. 7. 1990 geltende AO 1990 der DDR alsbald verwirklicht wurde. Im 9. Teil dieses Gesetzes war praktisch die FGO der Bundesrepublik rezipiert. Bereits im Herbst 1990 wurden entsprechend dem Einigungsvertrag bis zur Errichtung

1 Zentralverordnungsblatt 1947 Nr. 6 vom 28. 6. 1947 S. 65.

2 Gesetzblatt der DDR 1952, 1211.

3 Gesetzblatt der DDR II 1972, 17.

4 Gesetzblatt der DDR III 1988, 327 und 329.

5 § 2 des Gesetzes vom 14. 12. 1988 (FN 4).

der Finanzgerichte in allen neuen Ländern Senate für Finanzrecht bei den vorübergehend noch bestehenden Bezirksgerichten (nach westdeutschem Sprachgebrauch in etwa Oberlandesgerichten) gebildet⁶. Ab dem Beitritt am 3. 10. 1990 gelten AO und FGO in ganz Deutschland und in den Jahren 1992 und 1993 entstanden in allen fünf neuen Bundesländern eigene Landesfinanzgerichte.

II. Verdeutlichung der Situation des steuerlichen Rechtsschutzes am Beispiel der betroffenen Personenkreise

Ich habe diesen rechtshistorischen Exkurs für unverzichtbar gehalten, weil er dokumentieren soll, daß steuerlicher Rechtsschutz in den neuen Ländern ein gänzlich Novum darstellt und dies wiederum ist Grundlage dafür, daß sich die Finanzgerichte in Ostdeutschland in einer ganz unvergleichlichen Lage befinden, ebenso wie alle, die in irgendeiner Rolle am Begehren oder Gewähren dieses Rechtsschutzes beteiligt sind. Ich möchte versuchen, Ihnen das in Gestalt des jeweiligen Personenkreises plausibel zu machen, wobei Sie aus dem bisher Gesagten entnehmen können, daß die besonderen Probleme des steuerlichen Rechtsschutzes hier in Ostdeutschland ganz überwiegend personenbezogener Natur sind, während im rein rechtlichen Bereich durch die Rezeption von AO und FGO am 3. 10. 1990 sämtliche verfahrensrechtliche Unterschiede zwischen den beiden Deutschlands ex nunc weggefallen sind. Insoweit gibt es keine besonderen Probleme hinsichtlich des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Ländern, sondern nur die allgemein deutschen.

1. Verwaltungsbehörden und Gerichte

Betrachten wir zunächst die Verwaltungsbehörden und Gerichte, nicht weil sie am wichtigsten sind, sondern weil sich Aufgaben und damit verbundene Schwierigkeiten bei der Anwendung der für Ostdeutschland neuen Rechtsnormen durch neugeschaffene staatliche Organe von selbst ergeben. Da die sachlichen Voraussetzungen durch die Einrichtung von Behörden und Gerichten außerordentlich zügig und mit großem Aufwand geschaffen worden sind, sind die noch bestehenden Schwierigkeiten in diesem Bereich nahezu ausschließlich personeller Natur, mit anderen Worten: Die von Staates wegen mit der Gewährung steuerlichen Rechtsschutzes befaßten Personen stehen entweder

⁶ Vgl. Anl. I Kap. III Sachgebiet A Abschn. III Nr. 1 t Abs. 4 des Einigungsvertrages v. 31. 8. 1990, BGBl. II 1990, 889 und Gesetz über die Zuständigkeit u. das Verfahren der Gerichte zur Nachprüfung v. Verwaltungsentscheidungen v. 29. 6. 1990, GBl. d. DDR 1990, 595; vgl. dazu auch *Weber*, StVJ 1993, 173 ff.

nicht in genügender Anzahl zur Verfügung oder sie tun sich schwer mit der Erledigung ihrer Aufgaben.

Maßgebliche Ursache ist auch hier die Tatsache, daß in der verblichenen DDR weder Steuerbehörden im Sinne der jetzt geltenden Finanzfassung noch in unserem Sinn hinlänglich ausgebildete „Rechtsanwender“ vorhanden waren. In der DDR spielte die Finanzverwaltung in gleicher Weise wie das Steuerrecht insgesamt nur eine nebensächliche Rolle. Dialektisch gesehen ist in einer Staatswirtschaft das Gebiet der Steuern nur ein zum Abbau und schließlichem Aussterben bestimmter Bereich, weil der Staat als alleiniger Produzent, Händler und Dienstleistender aus eigenen Mitteln für deren Deckung sorgen kann. Dieser als ideal angesehene Zustand ist zwar niemals erreicht worden, gleichwohl deckte die DDR weit mehr als 90 % ihres Staatshaushaltes aus Pflichtabführungen der volkseigenen Betriebe⁷. Dementsprechend hatten Steuern auch nicht annähernd die allgemeinpolitische Bedeutung, die sie in einer Marktwirtschaft haben und haben müssen. Folgerichtig gab es auch nur eine rudimentäre Steuerverwaltung, die den allgemeinen Verwaltungsbehörden angegliedert war, daneben ein verhältnismäßig einfaches materielles Steuerrecht und ein geradezu beneidenswert simples Veranlagungsverfahren. Entsprechend mangelhaft für heutige Begriffe waren Bildung und Ausbildung der wenigen Steuerbeamten.

Mit der Einführung des hypertrophen westdeutschen Steuersystems mußte der erforderliche Sachverstand ganz überwiegend importiert oder neu produziert werden, sei es durch Abordnung sogenannter Leihbeamter aus den alten Bundesländern, sei es durch schleunige Aus- und Fortbildung. Das gilt in besonders hohem Maße für diejenigen Personen, die mit der Gewährung steuerlichen Rechtsschutzes dienstlich befaßt sind, sei es im Rahmen der Verwaltung, also bei den Rechtsbehelfsstellen der Finanzämter oder den Beschwerdestellen der Oberfinanzdirektionen, sei es bei den Finanzgerichten, denn alle diese Tätigkeiten erfordern notwendigerweise besondere Rechtskenntnisse und die Fähigkeit zur selbständigen Prüfung strittiger Rechtsfragen.

Diesem Bedürfnis ist außerordentlich energisch und – wie ich meine – erfolgreich Rechnung getragen worden. Nach wie vor läßt sich ein steuerlicher Rechtsschutz auf Verwaltungs- und Gerichtsebene jedenfalls in den Führungsämtern ohne die aus dem Westen versetzten oder abgeordneten Beamten und Richter zwar nicht aufrechterhalten. Andererseits aber ist bis in den mittleren und höheren Bereich hinein ein im wesentlichen hinlänglich geschulter Stamm von Landesbediensteten gebildet worden, der – bei weiterer berufsbegleitender Fortbildung – die noch vorhandenen Mängel an Qualität und Effizienz in einiger Zukunft beseitigen kann. Das gilt auch und besonders für die Steuerge-

⁷ *Huschens*, DDR-Spezial 1991 Nr. 47, S. 3.

richte. Als Beispiel kann ich mein Sächsisches Finanzgericht anführen: Dort ist im nichtrichterlichen Dienst nicht eine einzige Person beschäftigt, die vor etwas mehr als einem Jahr auch nur die geringsten Kenntnisse von Justiz, Verwaltung oder Steuern hatte. Gleichwohl ist heute ein Leistungsstand erreicht, der dem hergebrachter Finanzgerichte im Westen nahekommmt, eine wirklich beachtliche Leistung dieser Personen.

Im richterlichen Bereich hingegen ist noch auf Jahre ohne versetzte oder abgeordnete Richter aus Westdeutschland nicht auszukommen. Die „Umschulung“ von DDR-Juristen hat sich wegen unzulänglicher juristischer, insbesondere methodischer Grundausbildung als nur in einem einzigen Fall in ganz Ostdeutschland als erfolgreich erwiesen. Bis die ersten im heutigen Sinne „gelehrten Juristen“ ihre Ausbildung in den neuen Ländern abgeschlossen und die für richterliche Ämter erforderliche Verwaltungserfahrung gesammelt haben, werden noch mindestens 3 Jahre vergehen. Für diese Übergangszeit genügend qualifizierte und motivierte Personen für Verwaltung und Gerichte zu gewinnen, stellt sich heute als die am schwersten zu lösende Aufgabe dar. Die an einer Abordnung interessierten Beamten und Richter werden seltener, deren Qualität nimmt teilweise ab und die materiellen Anreize für Abordnungen und Versetzungen wurden oder werden bis zum nullum abgebaut.

Dennoch: So wie die Dinge liegen, arbeiten Rechtsbehelfsstellen und Steuergerichte in nach Lage der Umstände erstaunlich angemessener Weise. Da gegen jede Erwartung die viel beschworene Prozeßlawine bis heute ausgeblieben ist, beträgt deshalb z. B. in Sachsen die durchschnittliche Prozeßdauer weniger als ein Jahr. Manchem werden solche Verhältnisse als recht beneidenswert erscheinen, mit Recht, wie ich finde. Bei dem gegenwärtigen Personalbestand und der Personalentwicklung werden sie sich allerdings nicht mehr lange erhalten lassen.

2. Steuerberater

Als ein überaus komplexes und vom Staat schwerer zu beeinflussendes Problem stellt sich die Seite der Beratung dar, die ja gerade bei neuen Normen, neuen Strukturen von Verwaltung und Justiz und nicht zuletzt völlig veränderten allgemeinwirtschaftlichen Verhältnissen von eminenter Bedeutung ist. Ähnlich wie bei den staatlichen Behörden besteht ein umfangreicher Bedarf an vertieftem Fachwissen. Ähnlich wie auf der staatlichen Seite ist auch auf der Seite der Beratung in Steuersachen der Aus- und Fortbildungsbedarf auf unzureichende Ausbildung in der Vorwendezeit zurückzuführen. Schließlich muß entsprechend der Lage bei der öffentlichen Verwaltung und den Steuergerichten das Fachwissen gegenwärtig noch zu einem erheblichen Teil aus den Altbundesländern „entliehen“ werden, obwohl die Verbände erhebliche und

auch erfolgreiche Fortbildungsaktivitäten entfaltet haben, die von Steuerverwaltung und Justiz durch Hilfestellung im Bereich der Wissensvermittlung nachhaltig unterstützt werden.

Das neue Steuerrecht geriet im Beratungsbereich in der Übergangszeit 1990–1991 auf ein nur dürftig bestelltes Feld, denn in der vormaligen DDR wurden praktisch keine Prüfungen und Zulassungen von Steuerberatern vorgenommen. Ende 1989 gab es in der DDR nur noch eine Handvoll aktiver Steuerberater aus Reichszeiten und etwa 300 Helfer in Steuersachen⁸. Die wesentlichen Aufgaben auf dem Gebiet der Beratung wurden von den VEB Büro für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, 1972 umbenannt in VEB Rechnungsführung und Wirtschaftsberatung, bekannt unter dem schrecklichen Kürzel VEB REWI⁹, wahrgenommen, die von den Räten der Kreise und Bezirke im Bedarfsfall gegründet werden konnten und diesen unterstellt blieben. Insbesondere für die Rechnungsführung der volkseigenen Betriebe und seit 1966 für die noch bestehenden selbständigen Handwerksbetriebe¹⁰, aber auch die letzten Freiberufler stellten diese staatlichen Betriebe die maßgebliche Beratungsquelle dar. Daneben gab es nur noch die letzten verbliebenen Steuerberater und die wenigen zugelassenen Helfer in Steuersachen¹¹. In der Übergangszeit wurde durch die Verordnung über die Hilfeleistung in Steuersachen vom 27. 6. 1960¹² in § 13 Abs. 1 bestimmt, daß auf dem Gebiet der DDR als Steuerberater bestellt werden durfte, wer entweder die Steuerberaterprüfung abgelegt hatte oder von ihr befreit war. Da bis zum 1. 1. 1991, an dem das gemeindeutsche Steuerberatergesetz in Kraft trat, keine Prüfungen abgehalten wurden, kam nur die prüfungsfreie Zulassung nach §§ 14, 15 Steuerberaterordnung in Betracht. Voraussetzung dafür waren Staatsbürgerschaft der DDR, Wohnsitz in der DDR, ein einschlägiges Studium oder sonstige entsprechende Ausbildung verbunden mit einer mehrjährigen qualifizierten Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuerwesens¹³. Mit diesem Personenkreis waren insbesondere die Führungskräfte der früheren VEB REWI angesprochen.

Eine erhebliche Anzahl von Bürgern aus den alten Bundesländern hat in der zweiten Jahreshälfte 1990 Anträge auf prüfungsfreie Zulassung gestellt, daneben auch zahlreiche Personen aus der DDR, die in irgendeiner Form mit Steuern beruflich befaßt waren. Diese Regelungen haben zu einer Vielzahl von

8 *Bultmann*, DStR 1993, 1383 m. w. N.

9 Anweisung d. Ministers d. Finanzen der DDR Nr. 29/72.

10 Handwerkssteuergesetz v. 1. 4. 1966.

11 § 107a AO DDR 1970 u. Ministerratsanordnung v. 7. 2. 1990 GVOBl. DDR 1990, 92.

12 GBl. d. DDR Sd. Nr. 1455 v. 27. 7. 1990.

13 *Dürr*, Inf. 1991, 507; *ders.*, Inf. 1992, 121.

Prozessen geführt, die teilweise sogar schon höchstrichterlich entschieden worden sind¹⁴.

Nach § 40a Steuerberatungsgesetz¹⁵ gelten diejenigen Steuerberater und Steuerbevollmächtigten als nur vorläufig bestellt, die zwischen dem 6. 2. 1990 und dem 1. 1. 1991 bestellt worden sind. Sie sind endgültig zu bestellen, wenn sie erfolgreich an einem 160stündigen Seminar der Steuerberaterkammer mit bestandener Prüfung teilgenommen haben. Außerdem ist nach § 46 Abs. 1 Satz 2 Steuerberatungsgesetz eine vorläufige Bestellung unter anderem dann zurückzunehmen, wenn sie rechtswidrig war oder wenn die Bestellung von einer sachlich unzuständigen Behörde ausgesprochen wurde und die zuständige Behörde sie nicht hätte aussprechen dürfen. Damit sind zwei Gruppen erfaßt: Zum einen nicht qualifizierte Leute aus Westdeutschland, die im Trubel der Einigung eine vorläufige Zulassung von den unzulänglich unterrichteten Behörden in Ostdeutschland erwirkt haben, zum anderen – häufig politisch belastete und in fast allen Fällen unqualifizierte – Ostdeutsche, die vor der Wende noch die Zulassung bei ihrer eigenen Dienststelle erwirken konnten. Es bedarf wohl keiner längeren Ausführungen, um welche Art von Dienststellen es sich dabei in der Regel gehandelt hat.

Daraus entstehende Streitigkeiten machen einen weit überproportionalen Teil der von den Finanzgerichten zu beurteilenden Prozeßfälle aus, zeigen aber auch, und deshalb habe ich soviel Gewicht auf die Darlegung gelegt, daß ein unzumutbar großer Anteil wenig oder gar nicht qualifizierter Steuerberater und Steuerbevollmächtigter in den neuen Ländern tätig ist. Daraus ergibt sich ein erhebliches Potential für Mängel bei der Erlangung steuerlichen Rechtsschutzes. Allerdings ist auch hier zu bemerken, daß die Verhältnisse schon besser geworden sind. Ausbildung und Prüfungen durch die Berufsverbände, die Gewöhnung an das neue Recht, die Gründung westdeutscher Niederlassungen großer Praxen im Osten, die besonders die wirtschaftlich bedeutenden Mandanten teilweise vorzüglich beraten, und auch eine Gewöhnung der neuen Berater an die jetzigen Steuerstrukturen tragen zu einer langsamen, aber beständigen Verbesserung bei.

3. Steuerbürger

Steuerlicher Rechtsschutz kann nur bei erfolgreichem Zusammenwirken aller Beteiligter stattfinden. Dieser Satz ist banal, aber er stimmt. Dies setzt ein Mindestmaß von Sachkenntnissen und von Rechtsbewußtsein der dem jeweiligen Beteiligten vom Verfahrensrecht zugeordneten Funktionen voraus. Die

14 BFH-Beschluß v. 20. 12. 1990, VII B 254/90, BFH/NV 1991, S. 196 und BFH-Beschluß v. 20. 12. 1990, VII B 255/90, BStBl. II 1991, 267.

15 I. d. F. des Art. 23 Nr. 2 StÄndG v. 25. 2. 1992, BGBl. I 1992, 297.

maßgebliche Rolle spielt dabei der Steuerbürger, ohne dessen Willen zur Wahrnehmung Rechtsschutz nicht gewährt werden kann. Es genügt nicht, insoweit auf die Beratungs- und Vertretungsfunktionen der Steuerberater zu verweisen. In den meisten Fällen hat der Steuerbürger zunächst keine Beratung, muß sich also bei Inanspruchnahme durch die Verwaltung selbst darüber klarwerden, ob er steuerlichen Rechtsschutz in Anspruch nehmen will und ob die Voraussetzungen dafür vorliegen. Und selbst wenn er beraten wird, muß er letzten Endes die Entscheidung über die Einlegung eines Rechtsbehelfs selbst treffen.

Ein solcher Entscheidungsprozeß ist ohne einige Kenntnisse und Erfahrungen so gut wie unmöglich. Zwar kann davon auch in den alten Bundesländern eher in Ausnahmefällen ausgegangen werden, doch bewirken dort langjährige Empirie und das Vertrautsein mit grundsätzlich richtigem Umgang mit steuerlich relevanten Tätigkeiten, z. B. perfekte Buchführung, Sammeln von Belegen, rechtzeitige Information, das Ausrichten solcher Tätigkeiten auf steuerliche Folgen (wie Baubeginn vor Jahresende, Austausch eines Betriebsfahrzeugs zum steuerlich günstigen Zeitpunkt), ein überwiegend steuervermeidendes Verhalten mit der Folge der Vermeidung von ungünstigen und deshalb rechtsmittelträglichen Verwaltungsakten. Davon kann im Osten bei den breitesten Bevölkerungsgruppen überhaupt keine Rede sein. Der abrupte Übergang einer Steuerordnung einfachsten Zuschnitts zu einer solchen höchstmöglicher Komplexität zwingt zu einem langsamen Lernprozeß, der gerade erst beginnt. Selbst die Hinweise der Verwaltung in Merkblättern und Leitfäden und gelegentliche Pressemitteilungen über entschiedene oder offene Steuerfragen haben bisher wenig Resonanz. Man merkt dies häufig in laufenden Verfahren, wo erst das Rechtsgespräch dem Steuerpflichtigen die wesentlichen Züge der Gesetzeslage klarmacht. Dann allerdings beeindrucken Verständnis und oft Dankbarkeit der Petenten über die Information den aus dem Westen stammenden und damit ganz andere Verhaltensmuster gewöhnten Richter. Der prozentuale Anteil durch Erörterungstermine und schriftliche Hinweise erledigter Verfahren ist beachtlich und übersteigt westliche Dimensionen. Daß der Kenntnisstand in bezug auf die Steuergesetze sowohl im materiellen wie vor allem auch im formellen Bereich immer noch in höchstem Maße unbefriedigend ist, läßt sich am Bedarf nach Sachinformationen durch Vorträge belegen, zu denen Richter ständig aufgefordert werden und bei denen sich in den anschließenden Diskussionen und bei Fragen der Zuhörer offenbart, daß selbst ständig mit steuerlichen Fragen befaßte Bevölkerungsgruppen wie Handwerker, Kaufleute oder Selbständige bisher wenig Zugang zum steuerlichen Grundwissen gefunden haben.

Die der Presse regelmäßig zu entnehmende Behauptung, die ostdeutsche Bevölkerung nehme ihre gesetzlichen Rechte aus Scheu vor allen Einrichtungen

des Staates nur unzulänglich wahr, kann ich keinesfalls bestätigen. Die Mehrzahl der vor dem Sächsischen Finanzgericht auftretenden Kläger trägt ihr Begehren offen und selbstbewußt vor und hat ersichtlich Vertrauen zu den Richtern. Man kann also davon ausgehen, daß nach einer längeren Lern- und Gewöhnungsphase Unterschiede im Verhalten der ost- und der westdeutschen Bevölkerung nicht mehr vorhanden sein werden. Allerdings wird dies wohl auch dazu führen, daß die oft frappierende Ehrlichkeit im Tatsachenvertrag, die sowohl Steuerbehörden wie auch Gerichte feststellen können, entsprechend abnehmen, daß aber andererseits die unabhängige Funktion der Finanzgerichte und ihrer Richter bewußter werden und es nicht mehr vorkommen wird, daß Gerichtspräsidenten von Steuerbürgern angerufen werden mit der Bitte, ein bestimmtes Urteil eines Senats entweder zu ändern oder dafür zu sorgen, daß die Richter eine bestimmte Entscheidung fällen.

Ich hoffe, daß ich damit die gravierendsten Hindernisse für einen umfassenden und reibungslosen steuerlichen Rechtsschutz in den sogenannten neuen Ländern vorgetragen habe. Sie wären gewiß einfacher zu beseitigen bei größerer Übersichtlichkeit und Kontinuität insbesondere des materiellen Steuerrechts. Diese offenen Türen bedenke ich nicht auch noch einzurennen. Nur sind die Symptome dieser Krankheit hier im Osten besonders hinderlich und schmerzlich.

III. Ausgewählte Probleme der Rechtsschutzgewährung

Was die Auseinandersetzung mit dem materiellen Steuerrecht angeht, beschränke ich mich auf einige Bemerkungen zu zwei Komplexen, die die Gewährung des Rechtsschutzes für alle Beteiligten regelmäßig erschweren.

Der erste umfaßt die erheblichen Schwierigkeiten sowohl für die Klägerseite als auch für Verwaltungsbehörden und Gerichte, im Bereich des nach wie vor in weiten Teilen bedeutsamen ostdeutschen Steuerrechts die Rechtsquelle und deren Qualität festzustellen, der zweite den Inhalt dieser Rechtsquellen selbst.

1. Feststellung der Rechtsquellen und ihrer Qualität

Für die früheren DDR-Verwaltungsbehörden war die Frage nach der Rechtsquelle ohne ausschlaggebende Bedeutung, weil es keinen gerichtlichen Rechtsschutz gab. Die von der Volkskammer verabschiedeten Steuergesetze werden ergänzt durch zahlreiche Fußnoten sogar in den gedruckten offiziellen Gesetzestexten, bei denen in der Regel nicht angegeben ist, woher sie stammen und

welcher Rechtsnatur sie sind. Es handelt sich dabei um Rundschreiben des Finanzministeriums der DDR, um Verwaltungsanweisungen anderer Behörden, um Beschlüsse politischer Gremien wie z. B. Ministerratsbeschlüsse und ähnliches. Für die Anwendung der Steuerrechtsnormen haben diese Zusätze, die häufig den Gesetzesinhalt oder seine Anwendung, sprich Bindungswirkung, gegenüber den Steuerbehörden einschränken oder verändern, zumindest die gleiche Bindungskraft gehabt wie die formellen Volkskammergesetze und Verordnungen. Ihre Verbindlichkeit und Bewertung bei der Entscheidung anhängiger Verfahren stellt vor allem die Steuergerichte vor erhebliche Probleme, wie jeder ohne weiteres einsehen wird.

2. Juristisch-dogmatische Auseinandersetzung mit den Rechtsquellen

Schwierig ist aber auch die juristisch-dogmatische Auseinandersetzung mit den Rechtsquellen. Ein wissenschaftlich aufgearbeitetes Steuerrecht hatte die DDR kaum ansatzweise. Es gibt so gut wie keine wissenschaftliche Literatur und – mangels gerichtlichen Rechtsschutzes – keine veröffentlichte oder nicht-veröffentlichte Rechtsprechung. Der gesetzliche Sprachgebrauch erscheint willkürlich und wechselt häufig. In West und Ost gemeinsam verwendete Begriffe unterscheiden sich in ihrem Inhalt. Mangels Kommentierung und entsprechender wissenschaftlicher Literatur ist es außerordentlich schwierig, im Einzelfall festzustellen, wie die Terminologie der DDR-Gesetze zu interpretieren ist. Eine Motivforschung beim Gesetzgeber ist entweder unmöglich oder völlig unergiebig. Dies hat erhebliche Auswirkungen auf die Berechenbarkeit der Prozeßaussichten für die Parteien und die Sicherheit der Begründungen der gerichtlichen Entscheidungen. Gerade die Prüfung der Prozeßaussichten ist jedoch unabdingbares Erfordernis für eine Entscheidung derjenigen, die Rechtsschutz begehren wollen oder dies erwägen. Auch die Beratung, deren wesentliches Element ja gerade die Beurteilung der Erfolgchancen ist, wird dadurch äußerst schwierig und riskant.

Als Beispiel dazu will ich Ihnen nur nennen, daß bis im Jahr 1994 die Frage völlig ungeklärt war, was ein Steuerbescheid nach der DDR-AO rechtlich beinhaltet und wie er zu behandeln ist. Nach den Vorschriften der DDR-AO 1970 in Verbindung mit ergänzenden Vorschriften wurden sämtliche Einzelsteuern eines Bürgers der DDR in einer einzigen Erklärung erklärt und selbst vom Bürger errechnet und sodann von der Steuerverwaltung in einer einheitlichen Steuerrate festgesetzt. Ob es sich dabei um einen einzigen oder um mehrere nur äußerlich zusammengefaßte selbständige Verwaltungsakte mit anschließender Zusammenrechnung handelt, war weder im DDR-Recht geklärt noch von der Rechtsprechung entschieden worden. Ganz offensichtlich

bestand zu keinem Zeitpunkt Anlaß, sich über diese substantielle Frage überhaupt irgendwelche Gedanken zu machen. Ob und wie z. B. Freibeträge auf die einzelnen Steuern oder auf die Steuerrate insgesamt zu verrechnen sind, ist gegenwärtig noch Streitgegenstand in diversen Verfahren.

Von solchen insbesondere durch die Überleitungsvorschriften zur Klärung gestellten offenen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung und meist erheblicher Auswirkung gibt es noch zahlreiche, die die Steuergerichte der neuen Länder und auch den Bundesfinanzhof noch auf Jahre beschäftigen werden.

Ihre Anzahl, Folgewirkung und die Schwierigkeit, den Beteiligten klar zu machen, daß ihr Prozeß die Klärung solch komplizierter Grundsatzfragen unabdingbar macht, machen den steuerlichen Rechtsschutz aus Sicht der Rechtssuchenden schwer berechenbar und die Rechtsfindung in gleicher Weise schwer vermittelbar. Die Rechtsbehelfsstellen und auch die Gerichte wiederum haben es schwer, die Rechtsvorschriften der DDR zutreffend zu bewerten und richtig auszulegen und – soweit dies erforderlich ist – mit entsprechenden Vorschriften des gemeinen deutschen Rechts zu vergleichen, außerdem auch, die tatsächliche Rechtsanwendung in der DDR aufzuklären und zu bewerten.

Als Beispiel dafür seien nur genannt die zahlreichen Verfahren wegen Aufhebung von Verwaltungsakten der DDR wegen Unvereinbarkeit mit rechtsstaatlichen Grundsätzen oder wegen Zulassung zur Steuerberaterprüfung, bei denen eine Beurteilung von Ausbildungswegen der DDR hinsichtlich der wirtschaftswissenschaftlichen Qualifikation des Bewerbers oder der Art der praktischen Tätigkeit in einem staatseigenen Betrieb erfolgen müssen. Von der Schwierigkeit, die entsprechenden Gedankengänge einer ungeschulten Bevölkerung zu vermitteln, abgesehen, geht es jedoch in diesem Bereich im wesentlichen nicht um ein generelles Problem steuerlichen Rechtsschutzes, sondern eher um Schwierigkeiten der Rechtsfindung im Einzelfall bei Verwaltungen und Gerichten, die ohne das gewohnte juristische Handwerkszeug wie gesicherte Terminologie, gesetzliche Systematik jedenfalls dem Grunde nach, Kommentierungen und Entscheidungssammlungen arbeiten müssen. Als methodischer Ansatz bleiben oft nur Zweckmäßigkeitserwägungen und gesunder Menschenverstand übrig und das ist ein Zustand, den Richter zwar oft verbal als ideal beschwören, der aber in praxi zu Unsicherheit und bei den Betroffenen leicht zum Eindruck von Willkür führt, was wohl das Letzte ist, was man in den neuen Ländern gebrauchen kann. Mir kommt es manchmal vor, als ginge es Juristen mit ihrem Handwerkszeug so wie Schafen mit ihren Zäunen: Sie engen zwar ein, aber sie geben auch Sicherheit.

Insgesamt bauen sich die im wesentlichen im Bereich von Fachkenntnissen und Erfahrungen und wohl auch im Bereich des Vertrauens in Gesetze und Rechtsstaat begründeten spezifischen Probleme des steuerlichen Rechtsschutzes in Ostdeutschland durch weitergehende Praxis langsam ab, und ich denke, es werden in absehbarer Zeit nur diejenigen übrigbleiben, mit denen auch die westlichen Bundesländer leben müssen. In Ostdeutschland wird man diesen Zustand dann durchaus zu Recht mit einem Wort bezeichnen, das noch vor 5 Jahren – soweit ich weiß – Kampfgruß der friedliebenden Werktätigen war, nämlich als Fortschritt.

Der vorläufige Rechtsschutz in Steuersachen

Dr. Klaus D. Buciek

Richter am Finanzgericht, Sankt Augustin

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Die praktische Bedeutung des vorläufigen RechtsschutzesIII. Das Verhältnis zwischen AdV und einstweiliger Anordnung<ul style="list-style-type: none">1. Die Grundregeln2. Aussetzung der Vollziehung bei „ersetzenden Bescheiden“<ul style="list-style-type: none">a) AdV bei Änderungsbescheiden<ul style="list-style-type: none">aa) Die Wirkungsweise des Änderungsbescheidsbb) Die Bedeutung des § 351 Abs. 1 AOb) Ersetzung des Vorauszahlungsbescheids durch den Jahresbescheid<ul style="list-style-type: none">aa) Nicht geleistete Vorauszahlungenbb) Erstattung geleisteter Vorauszahlungen?<ul style="list-style-type: none">(1) Der Meinungsstand(2) Stellungnahme<ul style="list-style-type: none">(a) Die „interessenorientierte“ Betrachtung | <ul style="list-style-type: none">(b) Behalten von Vorauszahlungen als „Vollziehung“ des Jahresbescheids(c) Die Bedeutung der Anrechnungsverfügung(d) AdV bei negativen Feststellungsbescheiden: Vergleichbarkeit der Ausgangslagecc) Folgewirkungen für andere Bereiche<ul style="list-style-type: none">(1) Einstweilige Erstattung von Lohnsteuer-Abzugsbeträgen(2) Erstattung anzurechnender Körperschaftsteuerc) ZusammenfassungIV. Der Begriff der „ernstlichen Zweifel“<ul style="list-style-type: none">1. Die Auffassung des BFH2. Die Theorie der „überwiegenden Wahrscheinlichkeit“3. StellungnahmeV. Ausblick |
|---|--|

I. Einleitung

Der vorläufige Rechtsschutz in Steuersachen, der Gegenstand dieses Beitrags sein soll, gliedert sich bekanntlich in zwei Bereiche: Da sind einerseits die Aussetzung der Vollziehung und ihre Zwillingschwester Aufhebung der Vollziehung, die sowohl im Verwaltungsverfahren als auch vom FG gewährt werden können, wobei die Anrufung des Gerichts im allgemeinen erst nach abschlägiger Entscheidung durch die Finanzbehörde zulässig ist (§ 69 Abs. 4 FGO). Und daneben gibt es die Möglichkeit der einstweiligen Anordnung, durch die das Gericht – wie § 114 FGO es ausdrückt – „ein Streitiges Rechtsverhältnis vorläufig regeln“ kann, indem es insbesondere der Finanzbehörde

für die Zeit bis zur Entscheidung eines Rechtsstreits ein bestimmtes Handeln oder Unterlassen aufgibt. Beide Rechtsschutzformen weisen ihre spezifischen Probleme auf; zudem ist das Verhältnis der einen zu der anderen nicht immer eindeutig und zweifelsfrei. Daraus ergibt sich eine Fülle von Fragen, die bis heute kontrovers diskutiert werden, für die Praxis des Steuerrechts aber von großer Wichtigkeit sind. Nicht alle, aber doch einige besonders wesentliche sollen nunmehr angesprochen werden.

II. Die praktische Bedeutung des vorläufigen Rechtsschutzes

Vorab aber einige Worte zur praktischen Bedeutung des vorläufigen Rechtsschutzes im Steuerrecht: Aus den laufend veröffentlichten Geschäftsberichten der Finanzgerichte¹ geht hervor, daß im Jahr ca. 5000–6000 Eilverfahren bei den Gerichten anhängig und entschieden werden. Nach den Zahlen aus Nordrhein-Westfalen entfallen hiervon weniger als 10% auf einstweilige Anordnungen und mehr als 90% auf Anträge auf Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung²; in den anderen Bundesländern dürfte die Verteilung ähnlich sein. Der Löwenanteil liegt also eindeutig bei den AdV-Verfahren. Hinzu kommt die unverhältnismäßig größere Zahl von Fällen, in denen die Finanzbehörden von sich aus – also ohne Zutun des Gerichts – die Vollziehung von Verwaltungsakten aussetzen. Deshalb kann man ohne Einschränkung sagen: Vorläufiger Rechtsschutz im Steuerrecht ist vor allem Rechtsschutz durch Aussetzung der Vollziehung; die einstweilige Anordnung spielt, bei aller Bedeutsamkeit im Einzelfall, zahlenmäßig nur eine untergeordnete Rolle.

Zum Teil mag das allerdings daran liegen, daß die Rechtsprechung in beiden Verfahrensarten sehr unterschiedliche Maßstäbe anlegt. Speziell der BFH steht AdV-Anträgen im Grundsatz durchaus großzügig gegenüber³, während er den Erlaß einstweiliger Anordnungen eher restriktiv handhabt. Letzteres gilt insbesondere in puncto „Anordnungsgrund“, wo bekanntlich verlangt wird, daß ohne die begehrte vorläufige Regelung die Existenz des Antragstellers gefährdet wäre⁴. Das läßt sich in der Praxis kaum jemals dartun⁵, weshalb die einst-

1 Zuletzt in EFG 1993, 490.

2 In 1993 betragen die Anteile an den erledigten Verfahren in NRW 92,5 v. H. (AdV) und 8,5 v. H. (einstweilige Anordnung).

3 S. hierzu auch Abschnitt IV.

4 Z. B. BFH-Beschlüsse v. 12. 4. 1984 VIII B 115/82, BStBl. II 1984, 492; v. 21. 7. 1992 VII B 64/92, BFH/NV 1994, 323; v. 19. 1. 1993 VII B 202/92, BFH/NV 1994, 38.

5 Eine Durchsicht von 4 1/2 Jahrgängen BStBl. und BFH/NV (1990–9/1994) ergibt, daß 86 der dort veröffentlichten Entscheidungen Anträge auf Erlaß einer einstweiligen Anordnung bzw. diesbezügliche PKH-Anträge betreffen. Von ihnen hatte nur

weilige Anordnung von vornherein zu einer Art Mauerblümchendasein verurteilt ist⁶. Diese Handhabung mag man gutheißen oder kritisieren; jedenfalls ist der Unterschied zur AdV-Praxis, die dem Bürger unter sehr viel leichteren Bedingungen Rechtsschutz gewährt, augenfällig und bemerkenswert. Und im übrigen: Nicht zuletzt hätten viele schwierige Abgrenzungsfragen im Bereich des einstweiligen Rechtsschutzes eine erheblich geringere Bedeutung, wenn es diese unterschiedliche Handhabung nicht gäbe⁷.

Denn eins ist klar erkennbar: In der gegenwärtigen Situation hängen die Erfolgsaussichten des Bürgers maßgeblich davon ab, in welcher Verfahrensart er den begehrten einstweiligen Rechtsschutz suchen muß. Nicht von ungefähr wird deshalb gerade diese Frage in bezug auf alle denkbaren Konstellationen immer wieder diskutiert⁸. Tatsächlich handelt es sich um die zentrale Problematik in diesem Bereich: Wann kann man einen AdV-Antrag stellen, und wann ist man auf die Möglichkeit einer einstweiligen Anordnung mit all ihren Schwierigkeiten angewiesen? Und da wegen § 114 Abs. 5 FGO die einstweilige Anordnung nur als subsidiärer Rechtsbehelf vorgesehen ist, läuft die Diskussion regelmäßig auf die Frage hinaus: In welchen Fällen kann vorläufiger Rechtsschutz durch Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung gewährt werden? Diese Frage soll auch hier nunmehr kurz beleuchtet werden.

III. Das Verhältnis zwischen AdV und einstweiliger Anordnung

Hierzu ergibt sich aus § 361 AO und § 69 FGO zunächst, daß eine Aussetzung der Vollziehung nur in Betracht kommt, wenn es um Rechtsschutz gegen einen angefochtenen Verwaltungsakt geht. Was ein Verwaltungsakt ist, soll hier nicht erörtert werden⁹, und auch der Begriff der „Anfechtung“¹⁰ sei als

einer in letzter Instanz Erfolg (BFH-Beschluß v. 1. 12. 1992 VII B 126/92, BFH/NV 1993, 579 betr. Herausgabe von Akten an einen Untersuchungsausschuß).

6 Ähnlich BFH-Beschluß v. 14. 4. 1987 GrS 2/85, BStBl. II 1987, 637, 640: „fast nur theoretische Bedeutung“; *Streck*, Der Steuerstreit, Rdn. 1234: „verkümmertes Streitinstrument“.

7 Vgl. hierzu auch *Fischer*, FR 1982, 108 ff., der nicht zuletzt aus diesem Grund eine gesetzliche Abkehr von dem Dualismus AdV / einstweilige Anordnung für geboten hält.

8 Vgl. z. B. *Beermann*, DStR 1986, 252 (Entwicklung); *Drenseck*, FR 1987, 265 (Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren); *Carl*, DB 1991, 2615 (Übersicht).

9 Auch diese Frage kann freilich im Einzelfall zweifelhaft und streitig sein. Vgl. zu ihr z. B. BFH-Beschlüsse v. 29. 10. 1985 VII B 69/85, BStBl. II 1986, 236; v. 25. 1. 1988 VII B 85/87, BStBl. II 1988, 566; BFH-Urteil v. 17. 10. 1989 VII R 77/88, BStBl. II 1990, 44 (sämtlich betr. Antrag auf Eintragung einer Sicherungshypothek) sowie FG München, Urteil v. 30. 11. 1988 3 K 3286/87, EFG 1989, 237 und FG Hamburg, Beschluß v. 27. 5. 1993 II 52/93, EFG 1994, 218, jeweils betr. Konkursantrag. Zum

bekannt vorausgesetzt. Doch gibt es in diesem Zusammenhang noch eine dritte, ungeschriebene, aber logisch zwingende Voraussetzung der AdV: Der betreffende Verwaltungsakt muß überhaupt vollziehbar sein; denn eine Vollziehung, die schon dem Grunde nach gar nicht möglich ist, kann vernünftigerweise nicht ausgesetzt werden. Und damit stoßen wir zu der Kernfrage vor: Wann ist ein Bescheid „vollziehbar“, was bedeutet überhaupt „Vollziehung“ eines Verwaltungsakts und welche Rechtsfolgen hat eine Aussetzung der Vollziehung? Diese Fragen sind aus dogmatischer Sicht die interessantesten auf dem gesamten Feld des vorläufigen Rechtsschutzes. Zugleich sind sie der Schlüssel zu allen zweifelhaften und streitigen Detailfragen.

1. Die Grundregeln

Über einen ersten Grundsatz herrscht weitgehend Einigkeit: „Vollziehung“ ist jede Umsetzung eines Verwaltungsakts in dem Sinne, daß das in ihm enthaltene Leistungs- oder Duldungsgebot verwirklicht wird¹¹. Der Begriff umfaßt also nicht nur die zwangsweise Durchsetzung, sondern ebenso die freiwillige Befolgung eines Bescheids: Auch wenn der Bürger die festgesetzte Steuer freiwillig zahlt, die angeordnete Betriebsprüfung widerstandslos duldet, wird der zugrundeliegende Bescheid „vollzogen“ i. S. d. § 361 AO. Das ist heute ganz überwiegend anerkannt¹² und entspricht insbesondere seit längerem der Rechtsprechung des BFH¹³.

Eine Ausnahme macht der BFH allerdings bislang im Fall der Aufrechnung, die nicht Vollziehung des forderungsbegründenden Bescheids sein soll¹⁴. Diese

vorläufigen Rechtsschutz gegen Anrechnungsverfügungen vgl. FG Münster, Beschluß v. 18. 9. 1991 9 V 3812/91 K, EFG 1992, 605.

- 10 Hierzu *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 7 m. w. Nachw. Zur Rechtslage bei (baupteter) Nichtigkeit eines Verwaltungsakts vgl. einerseits BFH-Beschluß v. 19. 4. 1988 VII B 167/87, BFH/NV 1989, 36 (bei Erhebung einer Anfechtungsklage AdV-Möglichkeit gegeben, deshalb Antrag nach § 114 FGO unzulässig); andererseits BFH-Beschluß v. 26. 1. 1992 I B 113/91, BFH/NV 1993, 349 (Antrag nach § 114 FGO zulässig, wenn im Hauptsacheverfahren Feststellungsklage erhoben worden ist).
- 11 *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 4; *Haarmann* in *Ziemer/Haarmann/Lohse/Beer-*mann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rdn. 4040.
- 12 Vgl. hierzu im einzelnen *Haarmann* (o. Fn. 11), Rdn. 4034 ff. m. umf. Nachw. zum Meinungsstand.
- 13 Zur freiwilligen Zahlung z. B. BFH-Beschlüsse v. 22. 7. 1977 III B 34/74, BStBl. II 1977, 838; v. 29. 11. 1977 VII B 6/77, BStBl. II 1978, 156; anders noch BFH-Urteil v. 12. 2. 1974 VII R 105/71, BStBl. II 1974, 418.
- 14 BFH-Urteil v. 17. 9. 1987 VII R 50-51/86, BStBl. II 1988, 366; BFH-Beschlüsse v. 14. 3. 1990 I S 5/89, BFH/NV 1991, 172, und v. 26. 2. 1991 VII B 151/90, BFH/NV 1992, 86; anders noch (obiter) BFH-Beschlüsse v. 27. 1. 1977 IV B 72/74,

Abweichung ist jedoch systematisch kaum zu erklären¹⁵. Sie widerspricht sowohl den Wertungen des Zivilrechts als auch der Erkenntnis, daß die Aufrechnung in jeder Hinsicht dieselbe (Tilgungs-)Wirkung hat wie die (freiwillige oder erzwungene) Zahlung¹⁶ – ein Gesichtspunkt übrigens, auf den der BFH in seinen Entscheidungen mit keinem Wort eingegangen ist. Der Blick auf die Interessenlage der Beteiligten zeigt ebenfalls keinen Aspekt, unter dem es geboten wäre, speziell der Aufrechnung die Vollziehungswirkung abzuspochen. Zu Recht sind deshalb verschiedene Finanzgerichte der genannten Rechtsprechung nicht gefolgt¹⁷. Ohne diese Detailfrage weiter zu vertiefen, kann hierzu jedenfalls gesagt werden: Die – wohl systemwidrige – höchstgerichtliche Judikatur zur Aufrechnung kann sicher kein Anlaß sein, die (grundsätzlich auch vom BFH akzeptierte) Regel aufzugeben, daß jedes Gebrauchmachen von einem Verwaltungsakt „Vollziehung“ ist. Diese Regel kann daher nach wie vor als gesicherte Erkenntnis gelten.

Und damit eng zusammen hängt ein zweiter Punkt: „Vollziehbar“ ist zumindest jede Regelung, die den status quo zu Lasten des Bürgers verändert¹⁸. Die Festsetzung eines (positiven) Steuerbetrags ist deshalb ebenso vollziehbar wie die Erhöhung der bislang festgesetzten Steuer, die Anordnung einer Betriebsprüfung¹⁹ ebenso wie die Erweiterung des Prüfungszeitraums. Das gleiche gilt für den Widerruf und die Rücknahme eines begünstigenden Verwaltungsakts, die zum Wiederaufleben einer Leistungspflicht führen und auf diese Weise die zuvor bestehende Situation des Bürgers verschlechtern²⁰. Und schließlich ist

BStBl. II 1977, 368, 369; v. 15. 6. 1982 VIII B 138/81, BStBl. II 1982, 657, 659. Zur umgekehrten Situation (AdV; anschließend Aufrechnung des Finanzamts gegen die dadurch entstehenden Rückzahlungsansprüche) vgl. BFH-Beschluß v. 31. 3. 1992 IV B 126/91, BFH/NV 1992, 440.

15 Ebenso bereits *Friedl*, DStR 1991, 1005.

16 Hierzu näher *Schmidt-Troje/Buciek*, EFG-Beilage 1994, 34 f.

17 FG München, Beschluß v. 26. 1. 1989 3 V 4956/88, EFG 1989, 212; FG Hamburg, Beschluß v. 14. 4. 1994 IV 332/93 H, EFG 1994, 732; ähnlich *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 4 a. E.; dem BFH zustimmend aber *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 33, und *Birkenfeld* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 361 Rz. 154. Zur (aufrechnungähnlichen) Umbuchung vgl. FG Schleswig-Holstein, Beschluß v. 9. 10. 1967 172/66, EFG 1968, 26, und FG Baden-Württemberg (Außenenate Stuttgart), Beschluß v. 8. 9. 1976 VI 91/76, EFG 1976, 605.

18 *Haarmann* (Fn. 12), Rdn. 4050 m. w. Nachw. sowie Rdn. 4055 ff. mit zahlreichen Beispielen.

19 BFH-Beschluß v. 17. 9. 1974 VII B 122/73, BStBl. II 1975, 197; vgl. hierzu auch BFH-Beschluß v. 28. 5. 1986 I B 22/86, BStBl. II 1986, 656.

20 Z. B. BFH-Beschluß v. 8. 6. 1982 VIII B 29/82, BStBl. II 1982, 608 (betr. Widerruf einer Stundung) m. w. Nachw. Zur Vollziehbarkeit eines Abrechnungsbescheids vgl. BFH-Beschluß v. 10. 11. 1987 VII B 137/87, BStBl. II 1988, 43.

auch die Umsetzung des einen in einen anderen Bescheid „Vollziehung“²¹; deshalb können insbesondere Grundlagenbescheide, und zwar allein wegen ihrer Bindungswirkung im Folgevverfahren, „vollziehbar“ sein²². Nicht „vollziehbar“ ist demgegenüber alles, was den status quo unberührt läßt; dieser Grundsatz greift beispielsweise bei der Ablehnung eines Erlaß- oder Stundungsbegehrens²³, bei der Verweigerung einer Freistellungsbescheinigung²⁴ oder bei der Ablehnung eines Antrags auf Herabsetzung von Vorauszahlungen²⁵. In allen diesen Fällen erschöpft sich der Bescheid in einer bloßen Negation. Er enthält keine darüber hinausgehende Regelung, die in irgendeiner Form „vollzogen“ werden könnte. Es ist deshalb zu Recht unstrittig, daß hier eine Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung nicht in Betracht kommt²⁶. So weit, so gut.

2. Aussetzung der Vollziehung bei „ersetzenden Bescheiden“

Jenseits dieser Grenzlinie fangen indessen die Zweifel an. Sie zeigen sich vor allem in demjenigen Bereich, der mit dem Oberbegriff „Aussetzung der Vollziehung von ersetzenden Bescheiden“ bezeichnet werden kann. Dieser Problembereich ist bis heute nicht abschließend diskutiert und gerade jetzt wieder besonders aktuell. Er soll daher hier in den Mittelpunkt der Betrachtung gestellt werden.

a) AdV bei Änderungsbescheiden

Als Ausgangsbeispiel mag ein Fall dienen, den der BFH bereits vor längerer Zeit entschieden hat²⁷: Das FA hatte einen Bescheid erlassen, durch den ausschließlich ein bis dahin bestehender Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde. Der ursprüngliche, unter dem Vorbehalt stehende Bescheid war bestandskräftig geworden; den Aufhebungsbescheid hatte der Adressat ange-

21 *Tipke/Kruse*, AO, § 369 FGO Tz. 5 „Grundlagenbescheide“.

22 BFH-Beschluß v. 10. 4. 1991 II B 66/89, BStBl. II 1991, 549 (betr. Fortschreibung eines Einheitswerts). Zur Problematik des einstweiligen Rechtsschutzes gegen Feststellungsbescheide vgl. BFH-Beschluß v. 14. 4. 1987 GrS 2/85, BStBl. II 1987, 637, sowie die Nachw. bei *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 35–47.

23 Allg. Meinung; z. B. *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 31 mit Rspr.-Nachweisen. Zu § 163 AO vgl. FG München, Urteil v. 26. 4. 1990 14 K 2601/89, EFG 1991, 208.

24 BFH-Beschluß v. 13. 4. 1994 I B 212/93, BStBl. II 1994, 835.

25 BFH-Beschluß v. 27. 3. 1991 I B 187/90, BStBl. II 1991, 643.

26 Z. B. *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 31; *Rönitz*, StKongrRep 1978, 61, 62; weitere Beispiele bei *Haarmann* (Fn. 12), Rdn. 4071 ff., und bei *Birkenfeld* (Fn. 17), § 361 Rz. 37.

27 BFH-Beschluß v. 1. 6. 1983 III B 40/82, BStBl. II 1983, 622.

fochten. Die Frage war nunmehr: Kann die Vollziehung dieses Bescheids ausgesetzt werden?

Stellt man darauf ab, ob durch den Bescheid der status quo verändert worden war, so ist diese Frage klar zu verneinen: Die Zahlungspflicht des Bürgers war bereits durch den Vorbehaltsbescheid begründet worden; der Aufhebungsbescheid hatte sie in keiner Weise berührt. Demgemäß waren die Vollziehungsmöglichkeiten durch diesen zweiten Bescheid nicht erweitert worden; die Vollziehung der Steuerforderung konnte vielmehr in demselben Umfang bereits auf der Grundlage des ersten Bescheids erfolgen. Aus diesem Grunde hatte denn auch das FA argumentiert, daß die schlichte Aufhebung des Vorbehalts kein vollziehbarer Verwaltungsakt und der Antrag deshalb unstatthaft sei. Dem ist der BFH nicht gefolgt.

Er stützt seine Entscheidung im wesentlichen auf die Überlegung, daß es sich erstens bei der Aufhebung des Vorbehalts um einen vollwertigen Steuerbescheid handele und daß zweitens dieser Bescheid in vollem Umfang angefochten werden könne. Auf die weitere Frage, inwieweit der Aufhebungsbescheid denn überhaupt einer eigenständigen Vollziehung fähig ist, geht er praktisch überhaupt nicht ein. In diesem Punkt muß sich der Leser deshalb seine eigenen Gedanken machen. Hierzu wird man, wenn man die Entscheidung gutheißen will, wohl wie folgt argumentieren müssen:

aa) Die Wirkungsweise des Änderungsbescheids

Nach der Rechtsprechung des Großen Senats²⁸, der die Praxis einhellig folgt, wird ein Steuerbescheid durch einen nachfolgenden Änderungsbescheid einerseits inkorporiert und andererseits suspendiert. Das bedeutet: Im Ergebnis geht die Steuerfestsetzung, auch soweit sie bislang in dem ursprünglichen Bescheid erfolgt war, nunmehr ausschließlich von dem Änderungsbescheid aus. Unter dem Gesichtspunkt der Vollziehbarkeit läßt sich hieraus der Schluß ziehen: Jegliche Umsetzung des Leistungsgebots kann nunmehr nur noch Vollziehung des neuen Bescheids sein; der alte ist völlig aus dem Spiel.

Er wird auch nicht etwa reaktiviert, wenn nunmehr die Vollziehung des neuen Bescheids ausgesetzt wird. Denn die Aussetzung der Vollziehung hindert lediglich die Umsetzung eines Bescheids; sie läßt seine sonstigen Wirkungen unberührt²⁹. Unberührt bleibt deshalb insbesondere die Sperrwirkung des neuen gegenüber dem alten Bescheid³⁰. Daraus ergibt sich, daß bei einer AdV

28 BFH-Beschluß v. 25. 10. 1972 GrS 1/72, BStBl. II 1973, 231, 233; seither st. Rspr.

29 BFH-Urteil v. 17. 9. 1987 VII R 50-51/86, BStBl. II 1988, 366, 368. Zur Gegenauffassung („Wirksamkeitstheorie“) vgl. *Haarmann* (o. Fn. 12), Rdn. 4035.

30 Ebenso aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ausdrücklich *Hofmann*, USt-Kongreßbericht 1982/83, 189, 195; a. A. evtl. *Birkenfeld* (Fn. 17), § 361 Rz. 35.

des neuen Bescheids der alte nicht etwa wieder vollziehbar wird; er ist und bleibt vielmehr in seiner Wirkung suspendiert. Folglich kann auch dann, wenn die Vollziehung des neuen ausgesetzt wird, der alte nicht mehr Rechtsgrund für eine Zahlungspflicht sein. Es existiert dann also ein „alter“ Bescheid, der nicht mehr Grundlage der Steuerfestsetzung ist, und ein „neuer“, der zwar wirksam, dessen Vollziehung aber ausgesetzt ist. In dieser Situation entfällt zwangsläufig jegliche Pflicht zur sofortigen Zahlung; der Bürger kann sein Geld zunächst behalten. Ob außerdem diejenigen Beträge einstweilen zu erstatten sind, die aufgrund des ursprünglichen Bescheids bereits geleistet worden waren, hat der BFH ausdrücklich offen gelassen³¹.

bb) Die Bedeutung des § 351 Abs. 1 AO

Unabhängig davon, was man von diesen Überlegungen hält, sind diese allerdings mit einer gewichtigen Einschränkung zu versehen: Im Wege der AdV kann nicht mehr erreicht werden als in einem vergleichbaren Hauptsacheverfahren mit Einspruch und Klage erreicht werden könnte³². Deshalb ist, wenn es um die Änderung eines *endgültigen* Bescheids geht, vor allem § 351 Abs. 1 AO zu beachten. Hiernach kann ein Änderungsbescheid grundsätzlich nur angefochten werden, soweit die Änderung reicht; das bedeutet insbesondere, daß auf diese Weise nicht eine niedrigere Steuerfestsetzung als in dem geänderten Bescheid bewirkt werden kann³³. Das gleiche muß demgemäß für AdV-Anträge gelten. Daraus folgt: Wird ein endgültiger Bescheid zu Lasten des Bürgers geändert, so kann eine AdV nur bis zur Höhe der ursprünglich festgesetzten Steuer gewährt werden; bei Änderung eines endgültiger Bescheide zugunsten des Bürgers scheidet eine AdV insgesamt aus. Das entspricht der ganz h. M.³⁴, der deshalb in diesem Punkt uneingeschränkt beizupflichten ist.

Der BFH hatte in seiner Entscheidung mit § 351 Abs. 1 AO freilich keine Probleme. Denn dort stand der geänderte Bescheid ja unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, und es ist die vorherrschende Meinung, daß in diesem Fall die Anfechtungssperre nicht greift³⁵. Deshalb ist, wenn man sich konsequent auf den Suspensiveffekt des Änderungsbescheids beruft, die Entscheidung durch-

31 Ausdrücklich verneinend noch BFH-Beschluß v. 27. 1. 1977 IV B 72/74, BStBl. II 1977, 367, 369.

32 Allg. M.; Rspr.-Nachw. bei *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 25.

33 Ebenso *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 5 „Änderungsbescheid“ m. w. Nachw.

34 FG Köln, Urteil v. 26. 5. 1982 I 53/82 KA, EFG 1983, 8; *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 29 „Änderungsbescheide“; *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 5 „Änderungsbescheid“.

35 *Tipke/Kruse*, AO, § 351 Tz. 14; *Szymczak* in *Koch/Scholtz*, AO, § 351 Rz. 8/1; *Klein/Orlopp*, AO, § 351 Anm. 2; *Macher*, StuW 1985, 33, 44 f.; a. A. *Gräber/von Groll*, FGO, § 42 Anm. 28.

aus folgerichtig. Sie müßte im übrigen gleichermaßen gelten, wenn es um die Herauf- oder Herabsetzung einer unter Vorbehalt festgesetzten Steuer geht. Denn dann hindert § 351 AO ja ebenfalls nicht die umfassende Anfechtung des Änderungsbescheids; auch dann müßte mithin eine Aussetzung der Vollziehung bis auf Null möglich sein. Dem mag man in der Sache beipflichten oder nicht; eine kritische Würdigung der zitierten BFH-Rechtsprechung würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen³⁶. Als Befund ist aber festzuhalten: Die Entscheidung zur AdV bei Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts beruht erkennbar auf der Annahme, daß erstens nach Erlaß des Änderungsbescheids nur noch dieser Bescheid die alleinige Grundlage der Steuerfestsetzung bilde und daß zweitens der Suspensiveffekt des Änderungsbescheids durch eine AdV nicht beseitigt werde. Nur so ist sie systematisch zu erklären; nur so kann sie deshalb gedeutet werden.

b) Ersetzung des Vorauszahlungsbescheids durch den Jahresbescheid

Auf dieser Basis kann nunmehr dasjenige Thema behandelt werden, das zur Zeit das spannendste auf dem gesamten Feld des vorläufigen Rechtsschutzes ist: Wie wirkt sich die AdV eines Jahres-Steuerbescheids auf zuvor festgesetzte Vorauszahlungen aus? Auch diese Problematik läßt sich wiederum in verschiedene Stufen aufteilen:

aa) Nicht geleistete Vorauszahlungen

Zunächst sei der Sonderfall betrachtet, in dem die festgesetzten Vorauszahlungen noch nicht geleistet worden sind. Der BFH hat bekanntlich entschieden, daß dann die Vollziehung des Jahresbescheids ausgesetzt werden könne mit der Folge, daß die Vorauszahlungen einstweilen nicht geleistet werden müßten³⁷. Das ist nach dem soeben Gesagten eigentlich nur konsequent.

Denn was im Verhältnis zwischen Ursprungs- und Änderungsbescheid gilt, muß im Verhältnis zwischen Vorauszahlungs- und Jahresbescheid zumindest entsprechend gelten: Wenn schon die Änderung eines Bescheids dazu führt, daß der alte Bescheid nicht mehr vollziehbar ist und alle Wirkungen nur noch von dem neuen ausgehen, dann muß das erst recht so sein, wenn die Festsetzung von Vorauszahlungen durch die Jahresveranlagung ersetzt wird. Das soll nicht heißen, daß der Jahresbescheid letztlich nur als Änderungsbescheid zum Vorauszahlungsbescheid anzusehen sei; diese vielschichtige Frage soll hier bewußt ausgeklammert werden. Es dürfte aber doch zweifelsfrei sein, daß der Vorauszahlungsbescheid jedenfalls so lange keine Wirkungen mehr entfaltet,

³⁶ Die Literatur äußert sich bislang allgemein zustimmend: z. B. *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 29; *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 5 „Vorbehalt der Nachprüfung“.

³⁷ BFH-Beschluß v. 4. 6. 1981 VIII B 31/80, BStBl. II 1981, 767.

wie der Jahresbescheid in Kraft ist. So lange kann also jede weitere Vollziehung nur Vollziehung des Jahresbescheids sein. Und wenn man außerdem annimmt, daß durch die AdV eines Änderungsbescheids dessen suspendierende Wirkung nicht aufgehoben wird, dann ist es nur folgerichtig, dies beim Jahresbescheid genau so zu sehen. Der langen Rede kurzer Sinn: Nach Auffassung des BFH führt die AdV eines Änderungsbescheids dazu, daß die im ursprünglichen Bescheid festgesetzte Steuer nicht mehr gezahlt werden muß. Die AdV des Jahresbescheids kann im Verhältnis zum Vorauszahlungsbescheid keine geringere, sondern allenfalls eine größere Wirkung haben. Und da § 351 AO hier ebenfalls keine Rolle spielt – Vorauszahlungsbescheide stehen ja wegen § 164 Abs. 1 Satz 2 AO immer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung –, kann man zusammenfassend feststellen: Die Entscheidungen zur Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts einerseits und zur AdV des Jahresbescheids bei noch nicht geleisteten Vorauszahlungen andererseits stimmen gedanklich überein, lassen ein gemeinsames System erkennen: Vollziehbarkeit nur noch des „neuen“ Bescheids; kein Wiederaufleben der Vollziehbarkeit des „alten“ Bescheids, wenn die Vollziehung des „neuen“ ausgesetzt wird; deshalb bei AdV des „neuen“ Bescheids insgesamt keine Vollziehbarkeit mehr. Das mag der einzelne anders sehen; die Linie des BFH ist aber in sich widerspruchsfrei.

bb) Erstattung geleisteter Vorauszahlungen?

Kommen wir nunmehr zu der Situation, in der die festgesetzten Vorauszahlungen bereits geleistet worden sind. Hier geht es darum, ob im Wege der AdV des Jahresbescheids eine einstweilige Erstattung der gezahlten Beträge erreicht werden kann. Diese Frage ist derzeit Gegenstand eines beim Großen Senat anhängigen Anrufungsbeschlusses³⁸. Der Große Senat hat hierüber noch nicht entschieden, und es ist immer problematisch, zu einem laufenden Verfahren Stellung zu nehmen. Doch kann man andererseits bei der Behandlung des vorläufigen Rechtsschutzes an einer so bedeutsamen und aktuellen Frage schwerlich vorbeigehen. Deshalb sei sie mit der gebotenen Zurückhaltung hier angesprochen.

Zur Ausgangslage ein einfaches Beispiel: Das FA hat Vorauszahlungsbescheide über insgesamt 10 000 DM erlassen. Die Bescheide wurden nicht angefochten; die Steuer ist bezahlt worden. Nunmehr ergeht der Jahresbescheid, und die dort festgesetzte Steuer beträgt ebenfalls 10 000 DM. Dieser Bescheid wird – aus welchen Gründen auch immer – angefochten. Frage: Kann – und wenn ja: mit welcher Wirkung – bis zur abschließenden Entscheidung seine Vollziehung ausgesetzt werden?

38 BFH-Beschluß v. 23. 6. 1993 X B 134/91, BStBl. II 1994, 38; Az. des Großen Senats: GrS 3/93.

(1) Meinungsstand

In der Vergangenheit hat der BFH diese Frage bekanntlich verneint³⁹. Seine Argumentation hierzu lautet in etwa wie folgt: Die Leistung festgesetzter Vorauszahlungen – gleichgültig, ob zwangsweise oder freiwillig – ist immer Vollziehung des Vorauszahlungsbescheids – und zwar *nur* des Vorauszahlungsbescheids. Der Vorauszahlungsbescheid wurde im Beispielsfall aber nicht angefochten. Die Zahlungen sind deshalb nicht in Erfüllung eines angefochtenen Verwaltungsakts geleistet worden. Das aber wäre nach der gesetzlichen Regelung Voraussetzung für eine Aussetzung der Vollziehung. Angefochten worden ist lediglich der Jahresbescheid, der aber nicht Grundlage für die geleisteten Zahlungen ist. Deshalb kommt in diesen Fällen nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes weder eine Aussetzung noch eine Aufhebung der Vollziehung in Betracht. Im gleichen Sinne hat der BFH die Parallelfrage beurteilt, ob im Wege der AdV die Erstattung von Lohnsteuer-Abzugsbeträgen erreicht werden könne. Der Dreh- und Angelpunkt der Argumentation ist hier also jeweils die Erwägung, daß die in Rede stehenden Beträge nicht aufgrund des „angefochtenen Verwaltungsakts“ geleistet worden seien.

Das läßt die Gegenmeinung, der sich nunmehr⁴⁰ der X. Senat des BFH in seinem Anrufungsbeschluß angeschlossen hat, nicht gelten. Sie sagt: Es mag sein, daß die Vorauszahlungen seinerzeit aufgrund des Vorauszahlungsbescheids geleistet worden sind. Der Vorauszahlungsbescheid ist aber seiner Natur nach nur ein vorläufiges Gebilde. Er verliert in dem Moment seine Wirkung, in dem der Jahresbescheid ergeht⁴¹. So ist beispielsweise anerkannt, daß eine spätere Aufhebung des einmal ergangenen Jahresbescheids nicht zum Wiederaufleben des Vorauszahlungsbescheids führt⁴². Wird aber der Vorauszahlungsbescheid mit Ergehen des Jahresbescheids hinfällig, so kann er fortan nicht mehr Rechtsgrund für die geleisteten Zahlungen sein. Demgemäß wären die gezahlten Beträge nach Durchführung der Jahresveranlagung eigentlich zu erstatten⁴³.

Wenn eine solche Erstattung gleichwohl gemeinhin nicht erfolgt, dann liegt das ausschließlich daran, daß mit Erlaß des Jahresbescheids zugleich eine Zahlungspflicht des Bürgers in Höhe der festgesetzten Jahressteuer entsteht. Mit dieser Steuer wird nunmehr der Erstattungsanspruch hinsichtlich der

39 BFH-Beschlüsse v. 15. 6. 1982 VIII B 138/81, BStBl. II 1982, 657; v. 8. 7. 1982 IV B 6/82, BStBl. II 1982, 660.

40 S. o. Fn. 38.

41 Vgl. hierzu *Hofmann*, USt-Kongreßbericht 1982/83, 189, 199 f.

42 BFH-Urteil v. 29. 11. 1984 V R 146/83, BStBl. II 1985, 370; *Wassermeyer*, DStR 1982, 490; a. A. evtl. *Weber-Grellet*, DStR 1982, 105, 106.

43 So ausdrücklich *Hofmann*, USt-Kongreßbericht 1982/83, 189, 193; ähnlich *Söhn*, FR 1970, 264 f.

Vorauszahlungen verrechnet. Die „Anrechnung“ von Vorauszahlungen (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG) ist demgemäß in Wahrheit eine Form der *Aufrechnung*⁴⁴. Bei einer AdV des Jahresbescheids entfällt indessen die Aufrechnungsmöglichkeit⁴⁵, weshalb nunmehr der Anspruch auf Erstattung der Vorauszahlungen ungehindert zum Zuge kommen kann. Diese Auffassung ist – in verschiedenen Schattierungen⁴⁶ – in der Literatur bereits seit längerem herrschend⁴⁷. Das FG des Landes Brandenburg hat sie konsequenterweise⁴⁸ inzwischen auf die Problematik des Lohnsteuerabzugs übertragen⁴⁹.

Nicht unerwähnt bleiben soll schließlich ein dritter gedanklicher Ansatz, nämlich derjenige, den der BMF in dem Verfahren vor dem X. Senat⁵⁰ vertreten hat. Er läuft im wesentlichen auf folgendes hinaus: „Vollziehung“ ist lediglich die aktive Verwirklichung eines Verwaltungsakts. Das bloße Behalten bereits gezahlter Beträge wird von diesem Begriff nicht erfaßt. Allein darum aber geht es in der hier interessierenden Konstellation: Durch den Jahresbescheid wird nicht eine zusätzliche Leistungspflicht begründet, sondern lediglich der auf dem Vorauszahlungsbescheid beruhende status quo festgeschrieben. Auch wenn man (mit dem X. Senat) annimmt, daß der Jahresbescheid nunmehr alleiniger Rechtsgrund für die Steuerzahlung sei, wird dieser Bescheid mithin nicht „vollzogen“; die Vollziehung ist vielmehr mit dem Eingang der im Vorauszahlungsverfahren festgesetzten Steuer beendet. Diese Vorstellung entspricht letztlich dem eingangs⁵¹ beschriebenen Grundmuster der „Vollziehbarkeits“-Definition: Vollziehbar ist nur das, was die Situation zu Lasten des Bürgers ändert, und diesen Effekt hat der Jahresbescheid in bezug auf bereits geleistete Vorauszahlungen nicht. Er ist demgemäß unter keinem Aspekt Vollziehungsgrundlage für die Vorauszahlungen, weshalb diese von einer AdV des Jahresbescheids unberührt bleiben. Auch diese Betrachtungsweise ist in sich durchaus konsequent.

44 *Söhn*, FR 1970, 263, 265.

45 S. o. Abschn. 1.

46 Eine Variante findet sich z. B. bei *Wassermeyer*, DStR 1982, 490, der den Jahressteuerbescheid selbst als „Erstattungscausa“ ansieht.

47 Z. B. *Hofmann*, USt-Kongreßbericht 1982/83, 189, 193 f.; *Tipke/Kruse*, AO, § 69 Tz. 5 „Einkommensteuerbescheid“; v. *Groll*, DStJG 9 (1985), 431, 456; zweifelnd zur Deutung der Anrechnung als „Aufrechnung“ allerdings *Hein/Klug*, BB 1982, 239, 241.

48 S. u. Abschnitt cc) (1).

49 Beschluß v. 17. 12. 1993 1 V 17/93 A (E), EFG 1994, 414; ebenso jetzt FG Düsseldorf, Beschluß v. 2. 5. 1994 7 V 7788/93 A (E), EFG 1994, 1105.

50 FN 38.

51 S. o. unter 1.

(2) Stellungnahme

Es gibt noch einige weitere Argumentationsschienen, die in Rechtsprechung und Literatur anzutreffen sind und zu den unterschiedlichsten Ergebnissen führen⁵². Es würde den Rahmen dieses Beitrags bei weitem sprengen, sie alle im Detail auszubreiten. Deshalb seien hier nur in Kurzform einige Überlegungen angesprochen, die vielleicht den Weg zu einer allgemein befriedigenden Lösung der Problematik weisen können:

(a) Die „interessenorientierte“ Betrachtung

Zunächst wird man sich darüber klar werden müssen, daß es auf die hier behandelte Frage nicht nur eine, vom Gesetz gleichsam zwingend vorgegebene Antwort gibt⁵³. In der Theorie beruht die Rechtsanwendung hierzulande⁵⁴ zwar auf dem Gedanken, daß das gesetzte Recht für alle auftretenden Probleme eine eindeutige Lösung bereithalte und daß diese Lösung nur – im Wege der Gesetzesauslegung – „gefunden“ werden müsse⁵⁵. Bei realistischer Betrachtung ist dies aber nur allzu häufig eine Schimäre⁵⁶. Tatsächlich ist gerade in Grenz- und Zweifelsfragen die Auslegung vor allem eine Bewertung und Gewichtung von Interessen, und die kann in bezug auf ein und dieselbe gesetzliche Vorschrift durchaus unterschiedlich ausfallen. Nur deshalb kann es ja immer wieder zu Änderungen der Rechtsprechung kommen, wie sie nicht zuletzt im Zusammenhang mit AdV-Fragen in jüngerer Zeit verschiedentlich zu verzeichnen waren⁵⁷. Und nur deshalb können auch zur Frage der Erstattung von Vorauszahlungen mit jeweils gewichtigen Gründen ganz unterschiedliche Lösungsansätze verfochten werden. Das Gesetz sagt eben nicht eindeutig, was „Vollziehung“ ist, was die „Aussetzung der Vollziehung“ be-

52 Z. B. *Weber-Grellet*, DStR 1982, 105 ff.: AdV des Jahresbescheids läßt Vollziehbarkeit des Vorauszahlungsbescheids wieder aufleben, deshalb keine Erstattung (hiergegen *Wassermeyer*, DStR 1982, 490); *Söhn*, FR 1970, 263 ff.: Anrechnung der Vorauszahlungen ist Vollziehung des Jahresbescheids, deshalb läßt AdV des Jahresbescheids die Anrechnungsbeträge zur Auszahlung freierwerden; ähnlich *Wassermeyer*, a. a. O.; *Hofmann*, USt-Kongreßbericht 1982/83, 189, 194; *Haarmann* (FN 12), Rdn. 4041/6 m. w. Nachw.

53 Ähnlich bereits *Birkenfeld* (Fn. 17), § 361 Rz. 30.

54 Anders bekanntlich z. B. im angelsächsischen Recht.

55 Vgl. hierzu z. B. *Streck*, Anm. zu StEK, AO 1977, § 173 Nr. 23; sowie BFH-Urteil v. 6. 9. 1962 V 166/59 U, BStBl. III 1962, 494, 495.

56 Zur „konstituierenden Kraft“ des Richterrechts vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, S. 1179 f.; *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 43 ff. (jeweils m. w. Nachw.).

57 Vgl. z. B. BFH-Beschlüsse v. 21. 12. 1982 VIII B 36/82, BStBl. II 1983, 232 und v. 29. 4. 1992 VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752 (betr. Lohnsteuer-Freibetrag) sowie die Nachw. o. in Fn. 13 zur Änderung der Rspr. betr. Erstattung freiwilliger Zahlungen.

wirkt, wie deshalb die AdV des einen Bescheids auf den anderen Bescheid zurückwirkt. Diese Fragen können vielmehr nur in der Weise beantwortet werden, daß man nach einem systematischen Ansatz sucht, der für möglichst viele einzelne Konstellationen zu einem (sach-)gerechten und deshalb „richtigen“ Ergebnis führt. Deshalb muß man vor einer in diesem Sinne „ergebnisorientierten“ Betrachtungsweise durchaus nicht zurückscheuen.

Und in diesem Sinne „richtig“ erscheint vor allem ein Lösungsweg, der die Chancen im einstweiligen Rechtsschutzverfahren möglichst unabhängig davon macht, ob und in welchem Stadium der Betroffene bereits Zahlungen auf die festgesetzte Steuer geleistet hat. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, daß insbesondere die bisherige Differenzierung zwischen der Behandlung von geleisteten und von pflichtwidrig nicht geleisteten Vorauszahlungen allgemeine Kritik hervorgerufen hat. Es ist zu Recht als kaum verständlich empfunden worden, daß der pflichtbewußte und pünktliche Vorauszahler für seine Gesetzzestreue „bestraft“ wird, indem man ihn rechtsschutzmäßig schlechter stellt als er bei Nichterfüllung seiner Zahlungspflicht gestanden hätte⁵⁸. Entsprechende Überlegungen gelten aber ebenso für andere Situationen. Man denke beispielsweise an denjenigen, der – bewußt oder unbewußt – im Vorauszahlungsverfahren unzutreffende Angaben zu seinem voraussichtlichen Gewinn gemacht und hierdurch die Festsetzung von zu niedrigen Vorauszahlungen bewirkt hat: Soll er besser behandelt werden als derjenige, der seine Gewinnerwartung zutreffend angegeben hat? Die Reihe der Beispiele ließe sich fortsetzen; über das Ergebnis kann aber schwerlich ein Zweifel herrschen: Die gerechteste Lösung ist diejenige, die eine Benachteiligung des gewissenhaften Steuerzahlers nach Möglichkeit vermeidet⁵⁹.

(b) Behalten von Vorauszahlungen als „Vollziehung“ des Jahresbescheids

Bei der Suche nach dieser Lösung wird man alsbald fündig, indem man sagt: Wenn nach der Rechtsprechung des BFH der Begriff der „Vollziehung“ extensiv auszulegen, wenn „Vollziehung“ jedes Gebrauchmachen von einem Verwaltungsakt ist, dann kann nicht nur die *Vereinnahmung* des festgesetzten Betrags diesem Begriff unterfallen. Dann kann vielmehr auch das *Behalten* dieses Betrags „Vollziehung“ sein. Denn bei einer Herabsetzung der festgesetzten Jahressteuer wäre der überzahlte Betrag zweifelsfrei zurückzuerstatten (§ 37 Abs. 2 AO); das Fortbestehen der bisherigen Steuerfestsetzung ist also notwendige Voraussetzung dafür, daß die gezahlte Steuer weiterhin einbehal-

58 So bereits *Söhn*, FR 1970, 263, 264; ähnlich *v. Groll*, DStJG 9 (1985), 431, 456, *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 53, *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 5 „Einkommensteuerbescheid“ und jetzt auch der BFH (FN 38), BStBl. II 1994, 38, 42.

59 Ähnlich bereits *Wassermeyer*, DStR 1982, 490, 491.

ten werden darf. In diesem Sinne macht die Finanzbehörde auch nach erfolgter Zahlung durchaus von dem Bescheid „Gebrauch“. Und zugleich erscheint es nur folgerichtig, speziell in bezug auf die AdV einen weiteren Schluß zu ziehen: Wenn bei *endgültigem* Wegfall der Festsetzung die gezahlte Steuer endgültig erstattet wird, dann muß ihre *einstweilige* Suspendierung dementsprechend eine einstweilige Erstattung nach sich ziehen. Deshalb ist es nur legitim, zu argumentieren: Nicht nur das *Erhalten*, sondern auch das *Behalten* der Zahlung ist Vollziehung des Bescheids, weshalb eine Aussetzung der Vollziehung zum Wegfall des Behaltendürfens und damit zur Erstattung der bereits gezahlten Steuer führt. Und das gilt unabhängig davon, ob die Zahlung selbst aufgrund des (Jahres-)Steuerbescheids oder im Vorauszahlungsverfahren erfolgt ist. Dieser Lösungsweg klingt im Anrufungsbeschuß des X. Senats kurz an⁶⁰ und ist auch in der Literatur verschiedentlich angedeutet⁶¹, aber noch nie konsequent verfolgt worden. Er ist sicher nicht der allein mögliche, ja nicht einmal der herrschende. Doch dürfte er, wenn man sein Ziel für richtig hält, der dogmatisch einfachste und am besten gangbare sein.

Folgt man ihm, so erübrigen sich nämlich alle weiteren Überlegungen zur „Rechtsnatur“ von Vorauszahlungsbescheiden und zu ihrem Schicksal bei Erlaß des Jahresbescheids. Der X. Senat hat in seinem Anrufungsbeschuß zu dieser Problematik eingehende Ausführungen gemacht⁶², zu denen sich manches – auch kritisch – sagen ließe⁶³. Doch soll dieser Punkt auch jetzt nicht vertieft werden, da er für das Ergebnis keine Rolle spielt. Denn wenn man (auch) das Behalten der festgesetzten Steuer als Vollziehung des (Jahres-)Bescheids begreift, hat man hier aus systematischer Sicht genau dieselbe Situation wie im Fall der nicht geleisteten Vorauszahlungen: Dort scheiterte die Vollziehung des Jahresbescheids an der AdV; zugleich hinderte die fortbestehende Suspensivwirkung des Jahresbescheids eine Vollziehung des Vorauszahlungsbescheids. Genau so ist es hier – nur mit dem zusätzlichen Schritt, daß es

60 BFH (Fn. 38), BStBl. II 1994, 38, 40 unter III 2 der Entscheidungsgründe.

61 Z. B. bei v. Groll, DStJG 9 (1985), 431, 458, Hein/Klug, BB 1982, 239, 242 und Meyer-Simon, DStR 1982, 286, 287.

62 BFH (Fn. 38), BStBl. II 1994, 38, 41 f. unter III 4 der Entscheidungsgründe.

63 Nur andeutungsweise hierzu folgendes: Der BFH hat sich schon sehr schwer getan, zu erklären, weshalb trotz der von ihm angenommenen Unwirksamkeit des Vorauszahlungsbescheids die hierauf begründeten Vollstreckungsmaßnahmen bestehen bleiben sollen (Urteil v. 29. 11. 1984 V R 146/83, BStBl. II 1985, 370, 371). Noch größere Probleme bekommt man, wenn es darum geht, den Fortbestand der bereits verwirkten Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO!) zu erläutern. Und ganz schwierig wird es, wenn der Jahresbescheid erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist erlassen und alsdann mit Rücksicht auf die eingetretene Verjährung aufgehoben wird: Spätestens hier läßt sich die Annahme, daß trotz Aufhebung des Jahresbescheids der Vorauszahlungsbescheid nicht wieder in Kraft tritt, schon wegen § 169 Abs. 1 Satz 1 AO wohl kaum durchhalten.

wegen der Nichtvollziehbarkeit des Jahresbescheids zu einer Erstattung der dort festgesetzten Steuer kommt. Und selbstverständlich sorgt hier ebenfalls die Sperrwirkung des § 351 AO dafür, daß bei Bestandskraft eines Bescheids die AdV-Möglichkeit – und damit eine Erstattung – jedenfalls ausgeschlossen ist⁶⁴. Auf diesem Weg gelangt man mithin zu einer in jeder Hinsicht interessengerechten Lösung. Und damit erweist sich das vom X. Senat angepeilte Ergebnis als dogmatisch durchaus gut begründbar, zumindest ebenso gut wie die bisherige abweichende Handhabung.

(c) Die Bedeutung der Anrechnungsverfügung

Dem steht im übrigen nicht entgegen, daß die tatsächliche Rückzahlung geleisteter Beträge nicht allein aufgrund des gesetzlichen Erstattungsanspruchs erfolgen kann, sondern immer zunächst eines zugrundeliegenden Verwaltungsakts in Gestalt der Anrechnungsverfügung bedarf⁶⁵. Denn eine Anrechnungsverfügung ist ja in der hier interessierenden Situation durchaus in der Welt; in der Regel wird sie zeitgleich mit dem (Jahres-)Steuerbescheid erlassen. Andererseits ist sie rechtlich ein gegenüber der Steuerfestsetzung selbständiger Verwaltungsakt, so daß sie von einer Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids regelmäßig nicht erfaßt wird⁶⁶. Sie wirkt bei gewährter AdV also fort, bildet weiterhin die *causa* für die Anrechnung, so daß die Vorauszahlungen in vollem Umfang anrechenbar bleiben. Und wenn die hiernach anrechenbaren Beträge diejenige Steuer übersteigen, die der Fiskus einstweilen behalten darf, dann kommt es zwangsläufig zur Erstattung. Ob man deshalb die Anrechnungsverfügung als Folgebescheid zur Steuerfestsetzung bezeichnet oder wie man das Verhältnis zwischen beiden sonst definiert⁶⁷, ist in diesem Zusammenhang ohne Belang. Entscheidend ist allein: Das Ergebnis der Anrechnung paßt sich im Fall der AdV automatisch der neuen Lage an; das ist in Nachzahlungsfällen und bei der Erstattung geleisteter Abschlußzahlungen⁶⁸ so und kann in der hier interessierenden Situation nicht anders sein. Und deshalb kann, wenn die Aussetzung der Vollziehung zum Wegfall des Behaltendürfens führt, die effektive Auszahlung auch an der Zwischenschaltung der Anrechnungsverfügung nicht scheitern. Hier liegt mithin ebenfalls kein Grund, der bei einer AdV des Jahresbescheids der Erstattung geleisteter Vorauszahlungen entgegenstehen könnte.

64 Vgl. hierzu o. in Fn. 32 f.

65 Vgl. *Wassermeyer*, DStR 1982, 490.

66 Vgl. hierzu im einzelnen v. *Groll*, DStJG 9 (1985), 431, 456 f.

67 Zur Rechtsnatur der Anrechnungsverfügung vgl. zuletzt *Völlmeke*, DB 1994, 1446, 1449 f. m. w. Nachw.

68 Vgl. hierzu die Nachw. in Fn. 12 f.

(d) AdV bei negativen Feststellungsbescheiden: Vergleichbarkeit der Ausgangslage

Es wäre allzu spekulativ, weitere Überlegungen dazu anzustellen, wie die Entscheidung des Großen Senats wohl ausfallen wird. Doch sei ein abschließender Hinweis gestattet: In seiner Entscheidung zur AdV bei negativen Feststellungsbescheiden⁶⁹ hat der Große Senat ausdrücklich den Gesichtspunkt für ausschlaggebend gehalten, daß verfahrensrechtliche Besonderheiten der Steuerfestsetzung nicht zu einer Verkürzung des vorläufigen Rechtsschutzes führen dürften. Der Bürger dürfe insbesondere nicht dadurch, daß die Steuerfestsetzung in mehreren Stufen erfolgt, eine anderenfalls vorhandene Möglichkeit effektiven Rechtsschutzes verlieren. Diesen Gesichtspunkt kann man auf die AdV-Problematik wie folgt übertragen: Ohne Vorauszahlungsverfahren müßte die Steuer, die ja in den hier interessierenden Fällen immer eine Jahressteuer ist⁷⁰, erst nach Erlass des Jahresbescheids gezahlt werden. In diesem Fall wäre zweifellos eine AdV-Möglichkeit bis auf Null gegeben. Dann aber darf der Bürger nicht allein deshalb rechtsschutzmäßig schlechter gestellt werden, weil der Staat – aus zugegebenermaßen gutem Grund – bereits vor Entstehung der Jahressteuer zur Kasse bittet. Hier könnte immerhin ein Anknüpfungspunkt dafür liegen, daß eine Entscheidung im Sinne des X. Senats letztlich nur eine konsequente Umsetzung bereits bekannter Grundsätze darstellt. Ob der Große Senat selbst das genau so sieht, wird man freilich abwarten müssen.

cc) *Folgewirkungen für andere Bereiche*

Eines sollte allerdings klar sein: Wenn der Große Senat die ihm vorliegende Frage im Sinne des Anrufungsbeschlusses entscheiden würde, wäre dies eine Revolution auf dem Gebiet des vorläufigen Rechtsschutzes. Insbesondere die Folgewirkungen für andere Bereiche könnten beträchtlich sein.

(1) *Einstweilige Erstattung von Lohnsteuer-Abzugsbeträgen*

Zunächst würde wohl alsbald die Frage wieder aufkommen, ob nicht das, was für geleistete Vorauszahlungen gilt, im Fall des Lohnsteuerabzugs gleichermaßen gelten muß. Stichwort also: Einstweilige Erstattung von Lohnsteuer-Abzugsbeträgen bei Aussetzung der Vollziehung des Jahresbescheids. Diese Frage ist in der Vergangenheit kontrovers diskutiert⁷¹ und von den Finanzge-

69 Beschluß v. 14. 4. 1987 GrS 2/85, BStBl. II 1987, 637.

70 Vgl. z. B. § 2 Abs. 7 EStG; § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG.

71 Zu ihr z. B. *Weber-Grellet*, DStR 1982, 105; *Meyer-Simon*, DStR 1982, 286; *Wassermeyer*, DStR 1982, 490; *Hein/Klug*, BB 1982, 239 m. w. Nachw.

richten unterschiedlich beurteilt worden⁷². Der BFH hat bislang dezidiert den Standpunkt vertreten, daß eine Erstattung von Lohnsteuer im Wege der AdV nicht erreicht werden könne⁷³. Aus dem Anrufungsbeschuß des X. Senats wird aber sehr deutlich, daß die Tendenz innerhalb des Gerichts dahin geht, Lohnsteuerabzugs- und Vorauszahlungsfälle im Hinblick auf den einstweiligen Rechtsschutz übereinstimmend zu behandeln⁷⁴. Eine solche Handhabung dürfte auch sachgerecht sein, wenngleich Unterschiede zwischen beiden Konstellationen nicht übersehen werden sollten.

Insbesondere ist zu bedenken, daß der Lohnsteuerabzug nicht auf einem Bescheid gegenüber dem Arbeitnehmer, sondern auf einer Anmeldung des Arbeitgebers beruht. Diese Anmeldung gilt zwar gemäß § 168 AO als Steuerbescheid; dessen Adressat ist aber ebenfalls ausschließlich der Arbeitgeber. Zudem hat sich inzwischen die Auffassung durchgesetzt, daß der Arbeitgeber nicht die Steuerschuld des Arbeitnehmers, sondern seine eigene Entrichtungsschuld anmeldet⁷⁵. Eine Argumentation des Inhalts, daß durch den Jahresbescheid gegenüber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuer-Anmeldung des Arbeitgebers verdrängt oder gar hinfällig werde, könnte daher auf theoretische Schwierigkeiten stoßen⁷⁶. Nimmt man dagegen an, daß nach Ergehen des Jahresbescheids das Behalten der gesamten dort festgesetzten Steuer Vollziehung dieses Bescheids ist, dann kommt man auch hier zwanglos zu dem Ergebnis: Wird die Vollziehung des Bescheids ausgesetzt, so sind auch einbehaltene Lohnsteuerbeträge einstweilen zu erstatten.

Nun wird mancher hiergegen einwenden, daß eine solche Sachbehandlung auf ganz anderen Gebieten zu erheblichen Schwierigkeiten führen müßte. Das gilt insbesondere für den Bereich der Vollstreckung. Hier mag die Befürchtung aufkommen, daß die Finanzämter sich in einer Vielzahl von Fällen folgender Konstellation gegenübersehen: Der Arbeitnehmer hat zunächst im Ausset-

72 Für Erstattungsfähigkeit z. B. FG Schleswig-Holstein, Beschuß v. 16. 11. 1979 III 266/79, EFG 1980, 449; Hessisches FG, Beschuß v. 30. 6. 1981 IX B 167/81, EFG 1982, 87; FG Köln, Beschuß v. 10. 3. 1981 I 21/81 A, EFG 1981, 379.

73 BFH-Beschlüsse v. 5. 8. 1980 VIII B 108/79, BStBl. II 1981, 35; v. 15. 6. 1982 VIII B 138/81, BStBl. II 1982, 657; v. 8. 7. 1982 IV B 6/82, BStBl. II 1982, 660. Zur einstweiligen Stundung von Lohnsteuer-Abzugsbeträgen mit Hilfe einer einstweiligen Anordnung vgl. BFH-Beschluß v. 13. 7. 1990 VI B 107/88, BFH/NV 1991, 77 (abgelehnt).

74 Vgl. BFH (Fn. 38), BStBl. II 1994, 38, 43 unter D. der Entscheidungsgründe.

75 Vgl. *Drenseck*, DStJG 9 (1985), 377, 387; *Schmidt/Drenseck*¹³, EStG, § 41a Anm. 2 m. w. Nachw.

76 Nicht zuletzt deshalb wird die Erstattungsfähigkeit der Vorauszahlungen einerseits und der Lohnsteuer-Abzugsbeträge andererseits in der Literatur denn auch zuweilen unterschiedlich beurteilt (i. d. S. etwa *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 5 „Einkommensteuerbescheid“).

zungsverfahren seine Lohnsteuer zurückerhalten und das Geld sogleich ausgegeben. Alsdann ist er im Hauptsacheverfahren unterlegen, und nun ist bei ihm nichts mehr zu holen. Das wäre in der Tat ein mißliches Ergebnis, insbesondere wenn hieraus in großem Umfang Steuerausfälle resultieren würden. Doch muß das nicht sein: Geht es um die AdV von kleineren Beträgen, so wird man in der Regel erwarten können, daß sich bei der nächsten Veranlagung erneut ein Erstattungsanspruch des betreffenden Arbeitnehmers ergibt, mit dem ein etwaiger Rückforderungsanspruch des Finanzamts alsdann verrechnet werden kann. Und wo diese Aussicht nicht besteht, kommt die Möglichkeit in Betracht, die Aussetzung der Vollziehung und damit die Auskehrung der Lohnsteuer von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen. Auf diese Weise müßte es jedenfalls in der Regel gelingen, die Durchsetzbarkeit späterer Zahlungsansprüche hinreichend abzusichern. Deshalb sollten auch unter diesem Aspekt keine durchgreifenden Bedenken dagegen bestehen, dem Lohnsteuerzahler ebenfalls die Chance der AdV einzuräumen.

(2) Erstattung anzurechnender Körperschaftsteuer

Von den vielen weiteren Detailfragen, die jetzt noch verbleiben, sei an dieser Stelle nur auf die Frage nach der Erstattungsfähigkeit anzurechnender Körperschaftsteuer eingegangen. Der BFH hält bislang auch diese Möglichkeit nicht für gegeben. Er begründet dies damit, daß die anzurechnende Körperschaftsteuer keinerlei Beziehung zur Steuerfestsetzung gegenüber dem Anteilseigner aufweise, sondern ausschließlich auf die Steuerschuld der Gesellschaft geleistet worden sei. Die Erhebung der Körperschaftsteuer sei deshalb unter keinem denkbaren Gesichtspunkt als Maßnahme der Vollziehung gegenüber dem Gesellschafter anzusehen, weshalb sie nicht durch Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung des an den Gesellschafter gerichteten Einkommensteuerbescheids rückgängig gemacht werden könne⁷⁷. Diese Deduktion ist im Schrifttum überwiegend auf Zustimmung gestoßen⁷⁸.

Doch muß auch sie, wenn man dem hier vertretenen Ansatz folgen will, wohl neu überdacht werden. Denn wenn man sagt, daß das Behalten der festgesetzten Steuer Vollziehung des Jahresbescheids ist und eine AdV dieses Bescheids mithin zum Wegfall des Behaltendürfens führt, dann müßte auf diesem Wege sogar eine einstweilige Erstattung von Körperschaftsteuer erreichbar sein. Ein einfaches Beispiel mag dies verdeutlichen:

Nehmen wir an, die festgesetzte Einkommensteuer betrage 1000 DM. Ihr steht eine anrechnungsfähige Körperschaftsteuer von ebenfalls 1000 DM gegenüber.

77 BFH-Beschluß v. 26. 11. 1986 VIII B 114/86, BStBl. II 1987, 179.

78 Z. B. *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 53 a. E.; *Kühn/Kutter/Hofmann*¹⁶, AO, § 69 FGO Bem. 4; *Birkenfeld* (Fn. 17), § 361 Rz. 77.

Wenn nunmehr die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids in vollem Umfang ausgesetzt wird und dies zum einstweiligen Wegfall der causa für die gezahlte Einkommensteuer führt, dann folgt hieraus ohne weiteres, daß dem Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch – zumindest vorläufig – keine einbehaltungsfähige Einkommensteuer gegenübersteht. Und dann führt eigentlich kein Weg daran vorbei, daß die Körperschaftsteuer zunächst zu erstatten ist. Es geht dann also nicht mehr darum, die Vollziehung des Körperschaftsteuerbescheids rückgängig zu machen, sondern allein darum, daß mit dem Wegfall der Vollziehbarkeit des Einkommensteuerbescheids der Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch zur Auszahlung frei wird. Das wäre wohl die logische Konsequenz einer Betrachtungsweise, die bereits das Behalten gezahlter Beträge als Vollziehung des (Jahres-)Steuerbescheids begrift.

Ungerecht erscheint diese Lösung aber nicht: Sie führt im wirtschaftlichen Ergebnis nur dazu, daß auch in dieser Konstellation im Fall der AdV der Liquiditätsvorteil zunächst dem Bürger zukommt. Das aber entspricht der Grundkonzeption der AdV, bei der es letztlich immer darum geht, bis zum endgültigen Abschluß eines Streitverfahrens zu einer sachgerechten Interimslösung zu kommen⁷⁹. Und diese besteht nach dem Willen des Gesetzgebers nun einmal darin, daß bei zweifelhafter Sach- oder Rechtslage dem Fiskus der Zugriff einstweilen versagt wird. Die AdV dient also gerade dazu, die den Bürger belastenden Interimsnachteile nach Möglichkeit zu minimieren⁸⁰. Und deshalb ist es nur konsequent, in bezug auf die Erstattung von Körperschaftsteuer in diesem Sinne zu verfahren.

c) Zusammenfassung

So läßt sich denn das Ergebnis dieser kurzen Betrachtung wie folgt zusammenfassen: Der Problemkreis „AdV bei ersetzenden Bescheiden“ kann sicherlich auf mehreren gedanklichen Wegen dogmatisch und praktisch befriedigend bewältigt werden. Der BFH ist bislang in der Weise vorgegangen, daß er als „Vollziehung“ lediglich die Vereinnahmung der festgesetzten Steuer angesehen und demgemäß untersucht hat, aufgrund welchen Bescheids die betreffende Steuer jeweils gezahlt worden ist bzw. gezahlt werden muß. Das hat insbesondere in puncto „Vorauszahlungsbescheid und Jahresbescheid“ zu argumentativen Schwierigkeiten und nicht immer befriedigenden Differenzierungen geführt. Einfacher, konsequenter und dennoch gesetzeskonform erscheint es indessen, auch das bloße Behalten einer bereits gezahlten Steuer als „Vollziehung“ eines Bescheids zu begreifen. Damit gelangt man ohne weiteres zu

79 Hierzu ausführlich *Schoch*, *VerwArch* 82 (1991), 145 ff.; ähnlich *Renck*, *NVwZ* 1982, 338.

80 *Fischer*, *FR* 1982, 108, 110.

genau denjenigen Ergebnissen, die in der Sache ohnehin von den meisten als gerecht empfunden werden. Einige dieser Ergebnisse wurden hier skizziert; andere lassen sich unschwer entwickeln. Die angebotene Lösung mag auf den ersten Blick verwegen erscheinen. Sie sollte aber schon um des „richtigen“ Ergebnisses willen in der Diskussion bleiben.

IV. Der Begriff der „ernstlichen Zweifel“

Verlassen wir nunmehr dieses Thema und wenden wir uns einem anderen zu, das in der Praxis ebenfalls eine wichtige Rolle spielt: Sowohl in der AO als auch in der FGO heißt es, daß die Vollziehung ausgesetzt werden „soll“, wenn „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen“. Das ist der Hauptanwendungsfall jeder AdV-Regelung; die daneben bestehende Möglichkeit einer AdV wegen „unbilliger Härte“ hat fast nur theoretische Bedeutung⁸¹. Damit aber stellt sich die Frage: Wann ist die Rechtmäßigkeit eines Bescheids „ernstlich zweifelhaft“; was sind überhaupt „ernstliche Zweifel“ im Sinne des Gesetzes? Auch diese Frage ist umstritten.

1. Die Auffassung des BFH

Die Rechtsprechung des BFH hierzu ist bekannt; die fast stereotyp verwendete Definition⁸² muß hier nicht ein weiteres Mal wiederholt werden. Wichtig ist in diesem Zusammenhang aber eines: Der BFH verlangt ausdrücklich *nicht*, daß die Rechtswidrigkeit des Bescheids *überwiegend* wahrscheinlich ist⁸³; eine unterhalb dieser Grenze liegende „ernsthafte Möglichkeit“ reicht also aus⁸⁴. Wenn man es in einer Wahrscheinlichkeitsskala ausdrücken wollte, müßte man sagen: Ob 10, 20 oder 30 v. H. Erfolgsaussicht erforderlich sind, ist unklar. Mehr als 50 v. H. müssen es aber jedenfalls nicht sein.

81 Seltener Ausnahmefall: FG Hamburg, Beschluß v. 24. 1. 1994 V 237/93, EFG 1994, 799.

82 Grundlegend hierfür BFH-Beschluß v. 10. 2. 1967 III B 9/66, BStBl. III 1967, 182; aus neuerer Zeit übereinstimmend z. B. BFH-Beschlüsse v. 3. 2. 1992 I B 90/92, BStBl. II 1993, 426, 428; v. 2. 9. 1993 II B 71/93, BStBl. II 1994, 48, 49; v. 3. 11. 1993 II B 129/92, BStBl. II 1994, 201, 202.

83 BFH-Urteil v. 23. 5. 1991 IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796; BFH-Beschluß v. 21. 12. 1993 VIII B 107/93, BStBl. II 1994, 300, 301 m. w. Nachw.

84 Übereinstimmend äußert sich die Literatur: z. B. *Tipke/Kruse*, AO, § 69 FGO Tz. 10; *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 77; jeweils m. w. Nachw.

2. Die Theorie der „überwiegenden Wahrscheinlichkeit“

Das ist deshalb bemerkenswert, weil die Verwaltungsgerichte im Zusammenhang mit § 80 Abs. 4 Satz 2 VwGO zumeist die gegenteilige Auffassung vertreten. Der Wortlaut jener Vorschrift entspricht in dem hier interessierenden Punkt exakt demjenigen des § 361 AO und des § 69 FGO. Er wird jedoch gemeinhin so verstanden, daß die Vollziehung eines Verwaltungsakts nur dann auszusetzen sei, wenn die für seine Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe „überwiegen“⁸⁵. Der Erfolg im Hauptverfahren muß „wahrscheinlicher“ sein als das Unterliegen⁸⁶: das ist eine häufig gebrauchte Wendung, die insbesondere besagt: Ist der Ausgang des Rechtsstreits völlig offen, können die Erfolgsaussichten überhaupt nicht abgeschätzt werden, dann gibt es keine AdV.

Diese Handhabung beruht auf folgender Überlegung⁸⁷: Das Gesetz sieht bei öffentlichen Abgaben – hierauf bezieht sich die einschlägige Regelung in § 80 VwGO – eine aufschiebende Wirkung von Rechtsbehelfen nicht vor. Der Gesetzgeber geht mithin davon aus, daß in diesem Bereich die sofortige Vollziehbarkeit der Normalfall sein soll. Im Zweifel soll also zunächst gezahlt werden, soll der Bürger bis zum Abschluß des Rechtsbehelfsverfahrens in Vorlage treten. Diese Wertung darf man nicht dadurch konterkarieren, daß man bereits bei völlig offener Sach- und Rechtslage die Zahlungspflicht aufschiebt. Das ist vielmehr erst dann gerechtfertigt, wenn überwiegende Erfolgsaussichten des Bürgers eine Abweichung von der Regel gebieten. Nur dann kann mithin von der sofortigen Zahlung abgesehen, eine Aussetzung der Vollziehung gewährt werden⁸⁸. Diese Betrachtungsweise ist in Rechtsprechung und Schrifttum zu § 80 VwGO inzwischen ganz herrschend. Manche meinen, daß im Steuerrecht nichts anderes gelten dürfe⁸⁹.

3. Stellungnahme

Bei genauerem Hinsehen erweist sich dieser Weg indessen als kaum gangbar. Denn der Hinweis auf das Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen sofortiger Zahlungspflicht einerseits und Aufschub der Vollziehbarkeit andererseits mag zwar in abstracto richtig sein. Er läßt aber eines außer Betracht: Der Gesetzge-

85 So z. B. OVG Saarland, Beschluß v. 30. 6. 1986 2 W 803/86, DÖV 1987, 1115; OVG Münster, Beschluß v. 3. 9. 1992 14 B 684/92, DVBl 1992, 564.

86 So z. B. OVG Koblenz, Beschluß v. 2. 2. 1984 6 D 2/83, NJW 1986, 1004; OVG Münster, Beschluß v. 25. 8. 1988 3 B 2564/85, DÖV 1990, 119; BayVGfH, Beschluß v. 26. 11. 1991 1 CS 91.2880, DVBl 1993, 576; w. Nachw. zur Rspr. bei Kopp⁹, VwGO, § 80 Rdn. 70.

87 Hierzu im einzelnen Renck, NVwZ 1992, 338 ff.

88 So z. B. OVG Koblenz (Fn. 86) und Renck (Fn. 87), jeweils a. a. O.

89 So z. B. Schrömbges, DB 1988, 1418 ff.

ber hat die Aussetzung der Vollziehung ausdrücklich nur von „ernstlichen Zweifeln“ an der Rechtmäßigkeit abhängig gemacht, und das ist schon vom Wortsinn her eben doch weniger als „überwiegende Erfolgsaussichten“. Dem Gesetz liegt mithin erkennbar die Vorstellung zugrunde, daß zwar die sofortige Zahlbarkeit die Regel sein, diese Regel aber bereits bei (nur) unklarer Sach- und Rechtslage außer Kraft treten soll. An dieser klaren Aussage führt kein noch so durchdachter Hinweis auf den „generellen Vorrang“ der sofortigen Zahlungspflicht vorbei. Es soll hier nicht untersucht werden, ob und ggf. welche Gründe es rechtfertigen könnten, die Problematik im Verwaltungsrecht einerseits und im Steuerrecht andererseits unterschiedlich zu behandeln. Jedenfalls dürfte es aber so sein, daß der Wortlaut der einschlägigen Vorschriften eher dafür spricht, die verwaltungsrechtliche an die steuerrechtliche Handhabung anzugleichen als umgekehrt. Deshalb ist, was den Begriff der „ernstlichen Zweifel“ angeht, der BFH auf dem richtigen Weg. Die abweichende Vorgehensweise der Verwaltungsgerichte im Zusammenhang mit § 80 VwGO sollte kein Grund sein, diesen Weg zu verlassen.

Freilich: Wann Zweifel „ernstlich“ im Sinne des Gesetzes sind, ist trotz aller Definitionsbemühungen in Rechtsprechung und Schrifttum kaum in abstrakter Form festzulegen. Insbesondere dürfte es müßig sein, etwa in Prozentzahlen angeben zu wollen, von wo an eine bestimmte für Rechtswidrigkeit sprechende Möglichkeit (schon) „gewichtig“ und wann sie (noch) „fernliegend“ ist. Diese Kriterien entziehen sich einer objektiven Messung; man kann sie letztlich nur mehr oder weniger subjektiv einschätzen. Das gilt jedenfalls für die Fälle im Grenzbereich zwischen „ernstlichen“ und „nicht mehr ernstlichen“ Zweifeln. Hier wird in der Praxis die Entscheidung darüber, ob im Einzelfall eine AdV zu gewähren ist, häufig auf einer wertenden Betrachtung beruhen.

V. Ausblick

An dieser Stelle muß unser kleiner Rundblick in die Problemkreise des vorläufigen Rechtsschutzes leider abgebrochen werden. Er konnte nur wenige Einzelfragen erfassen, und auch diese nur in eher kursorischer Form. Andere, dogmatisch wie praktisch ebenso interessante wären noch zu behandeln; beispielhaft seien erwähnt der vorläufige Rechtsschutz im Feststellungs-⁹⁰ und im Vollstreckungsverfahren⁹¹, die Problematik der Vorwegnahme der Entscheidung in

90 Nachw. hierzu bei *Gräber/Koch*, FGO, § 69 Anm. 35 ff.

91 Hierzu z. B. *Seikel*, BB 1991, 1165 (Vollstreckungsmaßnahmen); *Wüllenkemper*, DStZ 1991, 36 (Aufteilungsbescheide); *Kalmes*, DStZ 1983, 188 (Konkursantrag); w. Nachw. bei *Haarmann* (Fn. 12), Rdn. 4067 ff., sowie o. in Fn. 9.

der Hauptsache⁹², Zulässigkeitsfragen bei der Anrufung der Gerichte und den Umfang der gerichtlichen Prüfungspflicht, Rechtskraft- und Streitwertfragen. Die Auswahl der Themen war naturgemäß subjektiv geprägt; ich hoffe aber doch, einige allgemein interessierende Punkte herausgegriffen zu haben.

Zum Abschluß aber doch noch einige Worte zur Praxis des einstweiligen Rechtsschutzes: Es ist bekannt, daß die Verfahrensdauer speziell bei einigen Finanzgerichten ein Ausmaß erreicht hat, das nach verbreiteter Meinung die Effektivität des gerichtlichen Rechtsschutzes ernsthaft in Frage stellt⁹³. Das dürfte indessen für den vorläufigen Rechtsschutz – zumindest in der Regel – nicht gelten. Über Eilanträge wird zumeist kurzfristig entschieden⁹⁴, und bis zur Entscheidung des Gerichts stellt die Finanzverwaltung in aller Regel weitere Maßnahmen – insbesondere Vollstreckungsmaßnahmen – zunächst zurück⁹⁵. Und wenn es wirklich einmal notwendig ist, wird man bei allen Gerichten eine Eilentscheidung innerhalb eines Tages oder einiger Stunden erhalten können. Deshalb besteht insbesondere kein Bedürfnis nach dem zuweilen geforderten „vorläufigen vorläufigen“ Rechtsschutz – etwa in der Weise, daß bis zur Entscheidung über einen AdV-Antrag das FA durch eine einstweilige Anordnung „gebremst“ wird⁹⁶. Derartige Überlegungen gehen nicht nur an der Systematik des Gesetzes vorbei⁹⁷, sondern sind auch für die Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes nicht erforderlich.

Das soll nicht heißen, daß überall alles zum Besten bestellt sei. Doch dürfte der praktische Zustand des vorläufigen Rechtsschutzes in Steuersachen insgesamt zufriedenstellend sein. Und um die weitere dogmatische Klärung wird sich ja jetzt der Große Senat verdient machen.

92 Hierzu z. B. BFH-Beschlüsse v. 14. 11. 1986 VI S 8/86, BFH/NV 1987, 263 (betr. Ausstellung einer Lohnsteuerkarte), v. 20. 9. 1988 VII B 129/88, BStBl. II 1988, 956 (betr. Zulassung zur Steuerberaterprüfung) und v. 6. 6. 1989 VII B 25/89, BFH/NV 1990, 77 (betr. Aufhebung einer Forderungspfändung).

93 Hierzu z. B. *Stöcker*, DStZ 1989, 367 ff., und *Pezzler*, StuW 1994, 282. Zweifelhaft FG Köln, Beschluß v. 23. 4. 1993 1 V 203/93, EFG 1993, 672; überholt BFH-Beschluß v. 3. 12. 1993 XI S 12/93, BFH/NV 1994, 494 (vgl. hierzu BFH-Beschluß v. 20. 5. 1994 XI B 63/93, BFH/NV 1994, 605).

94 Im FG Köln betrug die durchschnittliche Anhängigkeitsdauer von Eilverfahren zuletzt 3,3 (1991), 4,1 (1992) und 3,7 Monate (1993). Im 1. Halbjahr 1994 ist sie auf 2,6 Monate zurückgegangen.

95 Vgl. Abschn. 5 Abs. 4 VollstrA und Erlaß des FinMin NRW v. 8. 7. 1977 S 0622 – 4 – VA 1, StEK AO 1977, § 361 Nr. 2. Anderslautende Verfügungen einzelner OFD'en (z. B. OFD Köln, Vfg. v. 29. 10. 1981, StEK AO 1977, § 361 Nr. 28 m. Anm. *Rainer*) haben in der Praxis – zumindest heute – keine Bedeutung.

96 So aber *Bücker*, DStZ 1990, 532, 537 m. w. Nachw.; ähnlich *Rainer* (FN 92); vgl. zur Problematik auch *Birkenfeld* (Fn. 17), § 361 Rz. 211 und ausführlich *Haarmann* (FN 12), Rdn. 4037 ff.

97 Zutr. deshalb BFH-Beschluß v. 21. 7. 1992 VII B 64/92, BFH/NV 1994, 323.

Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen

Rechtsanwalt Dr. *Michael Streck*, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen – zwischen den steuerlichen und strafrechtlichen RechtsschutzsystemenII. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Steuerfahndung<ul style="list-style-type: none">1. Die Kompetenzen der Steuerfahndung2. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Steuerfahndung, sofern sie strafprozessual tätig ist3. Rechtsschutz bei Vorfelduntersuchungen4. Rechtsschutz bei Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen5. Auswirkungen und Kritik der BFH-Rechtsprechung zu § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO6. Einschränkung der Befugnisse der Steuerfahndung durch die Rechtsprechung des BFH zu § 208 Abs. 1 Nr. 2 AOIII. Die Vereinigung von Strafsachenstelle und Steuerfahndung in einem FinanzamtIV. Die Durchsuchung von Steuerberaterkanzleien und die Beschlag- | <ul style="list-style-type: none">nahme von Beraterakten und MandantenunterlagenV. Anspruch des Betroffenen gegen die Finanzverwaltung auf Nennung eines die Steuerfahndung auslösenden Anzeigers<ul style="list-style-type: none">1. Sachverhalt und Erfahrung2. Die unverstellte Anwendung des Gesetzes3. Die Anwendung des § 30 AO4. Der wahre GrundVI. Rechtsschutzersatz in Steuerstrafsachen<ul style="list-style-type: none">1. Das Steuerstrafverfahren ist nicht das Feld formalisierter Rechtsschutzwege2. Problematik der Anfechtung von Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüssen3. Die beschränkte Ressource der Steuerfahndung4. Die „magische“ Verunsicherung durch die fehlende Bestandskraft5. Der faszinierende Siegeszug der tatsächlichen VerständigungVII. Der Rechtsschutz durch den Gesetzgeber, dargestellt am steuerhinterziehenden Jäger |
|---|--|

I. Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen – zwischen den steuerlichen und strafrechtlichen Rechtsschutzsystemen

Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen ist Schlußlicht dieses Tagungsbandes, wird aber immerhin behandelt. In der Themenfolge der Tagung der Steuerjuristischen Gesellschaft 1982 in Düsseldorf, die sich konzentriert dem Steuerstrafrecht widmete, sucht man das Thema „Rechtsschutz“ vergebens¹.

¹ Vgl. DSStJG 6: *Kohlmann* (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 1983.

Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen als Schlußlicht – wir können dies als Zeichen und Symbol nehmen. Ich werde mehr über einen fehlenden als über einen ausgeformten Rechtsschutz berichten müssen.

Das Steuerstrafrecht und die steuerstrafrechtlichen Ermittlungen bewegen sich in zwei Rechtskreisen, einmal in dem der Strafprozeßordnung, zum anderen in dem der Abgabenordnung. Das Strafrecht kennt ein Rechtsschutzsystem, die Abgabenordnung hat ihr eigenes System. Beide sind nicht mein Thema. Mir geht es um spezifische Rechtsschutzsituationen dort, wo im Steuerstrafrecht die StPO und die AO aneinandergrenzen, sich überlagern oder ohne Brücke einander gegenüberstehen.

Wo ausgebildete Rechtsschutzsysteme fehlen, aber ein Rechtsschutzbedarf notwendig ist, bildet die Praxis Ersatztatbestände. Fehlt es an einer „Kultur“ des Rechtsschutzes im Steuerstrafrecht, so kann ich gleichwohl über eine ausgeformte „Subkultur“ berichten, die Rechtsschutzfunktionen übernimmt.

II. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Steuerfahndung

1. Die Kompetenzen der Steuerfahndung

Nach § 208 Abs. 1 AO gehört zu den Aufgaben der Steuerfahndung

- die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (§ 208 Abs. 1 Nr. 1 AO),
- die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den vorgenannten Fällen (§ 208 Abs. 1 Nr. 2 AO) und
- die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Rechtsprechung, herrschende Lehre und Finanzverwaltung leiten aus § 208 Abs. 1 AO die Doppelfunktion der Steuerfahndung ab². Sie ist als Steuerpolizei Organ der Strafrechtspflege. Die polizeilichen Befugnisse gewährt ihr § 404 AO. Sie ist als Betriebsprüfung Organ der Steuererhebung. Hier hat sie alle Befugnisse des Finanzamts (§ 208 Abs. 1 Satz 3 AO). § 393 Abs. 1 AO unterstreicht diese Doppelfunktion durch die Anordnung, daß in jeder Funktion das dort geltende Recht anzuwenden sei. Die polizeiliche Tätigkeit bestimmt sich nach der StPO (ergänzt durch die §§ 385 ff. AO), die steuerliche Funktion bestimmt sich nach der AO. Die Ansicht von *Schick*, wonach die Steuerfahndung nur steuerstrafrechtliche Aufgaben hat³, hat sich nicht durchgesetzt.

² Vgl. *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 208 Tz. 2 (Okt. 1991) mit Nachweisen.

³ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 208 Rz. 41 ff., 54 ff., 98 f. (Nov. 1992).

2. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Steuerfahndung, sofern sie strafprozessual tätig ist

Ermittelt die Steuerfahndung Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten nach § 208 Abs. 1 Nr. 1 AO, bestimmt sich der Rechtsschutz nach den Normen der StPO. Sieht man von der Berufung und Revision gegen Strafurteile ab, so steht im Mittelpunkt die Beschwerde nach §§ 304 ff. StPO. Die Beschwerde ist gegen alle von den Gerichten im ersten Rechtszug oder im Berufungsverfahren erlassenen Beschlüsse und gegen richterliche Verfügungen in bestimmten Fällen zulässig (vgl. § 304 StPO).

Von praktischer Bedeutung im Steuerfahndungsverfahren ist die Anfechtung von Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüssen. Hier greifen die Regeln der §§ 304 ff. StPO. Es gilt „reines“ StPO-Recht. Über spezifische Probleme des Zwischenbereichs Steuerstrafrecht und Steuerverfahrensrecht kann ich hier nicht berichten.

Sonstige Maßnahmen der Steuerfahndung im Strafverfahren können, soweit es sich um „Justizverwaltungsakte“ handelt, nach §§ 23 ff. EGGVG angefochten werden⁴. Beispiel: Verweigert die Steuerfahndung die Akteneinsicht, ist dieser Rechtsweg geöffnet. Zuständig ist das Oberlandesgericht (§ 25 EGGVG).

Die Anrufung des OLG macht das Kontrollverfahren schwerfällig. In Nordrhein-Westfalen z.B. ist die Alleinzuständigkeit des OLG Hamm gegeben, was den Zugang nicht gerade erleichtert. Auch besteht dort, wo überwiegend Steuerberater tätig sind, eine tatsächliche Scheu, ein Oberlandesgericht anzurufen. Der Rechtsbehelf nach § 23 EGGVG ist in der Praxis ein völlig unüblicher und ungebräuchlicher Rechtsbehelf.

3. Rechtsschutz bei Vorfelduntersuchungen

Die Vorfelduntersuchungen nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO ordnet die Rechtsprechung den steuerlichen Ermittlungen zu. Der Finanzrechtsweg ist gegeben⁵.

Ermittlungen nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO spielen in der Praxis eine untergeordnete Rolle. Es gehört fast zum Selbstverständnis der Steuerfahndung, nur und ausschließlich dann zu ermitteln, wenn ein konkreter Verdacht bzgl. einer Steuerstraftat besteht.

4 Streck, Die Steuerfahndung, 2. Aufl. 1993, Anm. 402 f., 749 ff.

5 BFH VII R 82/85 v. 29. 10. 1986, BStBl. 1988 II, 359.

4. Rechtsschutz bei Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen

Problematisch ist der Rechtsschutz im Bereich des § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO, nämlich dann, wenn die Steuerfahndung die Besteuerungsgrundlagen ermittelt. Aus der doppelten Funktion der Steuerfahndung sollte eigentlich folgen, daß, wenn die Steuerfahndung nach den Regeln und mit den Mitteln der AO tätig wird, das Rechtsschutzsystem der AO und der FGO zur Verfügung steht. Fordert die Steuerfahndung von einer Bank nach § 93 AO Unterlagen an, so sollte die Beschwerde- und später die Klagemöglichkeit vor den Finanzgerichten gegeben sein. Dies ist Ansicht der Finanzverwaltung⁶ und eines Teils der Literatur⁷.

Der BFH entscheidet anders⁸. Er schließt mittels § 33 Abs. 2 Satz 2 FGO (die Vorschriften über die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs „finden auf das Straf- und Bußgeldverfahren keine Anwendung“) den Weg zu den Finanzgerichten aus. Er nimmt eine Art „Attraktionswirkung des Strafrechts für das gesamte Verfahren an“⁹. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen rechnet er zur Verfolgung der Steuerhinterziehung; sie sei untrennbar mit dieser verbunden und damit Teil des Strafrechts. Ermittelt die Steuerfahndung erkennbar im Strafverfahren oder wird ein Strafverfahren eröffnet, so ist der Finanzrechtsweg auch dann ausgeschlossen, wenn sich die Steuerfahndung auf Eingriffsnormen der Abgabenordnung stützt.

5. Auswirkungen und Kritik der BFH-Rechtsprechung zu § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO

Ohne Zweifel bewirkt die Rechtsprechung des BFH eine geradezu geniale Säuberung der Finanzgerichtsbarkeit von unangenehmen Steuerfahndungsfällen. Dieser in den Augen der Richter möglicherweise sympathische Zweck

6 So in dem Verfahren BFH VII R 2/82 v. 20. 4. 1983, BStBl. 1983 II, 482. Der Bundesminister der Finanzen war dem Verfahren beigetreten.

7 S. dazu FN 10. Anders folgerichtig *Schick* (FN 3), Rz. 194 (Nov. 1992): da die Steuerfahndung nur strafrechtlich tätig ist, kann es nur einen strafverfahrensrechtlichen Rechtsschutz geben.

8 BFH VII R 2/82 v. 20. 4. 1983, BStBl. 1983 II, 482 (ähnlich Vorinstanz Schleswig-Holsteinisches FG III 247/79 v. 3. 11. 1981, EFG 1982, 284); VII B 136, 137/90 v. 25. 6. 1991, BFH/NV 1992, 254; FG München XII 269/83 v. 9. 10. 1984, EFG 1985, 569; dazu *Streck*, KÖSDI 1984, 5445; *Zeller*, DStZ 1984, 330; *Laule*, DStZ 1984, 599, 604. Nicht ganz folgerichtig eröffnet BFH I B 28/86 v. 29. 10. 1986, BStBl. 1987 II, 440, den Finanzrechtsweg dann, wenn es um Auskunftsersuchen im europäischen Ausland geht. BFH VII R 92/79 v. 23. 12. 1980, BStBl. 1981 II, 349, und BFH V B 46/90 v. 21. 8. 1990, BFH/NV 1991, 142, sind nicht einschlägig, da sich der Antragsteller nur gegen strafverfahrensrechtliche Maßnahmen wandte.

9 *Schick* (FN 3), Rz. 194 (Nov. 1992).

muß deshalb nicht rechtens sein. Es ist schwer verständlich, daß ein bestimmtes Recht (hier: die Abgabenordnung) Eingriffe rechtfertigt, daß aber der Rechtsschutz dieses Rechts nicht greifen soll¹⁰. Dies zieht notwendig bis heute nicht geklärte Fragen nach sich.

Unklar ist, ob die Rechtsprechung auch für die Vorverfahren gilt¹¹. Ist die Beschwerde oder ab 1996 der Einspruch¹² zulässig? Oder sind bereits diese Rechtsbehelfe ausgeschlossen? Wie sollen die Rechtsbehelfsbelehrungen lauten? Wie sollen abgabenrechtliche Verwaltungsakte vollstreckt werden? Nach den Regeln der Abgabenordnung oder nach den Eingriffsmöglichkeiten der Strafprozeßordnung? Wonach richtet sich der Rechtsschutz gegen Vollstreckungsmaßnahmen?

Der BFH hält in diesen Fällen, d. h. auch für Eingriffe auf der Grundlage der Abgabenordnung (!), den Rechtsweg nach §§ 23 ff. EGGVG für gegeben. Fraglich ist, ob die Oberlandesgerichte diese steuerrechtliche Rechtsprechung akzeptieren.

Aus der Praxis kann ich berichten, daß die Rechtsprechung des BFH dazu geführt hat, daß es praktisch keinen Rechtsschutz gibt. Die Finanzgerichte verschließen sich. Der Weg zum OLG ist ungebräuchlich und nicht praktikabel.

6. Einschränkung der Befugnisse der Steuerfahndung durch die Rechtsprechung des BFH zu § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO

Der BFH verknüpft in der Entscheidung vom 20. 4. 1983 die steuerlichen Ermittlungen der Steuerfahndung auch deshalb unzertrennlich mit den strafrechtlichen Ermittlungen, weil es in § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO laute, daß die Steuerfahndung die Besteuerungsgrundlagen nur „in den in Nr. 1 bezeichneten Fällen“ zu ermitteln habe¹³. Also – so der BFH – lasse sich aus dem Gesetz folgern, daß die Steuerfahndung über eine eigenständige steuerliche Ermittlungskompetenz nicht verfüge; diese sei an die strafrechtliche Ermittlungskompetenz gebunden und nur mit dieser wirksam. Zwar erwähnt die Entscheidung an anderer Stelle die Möglichkeit, daß der Steuerfahndung auch eigenständige steuerliche Ermittlungsbefugnisse zugewiesen wären. Unklar bleibt jedoch, unter welchen Bedingungen der BFH eine solche Zuweisung

10 Ablehnend auch *Zeller*, DStZ 1984, 330; *Himsel* in Koch/Scholtz, AO, 4. Aufl. 1993, § 208 Anm. 22/3 f.; *Tipke/Kruse* (FN 2), Tz. 24 (Okt. 1991), ohne Kritik allerdings zu § 33 FGO Tz. 21 (Mai 1994).

11 Vgl. auch *Streck* (FN 4), Anm. 766.

12 Nach Art. 4 des Grenzpendlergesetzes v. 30. 6. 1994 (BGBl. 1994 I, 1395; BStBl. 1994 I, 440).

13 BFH VII R 2/82 (FN 8), 483, linke Spalte.

akzeptiert¹⁴. In normalen Steuerfahndungsverfahren soll – nur so kann die BFH-Rechtsprechung verstanden werden – die Steuerfahndung dort ermitteln, wo es auch einen Steuerstraftatverdacht gibt.

Was die Ermittlungszeiträume anbelangt, gab es für die Steuerfahndung angesichts dieser Rechtsprechung bisher keine Schwierigkeiten. Die steuerlichen Ermittlungen richteten sich nach dem 10-Jahres-Zeitraum des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO. Strafrechtlich konnte die 5jährige Verjährung nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB durch den sog. Fortsetzungszusammenhang übersprungen werden. Steuerliche und strafrechtliche Ermittlungen konnten sich im wesentlichen auf gleiche Zeiträume erstrecken.

Der Große Senat des BGH hat durch einen Beschluß vom 3. 5. 1994¹⁵ das Institut des Fortsetzungszusammenhangs aufgegeben. Der V. Senat ist dem für das Steuerstrafrecht¹⁶ gefolgt. Damit gilt jetzt für das Steuerstrafrecht zwingend die 5jährige Verjährungsfrist. Über diesen Verjährungszeitraum kann nicht mehr herausgegangen werden. Für die strafrechtlichen Ermittlungen gibt es jetzt eine deutliche Zäsur. Da der 10-Jahres-Zeitraum des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO im Steuerrecht eine eigenständige gesetzliche Grundlage hat, gibt es jetzt jenseits der strafrechtlichen fünf Jahre einen Zeitraum, in welchem Hinterziehungssachverhalte nur steuerlich, nicht aber strafrechtlich relevant werden können.

Wenn aber die steuerlichen Ermittlungen der Steuerfahndung – wie oben dargestellt – zwingend an die strafrechtlichen Ermittlungen gekoppelt sind, so muß die Frage gestellt werden, ob die Steuerfahndung jenseits der 5jährigen strafrechtlichen Verjährungsfrist überhaupt ermitteln darf¹⁷? Die Frage kann auch auf Sonderprobleme erstreckt werden: Darf die Steuerfahndung die Besteuerungsverhältnisse Verstorbener, die strafrechtlich nicht mehr belangt werden können, ermitteln?

Nimmt man die Rechtsprechung des BFH beim Wort, so ist insoweit eine Steuerfahndungstätigkeit ausgeschlossen. Weil jedoch nicht sein kann, was nicht sein darf, wird man dieser Möglichkeit kaum nachträumen dürfen, sondern sicher erwarten müssen, daß die Steuerfahndung ermitteln wird wie bisher¹⁸. Damit stellen sich jedoch die Fragen des Rechtswegs neu.

14 S. die Nachweise in FN 8.

15 BGH GSt 2 und 3/93 v. 3. 5. 1994, NJW 1994, 1663.

16 BGH 5 StR 595/93 v. 20. 6. 1994, NJW 1994, 2368. Vgl. dazu auch *Blesinger*, DStR 1994, 1371; *Dörn*, Stb. 1994, 398.

17 Verneinend wohl *Ditges/Grass*, DStR 1992, 1001.

18 In der anschließenden Diskussion zu diesem Vortrag berichtete ein Vertreter der nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung, daß die Steuerfahndung durch Erlaß in eben diesem Sinn angewiesen werde. – Kann sie nur im Steuerverfahren ermitteln, stehen ihr die Rechte der StPO natürlich nicht zu (*Tormöhlen*, wistra 1993, 174).

Wir nehmen an, die Steuerfahndung ermittelt die Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1983 bis 1992 und fordert, gestützt auf § 93 AO, von einer Bank die Vorlage von Kontoauszügen. Bezüglich des Jahres 1991 laufen die strafrechtlichen und die steuerlichen Ermittlungen parallel. Hier ist, bleibt es bei der BFH-Rechtsprechung, der Rechtsweg zu den Finanzgerichten nicht gegeben. Bezüglich des Jahres 1984 ist strafrechtliche Verjährung eingetreten; die Verknüpfung mit dem Steuerstrafrecht entfällt mithin. Kann jetzt insoweit das Finanzgericht angerufen werden? Teilt sich bei einer solchen einheitlichen Anforderung der Rechtsweg nach Maßgabe der strafrechtlichen Verjährung? Muß also die Beschwerdeentscheidung bzw. ab 1996 die Einspruchsentscheidung¹⁹ eine eventuell höchst differenzierende Rechtsbehelfsbelehrung ausweisen, die zuvor die strafrechtliche Verjährung prüft und berücksichtigt?

Ich habe erhebliche Zweifel, daß es so kommen wird. Die Steuerfahndung wird ermitteln wie bisher. Der BFH wird darüber nachdenken müssen, ob er bei seiner Rechtsprechung zum Rechtsweg bleibt. Meiner Ansicht nach sollte der Rechtsweg in Abgabensachen wieder eröffnet werden, eine Rechtsfolge, die eigentlich selbstverständlich ist²⁰.

III. Die Vereinigung von Strafsachenstelle und Steuerfahndung in einem Finanzamt

In Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen wurden Finanzämter geschaffen, die ausschließlich die Funktion der Bußgeld- und Strafsachenstellen sowie der Steuerfahndung wahrnehmen sollen, sog. „Finanzämter für Fahndung und Strafsachen“ (Niedersachsen) bzw. „Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung“ (Nordrhein-Westfalen, abgekürzt StraFAFA²¹).

Diese Zusammenführung heißt, daß die Funktionen der Staatsanwaltschaft und der Polizei in einer Behörde vereinigt sind, für den Bereich der Justiz eine kaum akzeptable Vorstellung. In der Steuerstrafverfolgung führt dies dazu, daß sich die Grenzen zwischen staatsanwaltlicher Befugnis und Steuerfahndungskompetenz verwischen. Treten diese Ämter auf, so bekunden sie regelmäßig nicht klar und eindeutig, ob sie als Strafsachenstelle oder ob sie als Steuerfahndung tätig sind. Völlig verwischen sich die Grenzen in der Person des Vorstehers. Er bekleidet sich gerade mit der Funktion, die dort notwendig ist, wo er auftritt. Nimmt er die Rechte einer Strafsachenstelle in der Hauptverhandlung wahr, ist er Staatsanwalt, übernimmt er die Verhandlungen in einer Steuerfahndungssache, ist er Fahnder.

¹⁹ S. FN 12.

²⁰ Vgl. auch *Streck*, DStR 1994, 1723.

²¹ Dazu *Ceterum censeo*, FR 1987, 603.

Für den strafverfolgten Bürger bedeutet dies eine zusätzliche faktische Macht- ausdehnung der Dienststellen, in deren Hand die Steuerstrafverfolgung liegt. Allenfalls dann, wenn er die Kompetenzen und Funktionen genau orten kann, wenn er die Behörde durchschaut oder entsprechend vertreten ist, kann die Zusammenfassung auch für ihn vorteilhaft sein. Die gesteigerte „Schlagkraft“ bringt es mit sich, daß einerseits die Verfolgungsintensität wirksamer ist (der Beschuldigte auch leichter „über den Tisch gezogen“ werden kann), daß andererseits aber auch eher eine Gesamtverständigung gestaltbar ist, die sich auf die steuerlichen und die strafrechtlichen Folgen bezieht.

IV. Die Durchsuchung von Steuerberaterkanzleien und die Beschlagnahme von Beraterakten und Mandantenunterlagen

Der Steuerberater hat strafprozessual ein Aussageverweigerungsrecht (§ 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO). Hieran knüpft das Beschlagnahmeprivileg des § 97 StPO an. Bei ihm dürfen schriftliche Mitteilungen zwischen ihm und dem Beschuldigten, Aufzeichnungen und andere Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt, nicht beschlagnahmt werden. Das Problem, ob nach dieser Vorschrift auch Unterlagen des Mandanten, insbesondere Buchführungsunterlagen beim Steuerberater beschlagnahmefrei sind, ist ein Thema, das Dissertationen²² und eigene Vorträge rechtfertigt. Hier kann es nur meine Aufgabe sein, auf einen fortbestehenden Mangel hinzuweisen.

In der Praxis erlassen Amtsrichter Durchsuchungsbeschlüsse mit spürbar leichter Hand. Wird die Durchsuchung vollzogen und beruft sich der Steuerberater auf das Beschlagnahmeprivileg, erhält er in der Regel die Unterlagen zurück, an welchen die Steuerfahndung ohnehin kein Interesse hat. Insoweit wird das Privileg „anerkannt“. Im übrigen verfügt der Steuerberater nur über einen sehr brüchigen Rechtsschutz. Zwar besagt die überwiegende Lehre, daß Mandanten- und Buchführungsunterlagen beschlagnahmefrei seien²³, die Landgerichte neigen jedoch durchweg dazu, der Steuerfahndung den Zugriff zu gestatten²⁴. Mangels einer die unterschiedliche Rechtsprechung der Landgerichte koordinierenden höchstrichterlichen Rechtsprechungskompetenz sehe ich im Augenblick – da auch der Gesetzgeber nicht eingreifen wird – keine Wahrscheinlichkeit, daß sich der unbefriedigende Zustand ändern wird.

22 Vgl. *Zeher*, Die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen im Rahmen des § 97 Abs. 1 Ziff. 3 StPO, Diss. Tübingen, 1986, und jüngst: *Schreiber*, Die Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater, 1993.

23 Vgl. *Streck* (FN 4), Anm. 602 ff., mit Nachweisen.

24 Auch insoweit *Streck* (FN 23).

V. Anspruch des Betroffenen gegen die Finanzverwaltung auf Nennung eines die Steuerfahndung auslösenden Anzeigers

1. Sachverhalt und Erfahrung

Ich beginne mit einem typischen Beispielsfall: Bei der Steuerfahndung geht eine Anzeige unter Namensnennung ein, ein kleinerer Fensterproduzent versteuere nicht alle Einnahmen. Der Anzeiger wird vorgeladen und angehört. Anschließend kommt es zur Steuerfahndungsprüfung, die jedoch feststellt, daß die Anzeige falsch war. Der angezeigte Unternehmer fordert die Finanzverwaltung auf, den Anzeiger zu benennen. Dies wird ihm verweigert. Der Unternehmer selbst hat ein großes Interesse an der Namensnennung, da er es für möglich hält, daß der Anzeiger weiter in seinem Betrieb tätig ist.

2. Die unverstellte Anwendung des Gesetzes

Aus § 93 Abs. 6 AO folgt, daß der Steuerpflichtige unterrichtet wird, wenn in seiner Sache Auskünfte eingeholt und Auskunftspersonen gehört werden. Er hat auch ein Teilnahmerecht an Vernehmungen nach § 94 AO. Nach § 364 AO ist das Finanzamt verpflichtet, ihm alle Besteuerungsunterlagen zur Kenntnis zu bringen, wozu auch Auskünfte und Zeugenaussagen gehören²⁵. Im Finanzgerichtsverfahren steht ihm das uneingeschränkte Recht auf Akteneinsicht zur Verfügung (§ 78 FGO). Aus diesen Regeln folgt (was eigentlich selbstverständlich ist), daß der Besteuerung eines Steuerpflichtigen nur Unterlagen und Informationen zugrunde gelegt werden dürfen, über die der Steuerpflichtige unterrichtet wird. Es gibt in der Steuergeheimnisssphäre des Steuerpflichtigen keine ihm verschlossene Geheimnisssphäre.

3. Die Anwendung des § 30 AO

Der BFH²⁶ setzt dem entgegen, daß sich der Anzeiger auf § 30 AO stützen könne. Seine Anzeige und das, was er anzeige, seien die Verhältnisse eines anderen i. S. v. § 30 Abs. 2 AO. Bezüglich dieser Verhältnisse sei er der Betroffene i. S. d. § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO, der zustimmen müsse, wenn der Angezeigte über die Anzeige unterrichtet werden solle.

Die Auslegung ist schon bemerkenswert und merkwürdig. Der „Betroffene“ soll der Anzeiger, nicht der Angezeigte sein. Zumindest gedanklich könnte man einmal überlegen, was ein BFH-Richter empfinde, wenn er bei der Steu-

²⁵ Vgl. die Kommentierung zu § 364 AO bei *Tipke/Kruse* (FN 2) und *Szymczak* in *Koch/Scholtz* (FN 10), Anm. 3.

²⁶ BFH VII R 88/92 v. 8. 2. 1994, BStBl. 1994 II, 552; Bestätigung durch X B 333/93 v. 25. 7. 1994, BStBl. 1994 II, 802. Zur Kritik s. *Streck/Olbing*, BB 1994, 1267.

erfahndung angezeigt und hierdurch ein Fahndungsverfahren ausgelöst werde. Ich wage die Prognose, daß er sehr eindeutig feststellen wird, daß er und nicht der Anzeiger der Betroffene ist.

Bereits aus dem Zusammenspiel der Anwendung des § 30 Abs. 1 Nr. 1 (Verhältnisse eines anderen) und des § 30 Abs. 4 Nr. 3 (Offenbarungsmöglichkeit, wenn „der Betroffene“ zustimmt) ergibt sich – eigentlich zwanglos –, daß das Finanzamt den Anzeiger mitteilen muß. Denn bei jeder Anzeige ist der Betroffene der Angezeigte, nicht der Anzeiger.

Daß es möglicherweise noch Offenbarungsmöglichkeiten nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO und § 30 Abs. 5 AO gibt, soll hier nicht erörtert werden²⁷.

Die vorstehende Auslegung des § 30 AO bringt das Ergebnis in Übereinstimmung mit dem Rechtsschutzsystem der AO im übrigen, wonach eben der Steuerpflichtige über alles zu unterrichten ist, was für seine Besteuerung erheblich ist.

Denn es ist schon eine kaum zu verstehende Folge der Rechtsprechung, daß, wird eine Auskunftsperson vorgeladen und vernommen, der Steuerpflichtige zu unterrichten ist (vgl. §§ 93 Abs. 6, 364 AO), wird aber der Anzeiger vorgeladen und vernommen, die Mitteilung an den Steuerpflichtigen unterbleiben muß. Ein Differenzierungsgrund ist nicht ersichtlich (vorbehaltlich nachfolgend 4.).

4. Der wahre Grund

Der wahre Grund der BFH-Rechtsprechung ergibt sich sehr deutlich aus der Entscheidung vom 8. 2. 1994²⁸: „Vielmehr spricht gerade das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung dafür, das Steuergeheimnis auch für Informanten gelten zu lassen. Die Finanzbehörden erhalten häufig nur durch Hinweise von Privatpersonen Kenntnis über steuerlich relevante Sachverhalte anderer Personen. Falls die Informationspersonen Gefahr liefen, daß ihre Namen, die Tatsache der Information durch sie und der Inhalt ihrer Mitteilung grundsätzlich weitergegeben würden, ließe die Bereitschaft zur Informationserteilung höchstwahrscheinlich erheblich nach.“²⁹

Wenn dies richtig ist und wenn die Finanzverwaltung die Denunziation will, so möge man jedoch dies nicht durch nicht überzeugende Auslegungen bewirken, sondern durch einen neuen § 30b AO, wonach ausdrücklich dem Denunzianten – man soll dann auch dieses Wort wählen – der Geheimnisschutz gewährt wird.

27 Dazu BFH VII R 88/92 (FN 26); *Streck/Olbing* (FN 26).

28 BFH VII R 88/92 (FN 26), 554.

29 Ähnlich offen BFH VII 151/60 v. 25. 4. 1967, BStBl. 1967 III, 572; OLG München 4 Ws 50/85 v. 6. 6. 1985, wistra 1985, 197.

Ich sprach oben von einem Bereich der Subkultur. Daß der Schutz des Denunzianten Teil einer Steuerkultur sein kann, kann ernsthaft niemand behaupten.

VI. Rechtsschutzersatz in Steuerstrafsachen

1. Das Steuerstraferfahren ist nicht das Feld formalisierter Rechtsschutzwege

Die Praxis zeigt, daß der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen sich nicht auf formalisierten Rechtsschutzwegen bewegt. Es gibt sie kaum. Dort, wo es sie gibt, sind sie mit Vorsicht zu beschreiten.

Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen ist ein Feld des Handelns, des Nichthandelns, des Umgangs miteinander und der Suche nach Verständigung.

2. Problematik der Anfechtung von Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüssen

Steuerfahndungsverfahren fangen in der Regel mit Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüssen an. Gleichwohl ist die Anfechtung derartiger richterlicher Beschlüsse nicht die Regel, sondern äußerst selten. Der professionelle Grund liegt auf der Hand: Da die Landgerichte weitgehend die Durchsuchungs- und Beschlagnahmepraxis bestätigen, bewirken der Beschuldigte und sein Verteidiger selbst eine richterliche Bestätigung des Eingriffs der Steuerfahndung. Der Fahndung wird ein richterlicher Beleg der Richtigkeit ihres Handelns verschafft, was nicht gerade als fruchtbare Verteidigertätigkeit bezeichnet werden kann.

Es gibt Ausnahmegründe, die die Anfechtung derartiger Beschlüsse gebieten³⁰: Hierzu zählen offensichtliche formelle Fehler. Durchsuchungsbeschlüsse, die ohne jede Konkretisierung die Durchsuchung wegen des Verdachts von Steuerstraftaten jeder Art in nicht verjährten Zeiträumen anordnen, reizen schon zur Anfechtung. Die Anfechtung kann richtig sein, um gegenüber Dritten zu belegen, daß man alles unternommen habe, um die Steuerfahndung abzuwehren (Beispiel: Bankendurchsuchung). Auch kann es zum Schutz anderer Rechtsgüter sinnvoll sein, stets den Beschwerdeweg zu gehen (Beispiel: Eine Beratungspraxis sollte eigentlich grundsätzlich erst nach landgerichtlicher Bestätigung durchsucht werden)³¹.

³⁰ Vgl. im einzelnen *Streck* (FN 4), Anm. 385 ff.

³¹ Vgl. ähnlich *Felix*, KÖSDI 1981, 4059; StB-Kammer Nordbaden, KÖSDI, 1983, 5131; *Gilgan*, Stbg. 1989, 321.

Sicher ist jedoch, daß nie um den Anfangsverdacht gestritten werden sollte. Ein Anfangsverdacht wird durchweg vom Landgericht bestätigt; und aus dem bestätigten Anfangsverdacht wird im Bewußtsein des Fahnders die bewiesene Straftat.

Die Durchsuchung der Dresdner Bank im Sommer 1994 hat Wellen geschlagen. Sie wird in breitem Maße publiziert und diskutiert³². Daß die Dresdner Bank die landgerichtliche Bestätigung gesucht hat, versteht sich³³. Fraglich ist, ob es klug war, das Bundesverfassungsgericht anzurufen, nämlich gerade jenen II. Senat, der die Finanzverwaltung gezwungen hat, die Besteuerung der Zinsen ernster zu nehmen³⁴. Mag die Düsseldorfer Steuerfahndung noch Zweifel an ihrem Tun gehabt haben, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts wurde zur Vollbestätigung ihres Eingriffs.

3. Die beschränkte Ressource der Steuerfahndung

Auf dieser Tagung ist von Prof. *Kruse* der mangelhafte und unvollständige Gesetzesvollzug aller Steuergesetze gerügt worden³⁵. Vorab möchte ich dem entgegensetzen, daß ich Zweifel habe, ob damit der Gerechtigkeit gedient ist. Würde die Abgabenordnung und würden alle materiellen Steuergesetze so, wie es der Buchstabe des Gesetzes vorschreibt, realisiert, würde *summa ius summa iniuria*. Die Steuererhebung ist eigentlich im Sinne des Grundgesetzes nur erträglich und hinnehmbar, weil sie durch eine Verwaltung erfolgt, die alle notwendigen Mängel einer solchen Verwaltung hat. Und eben zu diesen Mängeln gehört die eingeschränkte Ressource Steuerfahndung, die ein Stück faktischen Rechtsschutz dadurch gibt, daß sie einfach nicht anders kann, als infolge ihrer Belastung Ermittlungsverzichte zu leisten und nach Einigungen zu suchen.

Faktischen Rechtsschutz bietet auch die Zeit. Die Verfahren, denen man Zeit gibt, die sich Zeit nehmen, die bürokratisch notwendige Zeit brauchen, umgeben sich mit einer natürlichen Patina wirksamen Rechtsschutzes, bis auch hier der Fall zur Reife der Einigung gediehen ist. Hinter diesem Zeitfaktor verbirgt sich eine Sachgesetzlichkeit. Ich habe erlebt, daß sich Fahnder nach Vorträgen wie diesem wild entschlossen zeigten, Fahndungsfälle in kürzester Zeit mit aller Härte des Gesetzes durchzuziehen. Sie scheiterten. Kein Beamter hat

32 Vgl. *Trzaskalik*, DB 1994, 550; *Arndt*, KÖSDI 1994, 9760; *Carl/Klos*, DSiZ 1994, 391; *Bilsdorfer*, INF 1994, 545.

33 Zu den Beschlüssen des AG und LG Düsseldorf und der Beschwerde s. AG 1994, 119.

34 S. BVerfG 2 BvR 396/95 v. 23. 3. 1994, *Strafverteidiger* 1994, 354, mit Anm. von *Streck*, 355; *Otto*, *Strafverteidiger* 1994, 409, und *Carl/Klos*, *wistra* 1994, 211.

35 S. S. 119.

einen Fall alleine in der Hand. An die Fahndung schließt sich die Strafsachenstelle, das Finanzamt mit anderen Beamten an. Der einzelne Beamte mag entschlossen sein, die Zeitgesetzlichkeit auf den Kopf zu stellen; der Verbund der Beamten, die Behörde, kann es nicht.

4. Die „magische“ Verunsicherung durch die fehlende Bestandskraft

Für den objektiven Tatbestand des § 370 AO gibt es ein eigenes Streitverfahren – das Steuerverfahren. Ob Steuern verkürzt sind, kann im Einspruchs- und im finanzgerichtlichen Klageverfahren umstritten werden. Der objektive Tatbestand des § 370 AO wird aus dem Strafverfahren aus- und in das Steuerverfahren eingelagert. Da nach meinem Urteil mindestens 75 v. H. der Verteidigung in Steuerstrafsachen „über den objektiven Tatbestand“ geführt wird und geführt werden soll, kann man ermessen, welche Bedeutung die Steuerstreitverfahren in dieser Funktion haben. Eine Vielzahl von Steuerstreitigkeiten haben diese und nur diese strafrechtliche Motivation. Gäbe es sie in diesen Fällen nicht, wäre eine schnelle Einigung mit dem Finanzamt oder eine Rücknahme von Einsprüchen und Klagen möglich.

Daß dieses ausgelagerte Streitfeld den Rechtsschutz in der Steuerstrafverteidigung stärkt, ist offensichtlich. Mit einer spürbaren Verunsicherung schauen Steuerstrafverfolger auf das Streitgeschehen im Finanzamt und vor den Finanzgerichten. Zwar ist es richtig, daß sich Strafsachenstellen, Staatsanwaltschaft und Strafgerichte zunehmend von diesen Streitigkeiten lösen und eigenständig die verkürzte Steuer ermitteln. Gleichwohl: Die Differenz zwischen strafrechtlich festgestellter und im Steuerverfahren ermittelter Steuer mag rechtlich zulässig sein, sie führt jedoch in der Regel den Steuerstrafermittler zu der Frage, ob seine Zahlen der verkürzten Steuer tatsächlich richtig sind. Die verwehrte Bestands- und Rechtskraft wirkt auch dort, wo es sich um „klare“ Hinterziehungssachverhalte handelt. Wird der die verkürzten Steuern erhebende Steuerbescheid nur angefochten, ohne daß Aussetzung der Vollziehung beantragt und ohne daß der Einspruch begründet wird, führt alleine dies bereits zur verunsichernden Frage, was denn alles den Steueranspruch erschüttern könne.

Dies ist das Gegenstück zu der ebenfalls immer wieder bestätigten Erfahrung, daß die Hinnahme der Bestandskraft wie ein Geständnis wirkt. Wer die Steuernachforderung akzeptiert, wird schon verkürzt haben. Dem entspricht, daß bei strafrechtlichen Einigungen häufig großer Wert darauf gelegt wird, daß Einsprüche zurückgenommen werden, obwohl ihnen eigentlich die Erfolglosigkeit auf die Stirn geschrieben steht.

5. Der faszinierende Siegeszug der tatsächlichen Verständigung

Im Jahr 1979 habe ich mich auf der Tagung der Steuerjuristischen Gesellschaft in Lübeck mit Techniken der Einigung zur Bewältigung des Problems der Abgrenzung privater und betrieblicher Aufwendungen befaßt³⁶. Ich wies auf das Fehlen rechtlicher Kategorien dieser Einigungspraxis hin. Damals wurde diese Praxis zwar zur Kenntnis genommen, aber durchweg abgelehnt³⁷. Die Praxis hat sich stärker gezeigt. Sie hat im Jahr 1985 die tatsächliche Verständigung hervorgebracht³⁸. Die normative Kraft des faktisch Unvermeidbaren hat das Fehlen einer Rechtsgrundlage überspielt³⁹.

Ich will die tatsächliche Verständigung hier im einzelnen nicht schildern⁴⁰, sondern nur über ihre Auswirkungen im Steuerstrafverfahren berichten.

Sie führte zuerst zu der Befürchtung⁴¹, Steuerstrafrichter würden – fast kritiklos – tatsächliche Verständigungen als Geständnisse übernehmen, weil sie ihnen mühevoll Sachverhaltsermittlungen in einer Hauptverhandlung ersparen. Diese Befürchtung hat sich zwischenzeitlich nicht bewahrheitet. Steuerstrafrichter haben – soweit ich sehe – deutlich erkannt, daß die tatsächliche Verständigung nicht einer Bestrafung zugrunde gelegt werden kann. Sie ist kein Geständnis⁴². Durch den Vergleich der Verständigung soll gerade ein nicht aufklärbarer Sachverhalt erfaßt werden. Eine derartige Fiktion kann nicht die Bestrafung rechtfertigen.

Hiervon ausgehend wird inzwischen das Instrument der Verständigung genutzt, in Einigungen strafrechtlich relevante Sachverhalte von strafrechtlich irrelevanten Sachverhalten zu trennen. Letztere werden Gegenstand einer Verständigung. Die ersteren sind für eine solche Verständigung tabu.

Das Gebot des BFH, wonach sich die Verständigung nicht auf eine Einigung über das Recht erstrecken kann⁴³, läßt sich mühelos überspielen. Diese Differenzierung ist schon theoretisch zweifelhaft. Denn letztlich „sind alle Fragen,

36 Vgl. *Streck*, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DSStJG Bd. 3 (1980), S. 273 ff.

37 Vgl. die Diskussionszusammenfassung von *Söhn* in DSStJG Bd. 3 (FN 36), 446.

38 BFH VIII R 131/76 v. 11. 12. 1984, BStBl. 1985 II, 354.

39 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, 168.

40 Vgl. hierzu *Streck*, StuW 1993, 366.

41 Vgl. *Streck/Schwedhelm*, DStR 1986, 713; *Bilsdorfer*, INF 1991, 195; *Mack*, DStR 1991, 272.

42 *Eich*, Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und im Steuerstrafverfahren, 1992, 66 ff.

43 Vgl. BFH VIII R 131/76 (FN 38).

die für eine rechtliche Entscheidung von Bedeutung sind, Rechtsfragen“⁴⁴. Im übrigen ist jeder qualifizierte Finanzbeamte oder Berater in der Lage, jeden Einigungsgehalt in den Sachfragen zu verlagern, auch wenn es im Grunde um rechtliche Streitigkeiten geht⁴⁵. Der BFH verbietet eine Verständigung über die „rechtliche“ Steuerfreiheit von Einnahmen⁴⁶. Also vereinbart man, daß solche Einnahmen nicht anfallen oder ihnen in gleicher Höhe Betriebsausgaben gegenüberstehen. Eine Einigung über die Zinshöhe bei Hinterziehungszinsen oder über den Anfall dieser Zinsen ist nicht möglich. Eine (unzulässige) tatsächliche Verständigung über die Zinssumme kann jedoch problemlos dahingehend aufgelöst werden, daß eine Verständigung über die hinterzogenen Beträge erfolgt (Sachverhalt), aus denen sich die abgesprochenen Zinsen ergeben.

Der Rechtsfriede hängt von der Akzeptanz von Normen und Normsystemen ab. Wo die Ermittlungen, wo das Recht, wo das Finanzamt und wo die sich verweigernden Gerichte keine Sicherheit geben, da gibt die tatsächliche Verständigung eine hinreichende Legitimität, die vom Betroffenen akzeptiert wird.

VII. Der Rechtsschutz durch den Gesetzgeber, dargestellt am steuerhinterziehenden Jäger

Abschließend stelle ich Ihnen eine Rechtsschutzmöglichkeit vor, die allerdings nur dem Gesetzgeber zur Verfügung steht.

Verteidiger von Steuerstraftätern, die zugleich Jäger sind, wissen von der Angst zu berichten, die der Betroffene bezüglich seines Jagdscheins hat. Kann er nach einer Verurteilung entzogen werden? Kann er nicht? Dies war lange strittig. Am 30. 11. 1989 entschied das Bundesverwaltungsgericht, der Entzug des Jagdscheins sei möglich⁴⁷. Am 25. 7. 1990 wurde die Entscheidung in der NJW veröffentlicht⁴⁸. Knapp einen Monat zuvor (!), nämlich am 28. 6. 1990, erschien im Bundesgesetzblatt das Dritte Rechtsbereinigungsgesetz⁴⁹ mit einer Änderung des Bundesjagdgesetzes dahingehend, daß der Jagdschein den verurteilten Hinterziehern nicht weggenommen werden darf. Da das Gesetzgebungsverfahren beträchtliche Zeit vor der Veröffentlichung im Bundesgesetz-

44 Vgl. auch *Schick*, Vergleich und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger, 1967, 33.

45 Vgl. *Milatz*, INF 1986, 300.

46 Vgl. BFH VIII R 131/76 (FN 38).

47 BVerwG 3 C 92/87 v. 30. 11. 1989, NJW 1990, 1864.

48 Heft 30 v. 25. 7. 1990.

49 Art. 17 des Dritten Rechtsbereinigungsgesetzes v. 28. 6. 1990, BGBl. 1990 I, 1221.

blatt begonnen haben muß, hat der Gesetzgeber sofort auf die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts und vor deren Veröffentlichung reagiert, und dies sodann unmerklich, nämlich unter dem nichtssagenden Titel eines Rechtsbereinigungsgesetzes.

Das Waffengesetz, das dieselbe Formulierung enthält, die dem Bundesverwaltungsgericht erlaubte, den Jäger mit dem Entzug des Jagdscheins zu strafen⁵⁰, wurde nicht korrigiert, woraus man lernen und schließen kann:

Anders als in den USA haben wir im Bundestag eine schlechte Waffenlobby, hingegen eine gut funktionierende parteienübergreifende große Koalition der Jäger. Im übrigen schwebt dem Gesetzgeber wohl ein differenzierter, eingeschränkter Rechtsschutz in Steuerstrafsachen vor: Wer Steuern hinterzieht, verliert zwar den Waffenschein (das muß sein), jagen darf er aber weiter.

⁵⁰ Anwendbar ist § 5 Abs. 2 Nr. 1b WaffG in Verbindung mit der in FN 47 zitierten Entscheidung des BVerwG.

Resümee

Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*, Universität Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen | 1. Zum Vortrag |
| 1. Zum Vortrag | 2. Diskussion |
| 2. Diskussion | V. Die besonderen Probleme des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Bundesländern |
| II. Das Handeln der Finanzverwaltung als Gegenstand des Rechtsschutzbegehrens | 1. Zum Vortrag |
| 1. Zum Vortrag | 2. Diskussion |
| 2. Diskussion | VI. Der vorläufige Rechtsschutz in Steuersachen |
| III. Verwirklichung des Rechtsschutzes im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren | 1. Zum Vortrag |
| 1. Zum Vortrag | 2. Diskussion |
| 2. Diskussion | VII. Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen |
| IV. Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung | 1. Zum Vortrag |
| | 2. Diskussion |
| | VIII. Ausblick |

Es hat vergleichsweise lange gedauert, bis sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft dem Thema „Rechtsschutz in Steuersachen“ zugewandt hat. Daß dies gerade auf der Dresdner Jahrestagung geschah, ist gewiß kein Zufall. – Man kann Rechtsschutzfragen aus unterschiedlichen Perspektiven erörtern. Die Themenauswahl war durch einen ganzheitlichen Ansatz bestimmt. Nach ihrer Konzeption war es weniger eine Tagung zum Steuerprozeßrecht, eher eine Tagung zur Rechtsverwirklichung im gewaltenteiligen Rechtsstaat. *Lang* sprach deshalb von der Aufgabe des Rechtsschutzes, zur Verwirklichung des Rechtsgedankens im Steuerrecht beizutragen (S. 5).

I. Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen

1. Zum Vortrag

In einem ersten großen Bogen skizzierte *P. Kirchhof* die rechtsstaatliche Bedeutung des Gesetzes für die Rechtsverwirklichung. Die wohl zentrale Botschaft lautete: Der subtile Prozeß der Gesetzeskonkretisierung setzt voraus,

daß im Gesetzestext der Belastungsgrund erkennbar ist (S. 23). Bemerkenswert war, wie *Kirchhof* in diesem „mitwirkungsoffenen Gesetzesvollzug“ die Rolle des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der sogenannten „tatsächlichen Verständigung“ verortete (S. 25 f.).

In einer zweiten Runde akzentuierte *Kirchhof* die Ausrichtung des Rechtsschutzes am subjektiven Recht des Steuerpflichtigen. Er kam dabei im Zusammenhang mit den indirekten Steuern zu der ihn offenbar selbst überraschenden Feststellung, „daß für fast die Hälfte der Steuern dem Belasteten ein steuerlicher Rechtsschutz nicht zugesprochen wird“ (S. 27). Da der Steuerträger in keinem Rechtsverhältnis zur Verwaltungsbehörde steht – er vielmehr nur eine Preisabsprache mit dem Steuerschuldner trifft –, wird der Hoheitsträger ihm gegenüber offenbar mit „unsichtbarer Hand“ tätig. – Da man den Satz, der Staat darf sich durch eine Einschaltung von Privatpersonen nicht seinen Bindungen entziehen, schwerlich in Frage stellen mag, müßte man wohl erneut darüber nachdenken, ob denn die Annahme zutreffend ist, daß z. B. der Staat die Umsatzsteuer beim Verbraucher mit Hilfe des Unternehmers erhebt (dazu bereits DStJG 12, S. 169 ff.). Es geht vielleicht weniger um eine „prozedurale Schiefelage“ – so *Kirchhof* (S. 29) –, wohl mehr um das materielle Vorverständnis der Verbrauchssteuern, das die Ausrichtung des Prozeßrechtsverhältnisses präjudiziert.

Da der Rechtsschutz aus dem Blickwinkel konzipiert ist, dem einzelnen die Chance zu eröffnen, eine ihn treffende rechtswidrige Belastung abzuwehren, tut er sich naturgemäß schwer, Aufweichungen des Gesetzmäßigkeitsprinzips *zugunsten* einer Gruppe von Steuerpflichtigen zu unterbinden. Die Wichtigkeit dieses Themas kann nicht hoch genug veranschlagt werden. Und deshalb sollten die Ausführungen von *Kirchhof* im Zusammenhang mit dem Zinsurteil des BVerfG v. 27. Juni 1991 (BVerfGE 84, 239) auf besondere Aufmerksamkeit stoßen (S. 32 f.). Es handelt sich um den Versuch, den Individualrechtsschutz als Instrument zur Wahrung des Gesetzmäßigkeitsprinzips einzusetzen. – Sicherlich war es eine intellektuelle Glanzleistung, wie sich das BVerfG überhaupt den Zugriff auf das Sachproblem eröffnet hat. Es ging um die Überwindung des Einwands, daß der nach Maßgabe des Gesetzes veranlagte Steuerpflichtige nicht deshalb beschwert sei, weil gegenüber anderen Steuerpflichtigen das Gesetz nicht angewandt worden sei. Es muß ferner den Problemen Rechnung getragen werden, die aus tendenziell uferlosen „Klagen des Neides“ (*Dürig*) resultieren. Freilich: Lösungen müssen problemadäquat sein. Man sollte sich der Anfänge der Verwaltungsgerichtsbarkeit erinnern. Das süddeutsche System hat sich durchgesetzt, was indes nicht bedeutet, daß Verfahren zur Sicherung der objektiven Rechtmäßigkeit ohne weiteres überflüssig sein müssen. Die von *Kirchhof* genannten Voraussetzungen für den Individualanspruch auf Gleichbehandlung gegenüber einer gesetzeswidrigen

Praxis (S. 32) machen Sinn in einem vom subjektiven Recht her gedachten Verfahren. In einem Verfahren gerichtet auf objektive Rechtmäßigkeitskontrolle benötigt man nicht das Vehikel des Gleichheitssatzes.

Aus der Vielzahl der weiteren angesprochenen Fragen seien lediglich die Bemerkungen *Kirchhofs* zu den durch § 79 BVerfGG provozierten Rechtsbehelfen hervorgehoben (S. 40 f.). Daß die Praxis des Vorläufigkeitsvermerks offenbar allgemein mit Erleichterung begrüßt wird, ändert kaum etwas an der (problematischen) faktischen Außerkraftsetzung von § 79 BVerfGG.

2. Diskussion

Die Diskussion wandte sich zunächst Fragen der Auslegung des Steuergesetzes zu; die Erörterungen der Jahrestagung 1981 (DStJG Bd. 5) wurden fortgesetzt. *Woerner* meinte, wenn das Steuerrecht aus dem Dictum des Gesetzgebers lebe, der Rechtsanwender aber nach dem Belastungsgrund zu fragen habe, so ergebe sich die Gefahr, daß der Richter auf der Suche nach dem Belastungsgrund seine Kompetenzen überschreite. *Seeger* wies ergänzend darauf hin, daß es keine verfassungsrechtlichen Vorgaben für die steuerrechtliche Anknüpfung gebe. *Trzaskalik* stimmte *Kirchhof* in der Ausgangsthese zu, meinte aber, das Problem liege im konkreten Fall. Er griff insofern das von *Kirchhof* angeführte Beispiel der ähnlichen Berufe i. S. v. § 18 EStG auf: Niemand könne mit einiger Sicherheit sagen, was denn ein ähnlicher Beruf sei. Das liege daran, daß es aus einkommensteuerlicher Sicht keinen vernünftigen Grund für die Unterscheidung von Berufsgruppen gebe und deshalb sei der Verweis auf den Belastungsgrund wenig hilfreich.

Kirchhof verdeutlichte seine Position: Der Gesetzgeber habe einen außerordentlich großen Spielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes und des Steuerschuldners, bei der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung in eine konkrete Bemessungsgrundlage seien die verfassungsrechtlichen Bindungen deutlich enger. Dort könne auch das Verfassungsrecht unmittelbarer Maßstab für die richterliche Rechtserkenntnis sein. Wenn man den Ausgangsbefund von *Trzaskalik* teile, stelle sich die Frage, ob § 18 EStG dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsanfordernis genüge.

Breiten Raum nahm sodann die Diskussion um die Entscheidungsmöglichkeiten des BVerfG bei Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Steuergesetzen ein. *Seeger* billigte im Grundsatz, daß den haushaltsrechtlichen Auswirkungen unterschiedliches Gewicht zugesprochen werden könne, meinte aber, die Rechtsprechung des BVerfG zur Behandlung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und zur steuerlichen Berücksichtigung von Kindern sei in sich widersprüchlich, was *Kirchhof* verneinte. *Schneider* sah mit Rücksicht auf eben die finanziellen Konsequenzen nur geringe Chancen für eine Änderung der

gegenwärtigen Praxis. *Uelner* wies darauf hin, daß die Rücksichtnahme auf die finanziellen Auswirkungen einer Nichtigkeitserklärung den Gesetzgeber dazu veranlassen könnten, Verfassungsverstöße bewußt zu riskieren. *Klein* meldete Zweifel an, ob die vom BVerfG praktizierten Entscheidungsmodalitäten dem Willen des Gesetzgebers entsprächen. Man hatte den Eindruck, daß der gegenwärtige Rechtszustand überwiegend als unbefriedigend angesehen wurde. *Kirchhof* votierte für eine grundsätzliche Rückwirkung der Entscheidung des BVerfG mit einem Vorbehalt in Fällen übermäßiger Belastung der gegenwärtigen Steuerzahler.

Nicht unerwähnt bleiben sollte die Aussprache zwischen *von Groll* und *Kirchhof* über den Dispens vom Begründungszwang bei letztinstanzlichen Entscheidungen. Daß eine Begründung rechtsstaatlich wünschenswert sei, bejahten beide, die Geister schieden sich in der Frage einer verfassungsrechtlichen Herleitung der Begründungspflicht. Das von *Kirchhof* wiederholte Argument, eine zweite Instanz sei verfassungsrechtlich nicht geboten und deshalb dürfe von einer Begründung abgesehen werden, sollte vielleicht erneut gewogen werden. Die Freiheit des Gesetzgebers, eine zweite Instanz einzurichten oder nicht, sagt eigentlich wenig über die Anforderungen an die Verfahrensgestaltung, falls der Gesetzgeber sich für einen Instanzenzug entscheidet.

II. Das Handeln der Finanzverwaltung als Gegenstand des Rechtsschutzbegehrens

1. Zum Vortrag

Sowohl Ausgangs- wie Schlußpunkt bildete für *v. Groll* die Feststellung, daß zwischen materiellem Recht und Prozeßrecht innere Abhängigkeiten bestehen. Dieser jedem Trennungsdanken abholde Ansatz wurde gewissermaßen noch verstärkt durch die von *v. Groll* betonte Notwendigkeit, den Gesetzesvollzug nicht punktuell zu betrachten, sondern in Rechtsverhältnissen – geprägt durch wechselseitige Rechte und Pflichten – zu denken (S. 47, 54, 75).

Bei solchem Ansatz überrascht es etwas, daß der Verwaltungsakt im Zentrum der weiteren Überlegungen stand. *V. Groll* verkannte keineswegs, daß nach Art. 19 Abs. 4 GG das verletzte Recht und nicht das die Rechtsverletzung auslösende Verhalten im Vordergrund steht (S. 49). Auch ist richtig, daß man den Begriff des Verwaltungsakts nicht vernachlässigen darf, weil es nun einmal Sonderregeln für verwaltungsaktbezogene Klagen gibt, wie man auch schwerlich die besonderen rechtsstaatlichen Qualitäten des Handelns in Form eines Verwaltungsakts anzweifeln möchte. Ob das Wohl des Rechtsschutzsuchenden hingegen davon abhängt, ob er in Form eines Verwaltungsakts bedient wird (S. 59) und ob eine Regel „im Zweifel für den Verwaltungsakt“ (S. 66)

Sinn macht, scheint weniger sicher zu sein. Die Forderung *v. Grolls* nach Abstimmung von materiellem und Prozeßrecht könnte man als Aufforderung verstehen: Ob es sinnvoll ist, den Verwaltungsakt einzusetzen, muß unter Berücksichtigung der zwischen materiellem Recht, Verwaltungsverfahrenrecht und Prozeßrecht bestehenden Interdependenzen entschieden werden. So gesehen wird verständlich, wenn *v. Groll* von einer „Mittlerfunktion“ des Verwaltungsakts zwischen materiellem und formellem Recht spricht (S. 71). Das legen auch von *v. Groll* gewählte Beispiele nahe:

Das Beispiel der vorläufigen Anerkennung der Gemeinnützigkeit (S. 67) weist auf ein ganz allgemeines Thema hin. Es geht um die prozessuale Anerkennung bzw. Nichtanerkennung von Planungsinteressen des gewaltunterworfenen Bürgers. Der Verwaltungsakt bezieht sich auf den verwirklichten Lebenssachverhalt. Verwaltungsaktbezogener Rechtsschutz ist deshalb im Prinzip *nachträglicher* Rechtsschutz. Zukunftsorientierte Interessen (= Planungsinteressen) werden allenfalls ansatzweise über die Zusage befriedigt. Die derzeitige Zusagepraxis ist unsicher. Wo werden legitime Interessen über eine Zusage befriedigt, wo wird die Belastbarkeit des Systems getestet? Für das Gemeinnützigkeitsrecht bedeutet das konkret ein Nachdenken über das Einrichten eines Anerkennungsverfahrens. – Welche Wirkungen man dem Lohnsteuerjahresausgleichsbescheid zumißt, hängt entscheidend vom Verständnis des Lohnsteuerverfahrens insgesamt ab, läßt sich hingegen kaum aus § 118 AO beantworten.

Anschließend behandelte *v. Groll* Streitgegenstandsfragen im weiteren Sinne. Ausgangspunkt war zunächst die Frage, ob die Präklusionsregel aus § 65 Abs. 2 S. 2 FGO Konsequenzen für die Behandlung von Klageerweiterungen nach Ablauf der Klagefrist hat (S. 68 ff.). Die vom Referenten befürwortete Lösung stimmt in ihren weitreichenden Konsequenzen – sie treffen auch das Korrekturverfahren (S. 72) – nachdenklich. Im Finanzgerichtsprozeß wird damit eine deutlich „härtere Gangart“ eingeschlagen als z. B. im Zivilprozeß oder im Verwaltungsprozeß. Man wird wohl auch erneut über die Bedeutung der Fristen bei verwaltungsaktsbezogenen Klagen für das Prozeßverständnis nachdenken müssen.

Knappe Bemerkungen waren dann § 364b AO i. d. F. des Grenzpendlergesetzes gewidmet (S. 72), ohne daß freilich die Fragen vertieft angesprochen wurden, die sich vom Grundverständnis des Referenten her gesehen eigentlich aufdrängen. Den Finanzämtern ist eine durchaus andere Rolle zugewiesen als den Finanzgerichten. Im Prozeßrechtsverhältnis ist die Verwaltung Partei. Dem sollte bei der Zubilligung von Befugnissen Rechnung getragen werden. Und deshalb muß es grundsätzlich als problematisch angesehen werden, wenn über § 364b AO „dem Mißbrauch des außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens entgegengewirkt werden soll“ (so der Finanzaus-

schuß, BT-Drucksache 12/7427, S. 37). Aufgabe der Finanzverwaltung ist der rasche Gesetzvollzug. Erfüllt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nicht, hat die Verwaltung das Instrument der Schätzung. Wer das Rechtsbehelfsverfahren beschleunigen will, sollte zudem an die Waffengleichheit denken (dazu *Stolterfoht*, S. 108 ff.).

Den Schlußpunkt bildeten Überlegungen zur jüngsten Rechtsprechung im Zusammenhang mit § 68 FGO (S. 72 ff.). Das Verhältnis von Ausgangs- zu Änderungs- bzw. Ersetzungsbescheid ist ein ganz allgemeines Thema, wie *v. Groll* zu Recht hervorhob. Gerade aus diesem Grunde ist die Sonderentwicklung – im Vergleich zur VwGO und zum SGG – mit Vorbehalten zu betrachten.

2. Diskussion

Die sich anschließende Aussprache bezog sich – leider – einheitlich auf die Vorträge von *v. Groll* und *Stolterfoht*. Deshalb wurde man beiden Referenten wohl nicht ganz gerecht. *Seer* wandte ein, unter der Geltung von Art. 19 Abs. 4 GG sei der Umfang des Rechtsschutzes nicht von der Qualifikation einer Handlung als Verwaltungsakt abhängig. *V. Groll* verwies demgegenüber darauf, daß z. B. im Falle des Benennungsverlangens i. S. v. § 160 AO (vgl. S. 60) die Entscheidung über den Rechtsschutz praktisch mit der Beantwortung der Qualifikationsfrage falle. Er räumte allerdings ein, daß das auch an der mangelnden Vertrautheit der Praxis mit anderen Klagearten liege.

III. Verwirklichung des Rechtsschutzes im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

1. Zum Vortrag

Gerade angesichts der doch erheblichen Reform des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens durch das Grenzpendlergesetz v. 24. 6. 1994 war es verdienstvoll, daß *Stolterfoht* allgemeinen systematischen Überlegungen große Aufmerksamkeit schenkte. In der Tat: Die Auslegung der einzelnen Vorschriften hängt sehr stark vom Verständnis ab, was das Verfahren nach den Intentionen des Gesetzgebers leisten soll.

Stolterfoht wies – zu Recht – darauf hin, daß im Steuerrecht die „kompetenzrechtliche Zwangsjacke“ fehlt, die im allgemeinen Verwaltungsrecht das Widerspruchsverfahren zu einem Problemfall werden läßt (S. 82 ff.). Nach *Stolterfoht* dient das Einspruchsverfahren der Selbstkontrolle der Verwaltung. Es entlastet ferner die Gerichte, indem es den Betroffenen zwingt, sein *petitum* zunächst der Behörde vorzutragen. Da nach dem Grundgesetz der Rechts-

schutz ausschließlich den Gerichten vorbehalten ist, kann das Einspruchsverfahren nicht als Rechtsschutzverfahren verstanden werden (S. 85 ff.). Damit verbietet sich im Einspruchsverfahren das für das Prozeßrecht typische Denken in den Kategorien der Obliegenheit. Zudem wird Versuchungen vorgebeugt, den Ausbau des Verwaltungsverfahrens als Argument für eine Verkürzung der Rechtsschutzmöglichkeiten zu verwenden. Das Einspruchsverfahren muß von den Korrekturverfahren abgegrenzt werden. Die Korrekturverfahren sind antragsunabhängig, kennen deshalb auch keine Antragsfristen. Weil es sich um andersartige Verfahren handelt, läßt der Einspruch die Kompetenzen der Behörde aus den Korrekturverfahren unberührt (S. 89). – Im Einspruchsverfahren verstanden als Verfahren zur Selbstkontrolle der Verwaltung macht ein Verbot der *reformatio in peius* wenig Sinn (S. 91).

Im folgenden beschäftigte sich *Stolterfoht* ausführlich mit § 44 FGO; danach ist die Erfolglosigkeit des Vorverfahrens Prozeßvoraussetzung. Mit gutem Grund entschied sich *Stolterfoht* für die Verteidigung der in § 358 S. 2 AO getroffenen Entscheidung (S. 94). Die davon abweichende verwaltungsgerichtliche Praxis ist problematisch. Ergänzend zu *Stolterfoht* könnte man anmerken: Der Versäumung von Fristen wird durch die Wiedereinsetzungsregeln Rechnung getragen. Daneben ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. – Auf den ersten Blick überraschend wirkt, daß der Steuerpflichtige auch dann das Finanzgericht anrufen kann, wenn seinem Anliegen im Einspruchsverfahren in vollem Umfang Rechnung getragen wird (S. 94). Bei näherem Überlegen überzeugt das Ergebnis. Ohne Einspruch kann es zwar keine Einspruchsentscheidung geben. Ausweislich § 367 Abs. 2 S. 2 AO gibt es indes im Einspruchsverfahren keine Antragsbindung. So gesehen ist der Rechtsstreit eine Folge mangelhafter Wahrnehmung der Prüfungskompetenz seitens der Behörde.

Die Ausführungen zum Einspruchsverfahren als „verlängertem Veranlagungsverfahren“ (S. 98 ff.) waren gewissermaßen unabdingbar, nimmt man mit *Stolterfoht* an, der Einspruch löse kein Rechtsschutzverfahren aus. Es handelt sich im Grunde um eine Variation des allgemeinen Themas. Die wohl wichtigste Fragestellung lautete in diesem Zusammenhang: Welche Konsequenzen sind zu ziehen, falls der Befund zutrifft, daß im Einspruchsverfahren „erstmalig das geschieht, was eigentlich im Besteuerungsverfahren geschehen sollte“. Ist dann noch der prinzipielle Ausschluß der aufschiebenden Wirkung zu rechtfertigen? *Stolterfoht* zog in diesem Zusammenhang Parallelen zur Technik der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (S. 106 f.). – Aus rechtsstaatlicher Sicht ist es ziemlich gleichgültig, ob die Verantwortung für die hohe Fehlerquote im Veranlagungsverfahren der Verwaltung oder dem Steuerpflichtigen anzulasten ist. Weil „das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muß, welches die Gleichheit der Belastung auch hin-

sichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet“ (BVerfGE 84, 239, 271), ist zu verhindern, daß der Steuerbescheid gewissermaßen zu einem „Schuß ins Blaue“ denaturiert. Und deshalb müßten sich wohl die Überlegungen schon auf die Ausgestaltung des Veranlagungsverfahrens konzentrieren. Anders gewendet: Mängel des Veranlagungsverfahrens sind nicht allein deshalb tolerabel, weil sie im Einspruchsverfahren behoben werden können. – Auch aus dieser Sicht kann man der von *Stolterfoht* an § 364b AO n. F. geübten Kritik (S. 108 ff.) nur zustimmen.

2. Diskussion

Die Diskussion kreiste im wesentlichen um die Ursachen für die hohe Fehlerquote im Besteuerungsverfahren. *Leiber* und *v. Wedelstädt* meinten, daß die erfolgreichen Einsprüche zu $\frac{2}{3}$ auf nachträgliches Vorbringen der Steuerpflichtigen zurückzuführen seien. Das restliche Drittel sei von der Finanzverwaltung zu verantworten. Die Hauptursache sei insoweit die mangelnde Verwaltungskapazität. Die Vorstellung, daß im Veranlagungsverfahren die „richtige Steuer“ getroffen werde, sei ein Unding. Die Konzentration der Finanzverwaltung auf die „wesentlichen Fälle“ sei unabdingbar. *Stolterfoht* erwiderte, aus seiner Sicht sei es letztlich unerheblich, wie hoch die Zahl der fehlerhaften Bescheide sei; auch komme es ihm nicht auf Schuldzuweisungen an. Finde eine Amtsermittlung jedenfalls in beachtlichem Umfang nicht mehr statt, dürfe die Reaktion nicht in einer Beschneidung der Rechte des Steuerpflichtigen bestehen. Musterbeispiel für eine verfehltete Politik sei insofern § 364b AO n. F. *Klein* und *v. Wedelstädt* meinten übereinstimmend, daß die unstrittigen Vollzugsmängel sich insgesamt zu Gunsten und nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen auswirkten.

IV. Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung

1. Zum Vortrag

Kruse beschäftigte sich zunächst mit dem Thema, ob der BFH in seiner Rechtsprechung zu den Verwaltungsvorschriften – insbesondere zu den Typisierungsregeln – dem Auftrag gerecht wird, darauf zu achten, daß das Gesetz vollzogen wird (S. 116 ff.). *Kruse* konstatierte, daß der Akzeptanzvorbehalt – die Verwaltungsvorschrift darf nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen – weitgehend salvatorische Züge trage, stellte aber immerhin dem VI. Senat für seine Rechtsprechung ab 1988 ein besseres Zeugnis aus. Fehlen nachvollziehbare Vorgaben für die Fixierung der Pauschsätze – so

Kruse (S. 118) –, wird ein erneutes Nachdenken über die Therapie der diagnostizierten Mängel dringlich.

Die weiteren Ausführungen *Kruses* standen ganz unter dem Motto: Die Gleichheit der Besteuerung ist wegen mangelnder Beachtung von § 85 AO gefährdet. Der gesetzliche Auftrag aus § 85 AO verpflichtet den Staat, die notwendigen sachlichen und personellen Mittel bereitzustellen (S. 122). Damit ist erneut das Thema angesprochen, wie in einem System individuellen Rechtsschutzes (objektive) Verwaltungskontrolle ausgeübt werden kann (dazu auch *Kirchhof*, S. 30 ff.; *Stolterfoht*, S. 87). Folgt man *Kruse* in seiner Kritik an der Rechtsprechung zur Prüfungsanordnung (S. 122), scheinen sich den Finanzgerichten – nicht nur dem BVerfG – Zugriffsmöglichkeiten zu eröffnen. Insgesamt ist zu überlegen, welche Konsequenzen sich aus dem Zinsurteil des BVerfG für den Verwaltungsrechtsschutz ergeben.

Kruse wies sodann auf Fehlentwicklungen hin, die seiner Ansicht nach dadurch verursacht werden, daß „Denkweise und Erfahrungshorizont“ der Finanzrichter durch Verwaltungserfahrung vorgeprägt sind (S. 123 ff.). Greift man die Überlegungen von *Kruse* auf, dürfte man zwangsläufig sich damit befassen müssen, welche Zusammenhänge zwischen der steuerrechtlichen Ausbildung und der Qualität der Rechtsanwendung bestehen.

Kruse schloß seine Ausführungen zum Verhältnis von Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit mit knappen Bemerkungen zur Bindungswirkung der Rechtsprechung und zur Technik der Nichtanwendungserlasse (S. 124). Die Feststellung, „bloß fiskalische Erwägungen“ sollten einen Nichtanwendungserlaß nicht rechtfertigen, wird auf allgemeinen Beifall stoßen. Sie wirft für die Praxis die Frage auf, ob aufkommensrelevante von anderen Gründen abgeschichtet werden können.

Mit dem Verhältnis der gesetzgebenden zu den rechtsprechenden Organen befaßte sich *Kruse* zunächst unter dem Stichwort „Korrekturgesetzgebung“ (S. 125 ff.). Das Thema hat wohl eine formelle und eine inhaltliche Seite. Geht man von der Vorstellung aus, daß Steuergesetze gelesen werden dürfen und sollen, ist die heutige Technik der Artikelgesetzgebung sicherlich kein Beitrag zur Rechtskultur. Inhaltlich ist eine komplexe, vergleichende Bewertung geboten. Allein das Faktum, daß eine Gesetzesänderung durch ein Urteil des BFH veranlaßt wurde, ist wenig aussagekräftig. Zumindest denkbar ist der Fall, daß das Urteil den Gesetzgeber auf den Pfad der Tugend leitet.

Abschließend wandte sich *Kruse* dem „uralten Reizthema“ der richterlichen Rechtsfortbildung zu (S. 126). Spannt man den Bogen von der Dresdner zur Mainzer Tagung (DStJG 5), kann man wohl nur der resignierenden und wertungsfrei gemeinten Feststellung zuneigen, daß manche Dinge nicht unbedingt klarer werden, je mehr man über sie redet.

2. Diskussion

Die Diskussion kreiste zunächst um die vom BVerwG kreierte Figur der „normkonkretisierenden“ Verwaltungsvorschrift. Die Diskussionsteilnehmer (*Uelner, v. Groll, Friauf, Seeger, Kruse*) waren sich in der Ablehnung einig: Es komme unter der Hand und unkontrolliert zu einem Machtzuwachs der Verwaltung, der Rechtsschutz werde verkürzt.

Das Thema „Zusammenhang zwischen Ausbildung und Rechtsverständnis“ wurde nur kurz gestreift. *V. Groll* bemerkte, daß die Schule des Lebens die Gedanken nicht verstellen müsse, wies zudem darauf hin, daß auch die Angehörigen der beratenden Berufe häufig die Ausbildung in der Finanzverwaltung durchlaufen hätten. *Kruse* stellte in Übereinstimmung mit *v. Groll* fest, daß man nicht von einer fiskalisch vorgeprägten Denkweise der Richter sprechen könne.

Mütting schilderte das Bemühen der Finanzverwaltung, ihre Kapazitätsprobleme zu lösen, auch das vergebliche Bemühen um mehr Personal. Aus Sicht der Finanzverwaltung sei das einfache Steuergesetz die einzige Hoffnung. *Kruse* wertete das als eine „Bankrotterklärung“ der Verwaltung. – Daß darüber das eigentliche Rechtsthema – welche Konsequenzen sind im einzelnen aus der im Grundsatz unstreitigen Verantwortung des Gesetzgebers für die Verwaltungskapazität zu ziehen? – in Vergessenheit geriet, war wohl zu erwarten.

V. Die besonderen Probleme des steuerlichen Rechtsschutzes in den neuen Bundesländern

1. Zum Vortrag

Pfeiffer begann mit der Feststellung, daß wohl in keinem anderen staatlich geordneten Bereich – Ausnahme: Wahlrecht – die wiedervereinigungsbedingten Änderungen für die Betroffenen so gravierend waren wie im Steuerrecht. – Weil steuerlicher Rechtsschutz ein Zusammenwirken aller beteiligten Akteure voraussetze, seien die Rezeptionsprobleme in Ostdeutschland primär „personenbezogener Natur“ im weitesten Sinne (S. 139). Dazu gehört nicht nur, aber auch das mit § 40a StBerG aufgeschlagene Kapitel (S. 143). – *Pfeiffer* berichtete im übrigen von den Schwierigkeiten im Umgang mit ostdeutschem Steuerrecht, das – so *Pfeiffer* – die Finanzgerichte noch in beachtlichem Umfang beschäftige (S. 147). – Es ist dies im Grunde nur die Kehrseite der durch die „Rezeption“ ausgelösten „personellen Probleme“. Es begegnen sich eben zwei verschiedene Welten.

2. Diskussion

Im Zusammenhang mit den personellen Rezeptionsproblemen wurden in der Diskussion eine Reihe von Einzelfragen angesprochen: Auf Frage von *v. Groll* bestätigte *Pfeiffer*, daß das persönliche Gespräch (mündliche Verhandlung, Erörterungstermin) eine deutlich größere Rolle spiele als in Westdeutschland. *Schuler* wies auf die Bedeutung der ehrenamtlichen Richter hin. Die von ihnen aus der Vorwendezeit eingebrachten Erfahrungen seien für die Urteilsfindung von ungeheurem Wert. *Woerner* erwähnte praktische Probleme im Zusammenhang mit dem Behördenprivileg aus Art. 1 Abs. 1 S. 3 BFHEntG bei Vertretung durch Diplomjuristen.

Das Recht aus der Zeit der DDR kam nur kurz zur Sprache. *Trzaskalik* meinte, die Rechtsquellenfragen müßten sinnvollerweise von zentraler Stelle für alle Richter aufgearbeitet werden. *Mellinghof* verwies demgegenüber auf die richterliche Unabhängigkeit. *V. Groll* sprach die aus Art. 19 Einigungsvertrag resultierenden Schwierigkeiten an.

VI. Der vorläufige Rechtsschutz in Steuersachen

1. Zum Vortrag

Mit Rücksicht auf die überragende Bedeutung der Anfechtungsklage im finanzgerichtlichen Verfahren konzentrierte *Buciek* seine Überlegungen auf Fragen der Aussetzung der Vollziehung. Wird die freiwillige Zahlung als Verwirklichung des Verwaltungsakts verstanden, will nicht einleuchten, warum sich die Aufrechnung nach Ansicht des BFH nicht als Vollziehung erweist (S. 152 f.).

Im Zusammenhang mit den auch von *v. Groll* angesprochenen Änderungsbescheiden (S. 73) überraschte die Bemerkung von *Buciek*, die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung verändere nicht den status quo (S. 155); § 164 Abs. 3 S. 2 AO könnte gegen solche Ansicht sprechen.

Sodann beschäftigte sich *Buciek* überaus gründlich mit den Fragen im Umfeld des Vorlagebeschlusses vom 23. 6. 1993 (BStBl. II 1994, 38): Wie kann der vorläufige Rechtsschutz im Zusammenspiel zwischen Vorauszahlungs- und Jahresbescheid seinen Sinn entfalten? Entsprechend seinem Grundansatz – das Verständnis dessen, was Vollziehung bedeutet, bestimmt die Antworten auf die Detailfragen (S. 152) – versuchte *Buciek* das Behalten von Vorauszahlungen als Vollzug des Jahresbescheids zu erklären. – Nimmt man die von *Buciek* akzeptierte Gerechtigkeitsüberlegung in Blick – der gewissenhafte Steuerzahler darf nicht benachteiligt werden (S. 162) –, wird man über die Konzeption des Verwaltungsverfahrens und dessen Bedeutung für den vorläufigen Rechts-

schutz nachdenken müssen; Überlegungen *v. Grolls* zur wechselseitigen Bezogenheit von matriellem Recht, Verwaltungsverfahrenrecht und Prozeßrecht (S. 47) kommen zur Geltung. Die Gedankenabfolge könnte dann i. S. des von *Buciek* befürworteten Ergebnisses relativ schlicht ausfallen.

Buciek wies darauf hin, daß die im Vorlagebeschluß v. 23. 6. 1993 vertretene Ansicht Konsequenzen in anderen Bereichen haben müsse. Er erwähnte das Lohnsteuerverfahren sowie das Verfahren zur Körperschaftsteueranrechnung (S. 165 ff.). – Mit einer Portion Phantasie mag man selbst darüber nachdenken, welchen Wert die Unterscheidung belastender und begünstigender Verwaltungsakte für den vorläufigen Rechtsschutz hat. Ist eine Antragsablehnung wie *Buciek* meint (S. 154) – weil den status quo unverändert lassend – im Rahmen von § 69 FGO stets uninteressant? Am Beispiel der Freibetragseintragung auf der Lohnsteuerkarte verdeutlicht: Wird mit der Ablehnung des Antrags eine Vergünstigung versagt oder eine Belastung (erhöhter Lohnsteuerabzug) legitimiert?

Zum Schluß befaßte sich *Buciek* mit den (materiellen) Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung (S. 169 ff.). Er wies auf die unterschiedlichen Standpunkte der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit hin, schloß sich im Ergebnis der Ansicht des BFH an (S. 171). – In Ergänzung des Referats von *Kruse* wäre also zu sagen, daß der BFH den Vollzugsauftrag der Verwaltung weniger ernst nimmt als das BVerwG. Die eigentlichen Gründe dürften indes auf anderem Feld liegen: In einem Rechtsschutzsystem, das keine (automatische) aufschiebende Wirkung kennt, verändern sich die Maßstäbe und dies wohl zwangsläufig.

2. Diskussion

Lang stimmte *Buciek* darin zu, daß die Einrichtung des Vorauszahlungs- bzw. des Lohnsteuerverfahrens unter dem Gesichtspunkt des vorläufigen Rechtsschutzes unerheblich sein müsse. Die (vorläufige) Erstattung entspreche insofern der (regelmäßigen) Aussetzung der Vollziehung. *Lohse* wandte sich der Umsatzsteuer zu: Der Unternehmer werde beim Wareneinkauf mit Steuer belastet. Komme ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung in Betracht, wenn das Finanzamt die Vorsteuererstattung ablehne? *Buciek* entschied sich – mit Unterstützung von *Stadie* – gegen den Aussetzungsantrag; es gehe um eine bloße Antragsablehnung. Fragestellung und Antwort erinnerten insoweit an das von *Kirchhof* angesprochene Thema des Rechtsschutzes bei indirekten Steuern (S. 27 ff.).

Haarmann warf die Frage auf, ob man nicht angesichts der vom Referenten geschilderten Problemfälle das Thema eines einheitlichen vorläufigen Rechtsschutzes erneut aufgreifen müsse. *Buciek* hielt eine Vereinheitlichung grund-

sätzlich für sinnvoll, dies allerdings nur unter der Voraussetzung, daß man dem jeweiligen Ausgangsfall gerecht werde.

Pelka sprach das Thema des Rechtsschutzes in der Phase bis zur gerichtlichen Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung des Vollzugs an. *Buciek* verneinte einen Anspruch des Steuerpflichtigen, bis zur gerichtlichen Entscheidung nicht mit Vollstreckungsmaßnahmen behelligt zu werden; eher sei aus Art. 19 Abs. 4 GG eine Pflicht zur beschleunigten gerichtlichen Entscheidung abzuleiten. Daran anschließend wurde die Praxis der informellen Abstimmung zwischen Finanzgericht und Finanzamt in Eilsachen erörtert. Im Gegensatz zu *Streck* sahen *Völker* und *Buciek* die Praxis als durch das geltende Recht gedeckt an. *Leiber* wies auf praktische Schwierigkeiten aus der Sicht der Finanzverwaltung hin. Ein Drängen des Finanzamts auf beschleunigte gerichtliche Entscheidung erhöhe das Risiko eines für die Verwaltung negativen Verfahrensergebnisses. Warte man geduldig, erhöhe sich die Zahl der unerledigten Fälle. *Kalb* meinte, Art. 19 Abs. 4 gebiete es, daß sich das Finanzamt vor Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen bei Gericht über den Entscheidungszeitpunkt erkundige; das Gericht müsse jedenfalls eine angemessene Zeitspanne für die Entscheidung zur Verfügung haben. Im übrigen wies er auf die Rechtsprechung des BFH zur vorläufigen Einstellung der Zwangsvollstreckung im Wege der einstweiligen Anordnung hin.

VII. Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen

1. Zum Vortrag

Streck befaßte sich zunächst mit Rechtsschutzfragen, die mit der Mehrfachzuständigkeit der Steuerfahndung zusammenhängen. Ob der Entscheidung des BFH vom 20. 4. 1983 (BStBl. II 1984, 482) tatsächlich zu entnehmen ist, die steuerlichen Ermittlungen der Steuerfahndung seien stets an die strafrechtliche Ermittlung gekoppelt (S. 176), ist nicht unbedingt sicher. *Streck* hat freilich gute Argumente auf seiner Seite, wenn es richtig ist, daß die Steuerfahndung nur und ausschließlich dann ermittelt, wenn ein konkreter Verdacht einer Steuerstraftat besteht (S. 175). *Streck* machte dann auf die rechtsstaatlich bedenkliche organisatorische Vereinigung von Strafsachenstelle und Steuerfahndung aufmerksam. Daß sich damit auch die Möglichkeit einer für den Steuerpflichtigen günstigen „Gesamtverständigung“ über die steuerlichen und strafrechtlichen Folgen verbessert (S. 180), ist ein eher schwacher Trost.

Streck wandte sich dann der Rechtsprechung des BFH zum Anspruch des Betroffenen auf Nennung des Namens von Informanten zu (S. 181). An der Überzeugungskraft dieser Rechtsprechung muß man mit *Streck* zweifeln. Es sollte nachdenklich stimmen, daß das Persönlichkeitsrecht des von der Anzei-

ge Betroffenen im Sektor Steuerverwaltung einen geringeren Stellenwert einnimmt als in allen anderen Bereichen.

Besondere Aufmerksamkeit verdienen die Ausführungen von *Streck* zum „faktischen Rechtsschutz“ (S. 183 ff.). – Das Bemühen, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren deutlich voneinander abzuheben – so die § 393 AO zugrundeliegende Vorstellung –, wäre leichter von Erfolg gekrönt, gäbe es nicht die steuerstrafrechtliche Blankettgesetzgebung.

2. Diskussion

Reiß stimmte in der Diskussion der Kritik des Referenten an der Informanten-Rechtsprechung zu. Nach den Bemerkungen des Referenten zur Rechtswegfrage sei es ihm aber eher unklar, wie es zu der Entscheidung des BFH habe kommen können. *Streck* erklärte dies mit dem Argument, daß sich die Finanzgerichtsbarkeit nach Abschluß des Strafverfahrens den Zugriff offen halte (Anm. des Herausgebers: Der BFH hat mit Rücksicht auf § 17a GVG i. d. F. von 1990 zur Rechtswegfrage keine Stellung bezogen). *Völker* wies gegenüber der Kritik des Referenten an der Rechtsprechung des BFH darauf hin, daß das Urteil vom 20. 4. 1983 durch die Rechtsprechung des BVerwG beeinflusst sei. *Streck* formulierte seine Position: Habe die Steuerfahndung eine Doppelrolle, könne auf der Rechtsschutzebene der steuerliche Bereich nicht der Strafrechtspflege zugeordnet werden. *Trzaskalik* meinte, die Rechtsprechung des BVerwG sei noch unbefriedigender als die des BFH, weil sie darauf hinauslaufe, daß man die Polizeibehörde im nachhinein frage, ob sie verwaltungsrechtlich oder strafrechtlich agiert habe.

Leiber erwähnte im Zusammenhang mit der vom Referenten angesprochenen Verjährungsfrage (S. 178), daß nach den Vorstellungen der Finanzverwaltung die Steuerfahndung in steuerstrafrechtlich verjährten Fällen mit den Rechten der Betriebsprüfung agieren solle. Ob die beschlossene Änderung der Richtlinien für das Strafverfahren praktische Auswirkungen habe, sei zweifelhaft; Fahnder hätten mit dem Rollenwechsel Schwierigkeiten.

VIII. Ausblick

Versucht man eine Summe aus den Referaten und den Diskussionen zu ziehen, so hat man jedenfalls nicht den Eindruck, daß es um die Verwirklichung des Art. 19 Abs. 4 GG im Steuerrecht schlecht bestellt sei; eine Sonderstellung nimmt möglicherweise das Steuerstrafrecht ein. Die Probleme liegen wohl eher auf anderem Feld:

Der Rechtsschutz ermöglicht die Abwehr individueller Belastung. Die Gefährdung der Belastungsgleichheit durch Begünstigung – in all ihren Facetten – läßt sich nur mit Mühe zu einem Rechtsschutzthema machen.

Die Bedeutung des Gesetzes ist im Steuerrecht seit jeher hoch veranschlagt worden. Es scheint sich aber das Verständnis dessen zu wandeln, was das Gesetz leisten soll. Der Trend scheint weg von dem den individuellen Verhältnissen stark Rechnung tragenden, vollzugaufwendigen und Rechtsstreitigkeiten provozierenden Gesetz und hin zum pauschalierenden und typisierenden Gesetz zu gehen. Für eine solche Entwicklung, so sie denn überhaupt kommen sollte, lassen sich gute Gründe anführen. Sorgenfrei kann man einer solchen Entwicklung nicht entgegensehen. Eine der Fragen lautet, ob dem Gesetzgeber nicht ein Maß an Verantwortungsbewußtsein abverlangt wird, welches man aus system- und nicht persönlichkeitsbedingten Erwägungen tunlichst nicht voraussetzen sollte. Die derzeitige „Arbeitsteilung“ zwischen Gesetzgeber, Verwaltung und Rechtsprechung wirft manche Fragen auf. Eine Beschränkung der „Diskussionsteilnehmer“ auf den Gesetzgeber und das BVerfG – dies ist die Konsequenz einer die Konkretisierung im Vollzug ausschließenden Gesetzgebung – ist allemal das größere Übel.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Stolberger Straße 92, 50933 Köln.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Lang* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Christian Forst*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Dr. *Roman Seer* (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter des Bundesverfassungsgerichts; Oberfinanzpräsident *Klaus Altehoefer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor a. D. *Paul Gerhard Flockermann*; Ministerialdirektor *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Notarin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Richter am Finanzgericht Köln *Thomas Müller*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Präsident des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf a. D. *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Wissenschaftlicher Assistent Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Abel, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin

Achatz, Markus J., Dr., Universitätsdozent, Graz

Adolf, Gustav, Dr. rer. oec., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Beideter Wirtschaftsprüfer, Innsbruck

- Albracht*, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Niestetal
Alexander, Stephan, Richter am Finanzgericht, Kempen
Aldinger, Helmut, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Münster
Althoefer, Klaus, Oberfinanzpräsident, Freiburg
Althelm, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Dreieich
Altweiger, Ernst, Assessor, Zorneding
App, Michael, Straßburg
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Bonn
Arnim, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
ASEA Brown Boverie AG, Selent, Alexander, Dr., Mannheim
Aurnhammer, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Donauwörth
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Baatz*, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin
Bach, Martin, Regierungsobererrat, Frankfurt/Main
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Lüneburg
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Greven
Bareis, Peter, Dr., Universitätsprofessor, Steuerberater, Dettenhausen
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömberg
Bauer, Siegfried, Steuerberater, Speyer
Baur, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesbaden
Beater, Axel, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Göttingen
Beaucamp, Eugène, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Becker, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wetzlar
Becker, Werner, Rechtsanwalt, Wuppertal
Beckerath, Hans-Jochem von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beisel, Wilhelm, Professor, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beiser, Reinhold, Dr., Universitätsdozent, Steuerberater, Innsbruck
Belke, Rolf, Dr., Universitätsprofessor, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bepler, Jutta, Richterin am Finanzgericht, Bonn

- Berdesinski*, Stephan, Rechtsanwalt, Wiesloch
Bergkemper, Winfried, Dr., Richter am Finanzgericht, Erwitte
Berna, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Oberregierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Carsten-René, Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Bibr, Dietrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann-Josef, Oberregierungsrat, Berlin
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der ÖMV-AG, Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bock, Michael, Erster Stadtrat und Kämmerer, Bad Hersfeld
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Notar, Jever
Boom, Hermann van den, Dr., Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bad Berleburg
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hirschberg
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent und Lehrbeauftragter, Kassel
Borst, Guenther, Regierungsrat, Esslingen
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Karlsruhe
Brandenberg, Hermann B., Ministerialrat, Düsseldorf
Brandis, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Starnberg
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Brenn, Klaus, Rechtsanwalt, Nördlingen
Briem, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
Buchholz, Albert, C. H. Beck Verlag, München
Buciek, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
Büllesbach, Ruth, Dr., Steuerjuristin der BASF AG, Ludwigshafen

- Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundesrechtsanwaltskammer, Gellner, Elmar, Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer, Bonn
Bundessteuerberaterkammer, Schulz, Katrin L., Hauptgeschäftsführerin, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesmoor
Cagianut, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
Cegielka, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen
Chryasant-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königswinter
Claßen, Andrea, Richterin am Finanzgericht, Krefeld
Claßen, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München
Columbus, Helmut, Steuerberater, Handorf
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg
Dabitz, Axel H., Richter, Köln
Dahm, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover
Dannecker, Gerhard, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Senatsrat, Berlin
Degenhard, Tilman, Rechtsanwalt, Pforzheim
Dehler, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Coburg
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Denkl, Helmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
Denzer, Michael, Dozent, Edenkoben

- Detsaridis*, Christos, Rechtsanwalt, Alex/polis
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Rechtsbeistand, Dauphetal
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband e. V., Pestke, Axel, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Deutsche Steuergewerkschaft, Bonn
Diestel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Dittrich, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Grünwald
Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Doetschmann, Martin, Regierungsrat, Mainz-Kostheim
Dohmen, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Dostmann, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draxl, Otto, Dr., Beeid. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Dreßler, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Nördlingen
Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Düsseldorf
Dziadkowski, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, München
- Ebbert*, Norbert, Assessor, Bad Wildungen
Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Hannover
Ebling, Klaus, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Eckert, Franz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Baden, Österreich
Eckert, Ralf, Rechtsanwalt, Hanau-Steinheim
Eckhoff, Rolf, Dr., Wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht, Münster
Eger, Othmar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Oberndorf am Neckar
egger, Josef, Dipl.-Kaufmann, Leitender Regierungsdirektor a. D., Münster
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erftstadt-Liblar
Ehrnsperger, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, Richter am Finanzgericht, München
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Düsseldorf
Eichhorn, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Kempen

- Eisch*, Klaus, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Fürth
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Memmingen
Erfmeyer, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Erhard, Gabriele, Steueroberamtsrätin, Bonn
Erhard, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn
Esser, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf
Eulerich, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Braunschweig
Evers, Uwe, Regierungsdirektor, Rotenburg a. d. Fulda
Ewert, Holm A., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Faber*, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen
Falter, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Kronberg i. Ts.
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Felix, Günther, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Fiedler, Stefan, Dr., wissenschaftlicher Mitarbeiter, Berlin
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Fischer, Helmut, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Köln
Fischer, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Fischer-Zernin, Justus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Flämig, Christian, Dr. Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
Flockermann, Paul-Gerhard, Ministerialdirektor, Bad Honnef
Forst, Christian, Ministerialdirektor, Niederkassel
Förster, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Referentin, Bonn
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Francksen, Meent W. Dr., Dozent, Düsseldorf
Franke, Karl A., Dr., Rechtsanwalt, Ellwangen
Franken, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf
Franzen, Sönke, Regierungsrat, Hamburg
Freihalter, Gerd U., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Freitag, Jens, Frankfurt/Main
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Frick, Jörg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart

- Friedrich*, Günther, Dr. jur., Geschäftsführer R. Hauffe Verlag, Freiburg im Breisgau
- Friedrich*, Ingo, Assessor, Würzburg
- Friedrich*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
- Fritsch*, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, Wien
- Fritz*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Villingen-Schwenningen
- Frotscher*, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Syndikus, Deutsche Shell AG, Hamburg
- Gaier*, Richard, Dr., Steuerberater, Beideter Wirtschaftsprüfer, Wien
- Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Beideter Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien
- Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg
- Geeb*, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard
- Geimer*, Richard, Oberregierungsrat, Dahlem
- Geist*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Gauting
- Geppaart*, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg, Niederlande
- Gerber*, Carl, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Heidelberg
- Gerger*, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz
- Geserich*, Stephan, Wiss. Mitarbeiter, Heidelberg
- Giesberts*, Franz J., Dr., Ministerialrat a. D., Köln
- Gimmler*, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen
- Glausflügel*, Bert, Regierungsdirektor, Esslingen
- Glenk*, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
- Gocke*, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
- Göddecke*, Hartmut, Rechtsanwalt, Hennef
- Gödden*, Hermann, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
- Gözl*, Udo, Rechtsanwalt, Leonberg
- Görlich*, Wolfgang, Dr., Universitätsassistent, Berlin
- Gosch*, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Hamburg
- Goutier*, Kaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Gräfe*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen
- Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Linz, Österreich
- Gramatke*, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
- Gramulla*, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
- Grieger*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Flensburg
- Grimme*, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg
- Grob*, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

- Groll*, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, München
Großmann, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart
Grube, Georg, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Grundmann, Alexander, Rechtsanwalt, Fellbach
Grützner, Carola, Assistentin, Frechen
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, Coburg
Haese, Achim, Unternehmens- und Wirtschaftsberater, Bad Nauheim
Hahn, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
Hahn, Hartmut, Dr., Regierungsdirektor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf Hartmann, Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanikel, Andreas, Finanzbeamter, Meerbusch-Oskeraath
Harenberg, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Gräfelting
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
Harnischfeger, Walter, Referent in der Oberfinanzdirektion, Frankfurt/Main
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Hartig, Wolfram, Präsident des Finanzgerichts, Cottbus
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Krefeld
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Frankfurt/Main
Heiss, Franz Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Helmert, Friedrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing
Henkel, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Herbert, Ulrich, Dr., Oberregierungsrat, Berlin

- Hessler*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein
Heydt, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Tervuren b. Brüssel
Heyll, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
Hidien, Jürgen W., Dr., Professor, Finanzbeamter, Münster
Hieber, Rudolf, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Pliezhausen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar,
Bremen
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Möhnesee
Hofmann, Gerda, Regierungsrätin z. A., München
Hofmann, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hofmeister, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
Hofner, Andreas, Regierungsrat z. A., Augsburg
Hohrmann, Friedrich A., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Hoppen, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
Horlemann, Heinz-Gerd, Dipl.-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsdirektor, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Huchatz, Wolfgang, Dr., Professor an der Fachhochschule des Bundes für
öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Hundt-Eßwein, Hans U., Regierungsdirektor im BMF, Rösrath
Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim
- Jacobi*, Matthias, Regierungsrat, Heidelberg
Jacobi, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Berlin
Joecks, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, Lubmin
Johannemann, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Jonas, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen
- Kabrs*, Hermann, Steuerbevollmächtigter, Hamburg
Kaiser, Thomas, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Freiburg
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
Kalb, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
Kaneko, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio
Kannengießler, Christoph, Rechtsreferendar, Hamburg

- Kanzler*, Hans-Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Garbsen
Kaufmann, Adelheid, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Kaufmann, Martin, Finanzbeamter (höh. Dienst), Paderborn
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Bonn
Kempff, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Hamburg
Keppert, Thomas, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
Keßler, Rüdiger, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Keymer, Dietrich, Dr. jur., Assessor, Haar
Kieschke, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin
Killius, Jürgen, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Kirchhof, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Reutlingen
Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg
Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Ettlingen
Kleeberg, Rudolf, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Grafeling
Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Klein, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch Gladbach
Klein-Blenkers, Friedrich, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Köln
Klenk, Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kloubert, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Kloyer, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München
Knepper, Karl Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuried
Knieper, Kunibert E., Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Universitätsprofessorin, Bonn
Koch, Hanns-Reimer, Dr. jur., Vizepräsident des Finanzgerichts, Norderstedt
Koch, Hellmut-Erhard, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin
König, Andreas, Steuerberater, Montaubaur
König, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen
Köntopp, Bärbel, Richterin am Finanzgericht, Münster
Kohler, Richard, Ministerialrat, Meckenheim
Kohlmann, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Köstler, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg
Korbmacher, Birgitt, Regierungsrätin, Berlin
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf

- Koschmieder*, Lutz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden
Koth, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf, Österreich
Kotschnigg, Michael, Dr., Steuerabteilung der KPMG, Wien
KPMG Austria, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wien
Kraft, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat, Dozent, Rechtsbeistand, Siegburg
Kraus, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Schwelm
Krauß, Béla, Regierungsrat, Dozent an der Fachhochschule, Berlin
Krauß, Rolf, Regierungsdirektor, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MdB, München/Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Kubsch, Rainer, Assessor, Wiesbaden
Küffner, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Landshut
Kühne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
Küntzel, Wolfram, Dr., Regierungsrat, Kaarst
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt, Steuerberater, L.-E./Oberaichen
Kunert, Horst, Dr., Steuerberater, Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
- Lahodny-Karner*, Andrea, Dr., Universitätsassistentin, Mauerbach, Österreich
Lakies, Otto, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heidelberg
Lambrecht, Claus, Dr., LL. M., Richter am Finanzgericht, Cottbus
Lammerding, Jo, Dr., Professor an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Lang, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Lang, Michael, Dr. jur., Universitätsdozent, Wien
Langel, Kai, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-Assistent, Köln
Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
Laube, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim

- Laule*, Gerhard, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Kiel
- Lechner*, Eduard, Dr. Dr., Steuerberater, Dozent, Wien
- Lehner*, Moris M., Dr., Professor, München
- Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
- Leiss*, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln
- Ley*, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Köln
- Lieser*, Joachim, Dr., M. C. L., Rechtsanwalt, Köln
- Lindberg*, Klaus, Regierungsdirektor, Hamburg
- Lingemann*, Wolfgang, Dr. jur., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Köln
- Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
- Lishaut*, Ingo van, Regierungsrat, Krefeld
- List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
- Löhning*, Bernd, Dr., Staatssekretär a. D., Berlin
- Lohaus*, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn
- Lohaus*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Worbis
- Lohse*, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
- Lohse*, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
- Longin*, Franz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Looock*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Kassel
- Loos*, Gerold, Dr. jur., Dr. oec. publ., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch Gladbach
- Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln
- Loritz*, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
- Lüdicke*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf
- Lüdicke*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
- Lyding*, Jürgen, LtRD, Vorsteher des Finanzamtes, Seeheim-Jugenheim
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
- Malzkorn*, Christoph, Rechtsanwalt, Bochum
- Manfreda*, Heinz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
- Manteuffel*, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Martens*, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
- Martin*, Suse, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Maßbaum*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Masset*, Elmar, Steuerberater, Lörrach
- Matyssek*, Karl-Heinz, Steuerberater-Assessor, Elsdorf
- Mauver*, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart
- Mayer*, Claudia, Regierungsrätin z. A., Bad Neustadt

- Medert*, Heiko K., Syndikusanwalt, Köln
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weixenburger i. Bay.
Meierkord, Sabine, Juristin beim Finanzamt, Würzburg
Meilicke, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn
Meinke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Mellinghoff, Rudolf, Richter am Finanzgericht, Frätow b. Mesekenhagen
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Menze, Heinrich F., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalbach/Taunus
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Meurer, Ingetraut, Regierungsdirektorin, St. Augustin
Meyding, Dietrich, Dr., Oberfinanzpräsident, Karlsruhe
Michalek, Ditmar, Richter am Landgericht, Rüsselsheim
Mielke, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen
Misera, Hans-Ulrich, Referent des Bundesfinanzministeriums, Meckenheim
Möhrle, Sigwart, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Mönius, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim
Mösbauer, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Wallenhorst
Mohr, Hartmut, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Montag, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Abteilungsdirektor der VEBA AG, Erftstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Berlin
Moog, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Marburg
Morgenthaler, Gerd, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Aglasterhausen
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
Müller, Franz-Josef, Assessor, Alsdorf
Müller, Hannsjörg, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Gelsenkirchen
Müller, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Kelkheim
Müller, Wolf-Dietrich, Oberregierungsrat, Bottrop
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Müller-Eiselt, Klaus Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Buchlohe
Müller-Franken, Sebastian, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg

- Müller-Machens*, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Notar, Duisburg
Müller-Seils, Hans-Jürgen, Dipl.-Kaufmann, BDI, Köln
Munde, Karl H., Rechtsanwalt, Notar, Soest
Mußgung, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Naerger*, Günther, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Nebermann, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Kassel
Neckels, Peter, Regierungsdirektor, Hanstedt
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Celle
Nickel, Jörg Rainer, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsreferendar, Köln
Niemeier, Gerhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Vorsteher des Finanz-
amtes, Coesfeld
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin des Bundesverfassungsgerichts a. D., Bonn
Noack-Espey, Marita, Finanzbeamtin, Berlin
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
Novacek, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz, Österreich
- Oehler*, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Sersheim
Oertel, Reiner, Dr., Professor, Steuerberater, Regierungsrat, Bad Kissingen
Offerhaus, Klaus, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Orlapp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rocken-
berg
Osterloh, Lerke, Dr., Universitätsprofessorin, Frankfurt/Main
Ostwestfälische Revisions- und Treuhand-GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buch-
prüfer, Nürnberg
- Pache*, Sven, Dr., Regierungsrat z. A., Erlensee
Peetz, Carsten, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht,
Köln
Perske, Eva-Maria, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin,
Frankfurt/Main

- Peter*, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Recklinghausen
Peter, Kersten, Steuerberaterin, Löhne
Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Steuerberater, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Pfeiffer, Thomas, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Leipzig
Pfitzenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Pfitzner, Klaus, Ministerialrat, Alfter-Oedekoven
Pfluger, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe
Pfluger, Katja, jur. Assistentin, Karlsruhe
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter-Oedekoven
Pich, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Dorsten
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter
Plate, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Falkenburg
Plehwe, Thomas von, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Pohl, Dirk, Dipl.-Finanzwirt, Wiss. Mitarbeiter, Bonn
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Pommerin, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Pott, Hans-Michael, Dr., Assessor, Köln
Preißer, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Sevetal
Prell jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Fürth
Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden
Publ, Thomas, Dr., Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg
Pump, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster
- Quabeck*, Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
- Raber*, Hans Georg, Dr., Rechtsanwalt, Referent für Steuerpolitik, Dormagen
Ränsch, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt
Rätz, Hans, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Schwäbisch Hall
Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Rathert, Wilfried, Ludwigshafen
Raufer, Horst, Richter am Finanzgericht, Gutach im Breisgau
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Rechenberg, Wolf-Georg, Freihr. von, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

- Redecker*, Winfried, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Buchprüfer, Rechtsbeistand, Wetzlar
- Reiche*, Klaus, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedrichsdorf
- Reif*, Arne, Rechtsanwalt, München
- Reim*, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
- Reiß*, Wolfram, Dr., Universitätsprofessor, Regierungsdirektor, Dozent, Darmstadt
- Reschke*, Uwe-Karsten, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
- Reuter*, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn
- Richter*, Wolfgang, Regierungsrat z. A., Mainz
- Riechmann*, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
- Rief*, Roland, Dr., Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Wien
- Rieker*, Klaus J., Rechtsanwalt, Steuerberater, Heppenheim-Oberlauden
- Rijksuniversiteit Leiden*, Vakgroep Belastingrechtelijke Vakken, Derks, Reginald A., mr., Leiden
- Ritter*, Wolfgang, Professor, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
- Rodemann*, Hans-Jürgen, RR/Referent-Vollstreckung, Berlin
- Röchling'sche Treuhandgesellschaft mbH*, Mannheim
- Roeder*, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen
- Röhl*, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Düsseldorf
- Rönitz*, Dieter, Präsident des Finanzgerichts a. D., Grafing
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Rohrman*, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Roller*, Alfred, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Roth*, A., Dr., Direktor der Deere & Company European Office, Mannheim
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rotthege*, Georg, Dr. rer. pol., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Ruban*, Reinhold, Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Rudolph*, Günther, Ministerialrat, Rechtsanwalt, Steuerberater, Taunusstein
- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Rüssmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
- Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
- Safarik*, Frantisek J., Dr. rer. pol., Steuerberater, Riehen
- Sagasser*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf

- Saldern*, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld
Sanden, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Sander-Hellwig, Annelore, Regierungsdirektorin, Berlin
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Sauerwald, Josef, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bensberg
Schäfer, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München
Schaetze, Roderich, Rechtsanwalt, München
Schätzlein, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hagen
Schaumburg, Harald, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Schaumburg, Heide, Dr., Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, Bonn
Scheel, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg
Schellmann, Gottfried, Referent der Handelskammer Niederösterreich, Brunn, Österreich
Schewe, Hans-Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Schiffer, K. Jan, Dr., Rechtsanwalt, Ostfildern
Schilli-Frank, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen
Schitag Ernst & Joung, Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Stuttgart
Schlaghecke, Bernhard Stephan, BeecK
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Oberregierungsrat, Dannenfels
Schmidt, Harald, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Baldham
Schmidt-Troje, Jürgen, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Köln
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim
Schobert, Anton, Regierungsdirektor, Bonn
Schöck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Kanzler der Universität Erlangen-Nürnberg, Fürth
Schön, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Schönberg, Rüdiger, Freih. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Pfaffenhofen
Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne, Belgien
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Sankt Augustin

- Scholz*, Michael W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr. jur., Steuerberater, Dozent, Aachen
Schröder, Detlef, Vizepräsident am Finanzgericht, Gräfenhainichen
Schüller, Alfred, Oberregierungsrat, Berlin
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Professor, Universitätsdozent für Abgabenrecht, Steuerberater, Beideter Buchprüfer, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Schultheis, Peter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Wildungen
Schultz, Florian, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Frankfurt/Main
Schulz-Kühne, Elvira, Rechtsanwältin, Goslar
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach/Main
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen
Schumacher, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr. jur., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gräfelting
Schwarz, Bernhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Rostock
Schwarz, Hansjürgen, Finanzgerichtsvizepräsident, Illingen
Schwarz, Jörg, Regierungsrat, Kassel
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Thyssengas GmbH, Duisburg
Schweiss, Karel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Strasslach-Dingharting
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Seeger, Siegbert, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Wennigsen
Seer, Roman, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Wissenschaftlicher Assistent, Wuppertal
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Steuerberater, Gräfelting
Seibel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel
Seibold, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Seitz, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Stuttgart
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siegel, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Sieker, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Assistentin, Berlin
Sieling, Arndt Eugen, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfstadt
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Taufkirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau

- Soll*, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Speckamp, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen
Spiegelberger, Sebastian, Dr., Notar, Rosenheim
Spies, Stephan, Regierungsrat z. A., Sassenberg
Spindler, Wolfgang, Richter am Bundesfinanzhof, Pullach
Stadie, Holger, Dr., Professor, Hamburg
Stahl-Sura, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel bei Hannover
Stapperfend, Thomas, Dr., Richter, Cottbus
Starke, Wolfram, Lektor, Siegen
Steinborn, Manfred, Krefeld-Traar
Steinert, Maia, Rechtsanwältin, Köln
Steinhauff, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Steuck, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Stockmann, Frank, Wissenschaftlicher Assistent, München
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg im Breisgau
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Streit, Willi, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Ministerialrat, Meckenheim
Strohner, Klaus, Rechtsanwalt, Köln
Strunk, Roy, Regierungsrat, Freiburg
Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund
Stuhldreier, Knut, Dipl.-Finanzwirt, Essen
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Sturm, Wolfgang, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Bad Salzflufen
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Takacs*, Peter, Mag. Dr., Steuerpolitischer Referent, Bundesministerium für Finanzen, Wien
Tanski, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin
Tanzer, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Targan, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg

- Taucher*, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, Graz
- Temming*, Johannes, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hagen
- Theil*, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
- Theisen*, Manuel René, Dr. Dr., Universitätsprofessor, Mannheim
- Thiel*, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
- Thumfart*, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
- Tiedchen*, Susanne, Dr., Berlin
- Tipke*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln
- Todt*, Johann Ludwig, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Quickborn/Holst.
- Torggler*, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Traxel*, Wolfgang, Dr., Steuerberater, Leipzig
- Trommler*, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
- Trzaskalik*, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt Augustin
- Ufer*, Heinz-Hermann, Rechtsanwalt, Gelsenkirchen
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen, Schweiz
- Venzmer*, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut
- Viskorf*, Hermann-Ulrich, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Völker*, Dietmar, Rechtsanwalt, München
- Vogel*, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
- Vogel*, Hans-Heinrich, Dr., Professor, Lund, Schweden
- Vogel*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
- Vogelgesang*, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl
- Volb*, Helmut, Regierungsrat z. A., Berlin
- Voss*, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf
- Vosseberg*, Clemens-Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Wacker*, Roland, Dr., Regierungsdirektor im Finanzministerium, Nellmersbach
- Wagner*, Klaus Jürgen, Dr., Richter, Langenfeld
- Wagner*, Martin, Rechtsanwalt, Stuttgart
- Wallenstätter*, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Höchberg
- Walter*, Otto L., Dr. Dr. h. c., Professor, Rechtsanwalt, Attorney at Law, New York
- Walz*, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
- Walzer*, Klaus, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin
- Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

- Wassermeyer*, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Sankt Augustin
- Watermeyer*, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen
- Weber*, Dorothea, Rechtsanwältin im Finanzamt, Neustadt/Weinstraße
- Weber*, Gero, Finanzpräsident, Chemnitz
- Weber*, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
- Weber*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
- Weber-Grellet*, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Münster
- Weckerle*, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Herdecke
- Wedelstädt*, Alexander von, Leitender Regierungsdirektor, Mülheim/Ruhr
- Weerth*, Jan de, Rechtsanwalt, Berlin
- Wegner*, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
- Weide*, Kurt, Hofrat, Innsbruck
- Weinacht*, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen
- Weingarten*, Erwin, Regierungsrat, Köln
- Wellmann*, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchholz i. d. Nordheide
- Wendt*, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Ingbert-Hassel
- Wenmakers*, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
- Wenzel*, Helmut, Leitender Regierungsdirektor a. D., Haan
- Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
- Westermann*, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor a. D., Wuppertal
- Widmann*, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Widmann*, Werner, Ministerialrat, Mainz-Kastel
- Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
- Wieland*, Joachim, Dr., LL. M., Universitätsprofessor, Bielefeld
- Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Vereidigter Buchprüfer, Stadtlohn
- Wiesmeth*, Otmar-Hans, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
- Wingert*, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
- Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
- Winter*, Hans, Mag. Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Beeideter Buchprüfer, Graz
- Winters*, Karl-Peter, Verleger, Köln
- Wirtz*, Otto, Bornheim
- Wittmann*, Rolf, Dr., Akademischer Rat, Augsburg
- Wölfinger*, Heinrich, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v. d. Höhe
- Woerner*, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Wohlschlegel*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

- Wolff*, Eberhard, Dr. jur., Abteilungsdirektor, Köln
Wolff-Diepenbrock, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wolffgang, Hans-Michael, Dr., Regierungsdirektor, Münster
Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Wolter, Jacques, Rechtsanwalt, Luxemburg
Woltmann, Albrecht, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter, Schlammersdorf
Wüst, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Köln
Wurm, Felix J., Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Oldenburg
- Zacherl*, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien
Zanzinger, Dieter, Regierungsrat z. A., München
Zei, Roberto, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mailand
Zeifang, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
ZVEI Zentralverband der Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e. V.,
Becker, Matthias, Dr., Frankfurt/Main
Zeischwitz, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Zimmermann, Thomas, Steuerberater, Bonn
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg
Zorn, Nikolaus, Dr., Universitätslektor, Mieders, Österreich
Zweyer, Heinz, Regierungsrat, Karlsruhe

Sachregister

- Abgabensystem der DDR 8, 140
- Änderungsbescheid
 - Anfechtbarkeit 156 f.
 - Vollziehbarkeit 155
 - zugunsten des Bürgers 156
- Anfechtungsklage
 - s. Klagearten
- Anrechnungsverfügung 164
- Apellentscheidung
 - s. Entscheidungstypen des BVerfG
- Aufbau
 - Finanzgerichtsbarkeit 14, 139
 - Finanzverwaltung 139
 - personelle Probleme 10, 140 f., 148, 198
 - umfassender Rechtsschutz 137
- Auskunft 181
- Auslegung
 - von Gesetzen 22 ff., 161 f.
- Aussageverweigerungsrecht 180
- Aussetzung
 - des finanzgerichtlichen Verfahrens 42
- Aussetzung der Vollziehung
 - von Änderungsbescheiden 154 ff.
 - praktische Bedeutung 50, 150
 - bei negativen Feststellungsbescheiden 165
 - von Jahres-Steuerbescheiden 157 ff.
 - Wirkung auf Lohnsteuerabzugsbeträge 166
 - Rechtsfolgen 152, 155
 - als Bestandteil des vorläufigen Rechtsschutzes 36
 - Verfahrensdauer 172
 - Voraussetzungen 151 ff., 169
 - Wirkung auf Vorauszahlungen 157 ff., 163
- Auswechslung
 - des Anfechtungsobjekts 50, 72 ff.
- Begründungspflicht
 - bei finanzgerichtlichen Entscheidungen 20, 44
 - bei letztinstanzlichen Entscheidungen 20, 45 ff., 192
- Belastungsgrund 23 f.
- Benennungsverlangen
 - s. Verwaltungsakt
- Beschlagnahme 180, 183
- Beschleunigungsgebot
 - s. Rechtsstaat
- Beschwerdeverfahren
 - innerbehördliches 9, 138
- Bestandskraft 185
- Besteuerungsgrundlagen 70 ff.
- Bindungswirkung
 - von Rechtsquellen der DDR 146
 - von Verwaltungsvorschriften 116 f.
- Denunziation 182
- Devolutiveffekt
 - s. Einspruchsverfahren
- Drittbetroffenheit 29
- Dualismus der Einkünfteermittlung
 - Gewinnermittlung 133
 - Konsequenzen 134
 - Überschußregelung 131 f.
- Durchsuchung 180, 183
- EG-Recht
 - Bedeutung für das Steuerrechtsverhältnis 56 ff.

- Einspruchsverfahren
 - Anfechtung des Einspruchsbescheides 98
 - Anstoßfunktion 88
 - Dauer des – 34
 - Devolutiveffekt 90
 - Doppelnatur 84
 - Gesetzgebungskompetenz 82
 - Klage nach erfolgreichem Einspruch 94
 - Kosten 99
 - Masseneinsprüche 38, 41
 - Notwendigkeit eines außergerichtlichen – 50, 51
 - Prozeßvoraussetzung 92 ff.
 - Rechtsschutzfunktion 85, 86
 - Rechtsschutzgarantie 82
 - reformatio in peius 91
 - Sachurteilsvoraussetzungen 97
 - Sofortige Vollziehbarkeit 104 ff.
 - statistische Daten 100 ff.
 - Verhältnis zur Veranlagung 98 ff.
 - verlängertes Veranlagungsverfahren 98 ff.
 - verspäteter Einspruch 93
 - verspätetes Vorbringen 108 ff.
 - Verwaltungsverfahren 84, 85
 - Verzichtbarkeit des Verfahrens 95
 - Zweckmäßigkeitskontrolle 87
- Einstweilige Anordnung
 - Anordnungsgrund 150
 - praktische Bedeutung 150
 - politische Einschätzung 37
 - Subsidiarität 151
 - als Bestandteil des vorläufigen Rechtsschutzes 36
- Einzelrichterentscheidung
 - s. Finanzgerichtsbarkeit
- Entscheidungstypen des BVerfG
 - Appellentscheidung 39 f., 191
 - Nichtigkeitserklärung 32, 39 f., 41, 191
 - Unvereinbarkeitserklärung 32, 39 f., 191
- Ernstliche Zweifel
 - Begriff 169 ff.
- Erstattung
 - von anzurechnender Körperschaftsteuer 167 f.
 - von Lohnsteuerabzugsbeträgen 165 f.
 - von Vorauszahlungen 158 f., 163
- Existenzminimum 40, 191
- Feststellungsklage
 - s. Klagearten
- Finanzgerichtsbarkeit
 - Bindung an das Gesetz 127, 135
 - Bindung an Verwaltungsvorschriften 116 f.
 - in der DDR 138
 - ehrenamtliche Richter 199
 - einheitliche Verwaltungsprozeßordnung 14
 - gütliche Einigung 15, 25 ff.
 - Einzelrichterentscheidung 15
 - Erörterungstermine 144, 199
 - richterliche Rechtsfortbildung 126 f.
 - Rechtsweg bei Strafverfahren 175 f.
 - schriftliche Hinweise 144
 - Standort gegenüber Gesetzgebung 125
 - Unabhängigkeit 116
 - Verkleinerung der Spruchkörper 15
 - Zweizügigkeit 15
- Finanzverwaltung
 - Beurteilungsspielraum 15
 - BFH im Sog der – 121 f.
 - Bindung der – an die Rechtsprechung 124 f.
 - in der DDR 140

- Handeln der – als Gegenstand des Rechtsschutzbegehrens 47 ff.
- Nichtanwendungserlasse 124
- Schätzung 16
- Vorprägung der Richter durch die – 122, 124
- Folgenbeseitigungsanspruch 35, 44
- Fortsetzungszusammenhang 178
- Freistellungsbescheid
 - s. Verwaltungsakt
- Gerechtigkeit 15, 19, 119 ff.
- Gerichtsbarekeit
 - s. Finanzgerichtsbarekeit
- Gewaltenteilung
 - s. Rechtsstaat
- Gleichheit
 - Anspruch auf Gleichbehandlung bei rechtswidriger Verwaltungspraxis 30 ff.
 - Keine – im Unrecht 30
 - im Steuerrecht 24, 119 ff., 131, 197
- Historische Entwicklung 137 f.
- Indirekte Steuern
 - s. Rechtsschutz
- Klagearten
 - Anfechtungsklage 50, 53, 69
 - Feststellungsklage 49, 53
 - sonstige Leistungsklage 49, 53
 - Nichtigkeitsfeststellungsklage 53
 - Normenkontrollklage 52
 - Unterlassungsklage 53
 - Verpflichtungsklage 50, 53
- Klagebefugnis
 - Behauptung einer Rechtsbeeinträchtigung 54
 - bei Belastung mit indirekten Steuern 27 ff., 190
 - bei ungleichem Gesetzesvollzug 30 ff.
 - bei Verletzung von subjektiven Rechten 27 ff.
 - des Steuerträgers 29
- Klageerweiterung 69
- Korrekturgesetzgebung 125, 197
- Legalitätsprinzip
 - Abwägung zwischen dem – und dem Gleichheitssatz 32
- Leistungsfähigkeitsprinzip 12 ff.
- Leistungsklage
 - s. Klagearten
- Lenkungsfunktion der Steuern 8
- Lohnsteuerabzugsbeträge
 - Erstattungen 165 f.
- Mitwirkungspflicht
 - der Beteiligten im Finanzgerichtsverfahren 25, 56
- Musterverfahren 40 ff.
- Nettogewinn-Abführung 8
- Nichtigkeitserklärung
 - s. Entscheidungstypen des BVerfG
- Nichtigkeitsfeststellungsklage
 - s. Klagearten
- Normenkontrollklage
 - s. Klagearten
- Öffentlich-rechtlicher Vertrag 52
- Popularklage
 - s. Rechtsschutz
- Präklusion 68 ff., 108 ff.
- Rechtsbehelfe
 - Anfechtung 175, 183
 - Beschwerde / Einspruch 175, 177

- formularmäßig eingelegte 38, 41
- kein Suspensiveffekt bei steuerrechtlichen – 37
- Rechtsbehelfsverfahren
 - s. Einspruchsverfahren
- Rechtsbewußtsein
 - der Bürger in den neuen Ländern 9 ff., 16, 143, 147
- Rechtsfortbildung
 - durch den EuGH 57
 - durch Gerichte 22 ff.
 - Grenzen 127, 134 f.
 - Kompetenz 126 f.
 - Verhältnis zur Rechtsschutzgewährung 127
- Rechtsquellen in der DDR
 - Feststellung von – 145, 199
 - Qualität von – 146
- Rechtsschutz
 - unabhängig vom Begriff des Verwaltungsakts 51
 - Abwehr von Begünstigungen Dritter 30 ff., 190
 - bei Belastung mit indirekten Steuern 20, 27 ff., 190
 - Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen 176
 - durch den Gesetzgeber 187
 - gegenüber dem Gesetzgeber 21
 - Individual – 21, 27
 - innerhalb angemessener Zeit 34
 - Objekte des finanzgerichtlichen – 53 ff.
 - objektive Seite des – 51 ff.
 - Popularklage 28
 - Recht auf Justizgewähr 21
 - Rechtzeitigkeit 33 ff.
 - des Steuerträgers 27 ff.
 - in Steuerstrafsachen 173 ff.
 - gegen Steuerverwaltungsakte 50, 58 ff.
 - Verfahrensdauer 20, 33, 172
 - Verlagerung des – von der Finanz- zur Zivilgerichtsbarkeit 28
 - gegenüber der Verwaltung 21
 - vorläufiger Rechtsschutz 20, 36 ff., 50 f., 57, 149 ff.
 - im Zweifel für den – 56
- Rechtsstaat
 - Beschleunigungsgebot 20, 34
 - formeller – 18
 - Gewaltenteilung 17, 20, 115, 127
 - materieller – 18
 - Menschenwürde 20
 - rechtsstaatliches Verfahren 19
 - Rechtsstaatsprinzip 20 ff.
 - Unabhängigkeit der Gerichte 18
 - Vorbehalt des Gesetzes 21, 43
 - Vorrang des Gesetzes 21, 32, 43
- Rechtsstaatsprinzip
 - s. Rechtsstaat
- Reform
 - Typisierung und Pauschalierung 13, 16
 - Vereinfachung 12 ff.
- Reformatio in peius
 - s. Einspruchsverfahren
- Richter
 - Rechtsfortbildung 126 f.
 - Vorprägung 122, 124, 198
- Sofortige Vollziehbarkeit
 - s. Einspruchsverfahren
- Sperrwirkung
 - von neuen Bescheiden gegenüber alten 155 f.
 - von Jahresbescheiden gegenüber Vorauszahlungsbescheiden 157, 163
- Steuerberater
 - in den neuen Bundesländern 141 ff.
- Steuerfahndung 174 ff.

- Steuergeheimnis 181
- Steuergerechtigkeit
 - s. Gerechtigkeit
- Steuerrecht der DDR
 - s. Abgabensystem
- Steuerstrafverfahren
 - Rechtsweg 175 f.
- Steuerverwaltungsakt
 - s. Verwaltungsakt
- Streitgegenstand 68 ff.
- Suspensiveffekt
 - s. Rechtsbehelfe
- Typisierungsvorschriften
 - gerichtliche Überprüfung 117 f., 196
 - Pauschsätze 117
 - Stuttgarter Verfahren 118
- Überlastung
 - der Gerichte 33
- Unabhängigkeit
 - s. Finanzgerichtsbarkeit und Rechtsstaat
- Ungleicher Gesetzesvollzug
 - s. Klagebefugnis
- Unterlassungsklage
 - s. Klagearten
- Untersuchungsgrundsatz
 - im finanzgerichtlichen Verfahren 24
- Unvereinbarkeitserklärung
 - s. Entscheidungstypen des BVerfG
- Vereinfachung
 - s. Reform
- Verfahrensdauer
 - s. Rechtsschutz
- Verfassungswidrigkeitserklärung
 - ex nunc 39, 43
 - ex tunc 39
- Kostenfolge für das Finanzgerichtsverfahren 43
- Vergleich
 - s. Verständigung
- Verjährung 178
- Verpflichtungsklage
 - s. Klagearten
- Verständigung
 - zwischen Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen 15, 25 ff.
 - über steuererhebliche Tatsachen 26
- Verwaltungsakt
 - Allgemeinverfügung 52
 - Anerkennung der Gemeinnützigkeit 66 f.
 - Anfechtung 151, 159
 - Bedeutung für den Rechtsschutz 58 ff., 192 f.
 - Bekanntgabewillen 62
 - Benennungsverlangen 60 ff.
 - Diskussion über den – im Steuerrecht 59 ff.
 - Erklärungsbewußtsein 62
 - Erklärungstheorie 63
 - Erledigung eines Steuerverwaltungsakts 50
 - feststellender Charakter 61
 - formeller – 60, 65
 - Freistellungsbescheid 64 f.
 - Konkretisierung 61
 - Mahnung 66
 - materieller – 60, 65
 - NV-Verfügung 65
 - als Instrument der Rechtsverwirklichung 58
 - Vollziehbarkeit 60, 153 ff., 158, 160
 - Vorbereitungshandlung 59, 62
 - Zusage 66
 - im Zweifel für den – 66
- Verwaltungshelfer
 - Unternehmer als – 28

- Verwaltungspraxis
 - gesetzeswidrige – 30 ff.
- Verwaltungsvorschriften
 - Bindungswirkung 116
 - norminterpretierende 116, 198
 - normkonkretisierende 117
 - steuerliches Ergänzungsrecht 117
- Verwerfungsmonopol
 - des BVerfG 21, 43
- Vollstreckung
 - von Bescheiden 166 f.
- Vollziehbarkeit
 - s. Verwaltungsakt
- Vollziehung von Steuerbescheiden
 - Aufrechnung 152 f., 160
 - Begriff 152, 154
 - Behalten als – 162, 166, 168
 - Vereinnahmung 162, 168
- Vorauszahlungen
 - Differenzierung zwischen geleisteten und nicht geleisteten – 162
 - Erstattung geleisteter – 158 f., 163
 - Nichtleistung von – 157
- Vorauszahlungsbescheid
 - Rechtsnatur 163
 - Verhältnis zum Jahresbescheid 157, 168
 - Vorläufigkeit 159
- Vorbehalt der Nachprüfung 41, 106, 154 ff.
- Vorbehalt des Gesetzes
 - s. Rechtsstaat
- Vorbereitungshandlung
 - s. Verwaltungsakt
- Vorfelduntersuchungen 175
- Vorläufiger Rechtsschutz
 - praktische Bedeutung 150 f.
 - Erfolgsaussichten 151
 - Verkürzung des – 165
 - s. auch Rechtsschutz
- Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung
 - Bedeutung für das finanzgerichtliche Verfahren 42
 - aufgrund von Masseneinsprüchen 38, 191
- Vorrang des Gesetzes
 - s. Rechtsstaat
- Vorverfahren
 - s. Einspruchsverfahren
- Wesentlichkeitstheorie 128, 135
- Widerspruchsverfahren
 - s. Einspruchsverfahren
- Zinsbesteuerung
 - Urteil des BVerfG zur – 32, 190, 197
- Zweizügigkeit
 - s. Finanzgerichtsbarkeit