

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 10. / 17. Juli 2007

Thema: **Der Rechtsschutz in Steuersachen** (Einspruch, finanzgerichtliche Klage, nicht AdV-Verfahren)

Der Rechtsschutz im Steuerrecht, geregelt im Siebenten Teil der Abgabenordnung (§§ 347 bis 367) und in der Finanzgerichtsordnung, besteht aus einem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren und einem finanzgerichtlichen Verfahren.

Das außergerichtliche Rechtsschutzverfahren war früher zweigleisig. Es gab den Einspruch beim Finanzamt und die Beschwerde zur Oberfinanzdirektion. Diese Zweigleisigkeit mit ihren Abgrenzungsproblemen ist seit dem 1. Januar 1996 abgeschafft. Seither kennt die Abgabenordnung nur noch den Einspruch als außergerichtlichen Rechtsbehelf. Der frühere Dualismus erklärt, warum im Gesetz von außergerichtlichem Rechtsbehelf die Rede ist, wo der Einspruch gemeint ist (so § 44 I FGO).

Das finanzgerichtliche Verfahren ist um bestimmte Klagearten gruppiert. Die wichtigsten sind die Anfechtungs- und die Verpflichtungsklagen (§ 40 FGO). An Verpflichtungsklagen kennt die FGO die Versagungsgegenklage und die Untätigkeitsklage (§ 40 I FGO), die Vornahme- (§ 101 FGO) und die Bescheidungsklage (§ 102 FGO). Die Anfechtungsklage kann entweder auf die Aufhebung oder auf die Änderung eines Verwaltungsaktes gerichtet sein (§ 100 I bzw. II FGO). Zu diesen beiden Klagen treten hinzu: die Feststellungsklage (§ 41 FGO) und die allgemeine Leistungsklage (§ 40 I a.E. FGO).

Die Liste der Klagearten in Steuersachen lässt erkennen, dass das Rechtsschutzsystem der FGO demjenigen der VwGO nachgeahmt ist. Die Übereinstimmungen sind sehr weitreichend; die Finanzgerichte werden in § 1 FGO sogar als besondere Verwaltungsgerichte bezeichnet. Die Übereinstimmungen dürfen aber nicht zu der Annahme verleiten, dass es Unterschiede nicht gäbe.

I. Der Einspruch

Der Einspruch ist nach § 347 AO eröffnet gegen Verwaltungsakte und gegen die Ablehnung oder Nichtbescheidung (hierzu Abs. 1 Satz 2) eines Antrags auf Erlass eines Verwaltungsaktes, sofern der Anwendungsbereich der Abgabenordnung nach deren § 1 eröffnet ist; auf § 1 nimmt § 347 Abs. 2 AO mit dem Begriff der Abgabenangelegenheit Bezug. Der Einspruch ist auf die finanzgerichtliche Anfechtungs- und Verpflichtungsklage als Vorverfahren bezogen. § 44 I FGO bestimmt, dass in Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, die Klage nur zulässig ist, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Ausnahmen sind die Sprungklage mit Zustimmung der Finanzbehörde (§ 45 FGO) und die Untätigkeitsklage (§ 46 FGO).

Bei der rechtlichen Würdigung eines Einspruchs stellen sich zwei Vorfagen.

(1) Liegt überhaupt ein Einspruch vor? (2) Wogegen richtet sich der Einspruch? Ob ein Einspruch vorliegt, ist durch Auslegung der Erklärung des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die Verwendung des Wortes „Einspruch“ ist nicht erforderlich; in § 357 I 4 AO wird klargestellt, dass die unrichtige Bezeichnung des Einspruchs nicht schadet. Deshalb sind Erklärungen denkbar, bei denen nicht eindeutig ist, ob sie als Einspruch oder als nichtförmlicher Rechtsbehelf oder als Antrag auf Änderung eines Steuerbescheides nach § 172 I Nr. 2 a) AO aufzufassen sind. Hier gilt der Grundsatz, dass im Zweifel ein Einspruch anzunehmen ist, weil er den weitergehenden Rechtsschutz eröffnet und den Eintritt der Bestandskraft verhindert. Nach § 89 I AO ist die Behörde in einer solchen Situation nach pflichtgemäßem Ermessen zu einer Rückfrage gehalten.

Die Frage, gegen welchen Verwaltungsakt Einspruch eingelegt wird, stellt sich immer dann, wenn mehrere Verwaltungsakte in Betracht kommen, so in der Kombination von Grundlagenbescheid und Folgebescheid, Ablehnung eines Billigkeitserlasses und Steuerfestsetzung, Steuerfestsetzung und Leistungsgebot, Grundverwaltungsakt und Zwangsmittellandrohung. Maßgebend ist das Begehren des Steuerpflichtigen, wobei dieses im Zweifel im Interesse effektiven Rechtsschutzes weit zu fassen ist.

1. Zulässigkeitschema des Einspruchs

Liegt ein Einspruch vor, ist auf der Grundlage des Begehrens des Einspruchsführers zur Feststellung von dessen Zulässigkeit Folgendes zu prüfen:

1. Eröffnung des Finanzrechtsweges in der Hauptsache (§ 347 AO)
2. Statthaftigkeit des Einspruchs, insbesondere Verwaltungsakt als Beschwerdegegenstand (§§ 347, 348 AO)
3. Einspruchsbefugnis (§ 350 AO, Sonderregelungen in den §§ 352, 353 AO)
4. Einspruchsfrist (§ 355, 356 AO)
5. Form und Inhalt des Einspruchs (§ 357 AO)
6. Handlungsfähigkeit des Einspruchsführers (§ 365, 79 AO)
7. Verbrauch durch Verzicht und Rücknahme (§§ 354, 362 AO)

Diese Zulässigkeitsvoraussetzungen sind nach § 358 AO von Amts wegen zu prüfen. Der Einspruch ist als unzulässig zu verwerfen, wenn eine dieser Zulässigkeitsvoraussetzungen fehlt. Die Finanzbehörde hat dann nicht die Möglichkeit, den Einspruch als unbegründet zurückzuweisen.

Von diesen Zulässigkeitsvoraussetzungen will ich zwei herausgreifen. Dies ist zunächst die Beschwer gemäß § 350 AO. Nach § 350 AO ist nur befugt, Einspruch einzulegen, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein. Maßgebend hierfür ist der Regelungsausspruch des Verwaltungsaktes, sein Tenor. Die Beschwer als Zulässigkeitsvoraussetzung des Einspruchs nach der AO deckt sich damit mit der Widerspruchsbefugnis als Zulässigkeitsvoraussetzung eines Widerspruchs nach Maßgabe der §§ 68 ff. VwGO.

Fall: Die Eheleute A und B werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erhalten gemäß §§ 155 III, 122 VII AO einen zusammengefassten ESt-Bescheid. In diesem Bescheid werden Werbungskosten von A vom Finanzamt nicht anerkannt. B erhebt deswegen gegen den Bescheid Einspruch.

Lösung: Dieser Einspruch ist zulässig. Die Nichtanerkennung von Werbungskosten wirkt sich auf die Höhe der Steuerfestsetzung und damit auf den Entscheidungstenor des Bescheides nachteilig (beschwerend) aus. Diese Beschwer trifft auch B, weil A und B im Falle des Bestehenbleibens des Bescheides als Gesamtschuldner auf den vollen Betrag verpflichtet sind (§§ 44 I 1 AO, 26b EStG).

Ebenfalls einspruchsbefugt ist der Gesamtrechtsnachfolger. Denn auf ihn gehen die Rechte und Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis nach den §§ 45, 166 AO über, so dass er in die verfahrensrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers einrückt. Eine neue Einspruchsfrist wird ihm nicht eröffnet; vielmehr muss er sich den Teil der Einspruchsfrist anrechnen lassen, der in der Person des Rechtsvorgängers schon verstrichen ist.

Der Einzelrechtsnachfolger ist dagegen nicht einspruchsbefugt und braucht es nicht zu sein, weil die Einzelrechtsnachfolge, z.B. der Erwerb eines Handelsgeschäftes, nicht zu einem Übergang durch Verwaltungsakt festgesetzter Rechte und Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis führt. Etwas anderes gilt nur im Bereich der Grundsteuer; dort haben bestimmte Steuerverwaltungsakte dingliche Wirkung, d.h. sie gehen auf den Erwerber eines Grundstückes über (§ 353 AO).

Im Hinblick auf die Beschwer und die Einspruchsfrist ist schließlich § 351 AO von Bedeutung. Nach Abs. 1 können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht. Soweit die Änderung nicht reicht, bleibt es bei der Bestandskraft des Verwaltungsaktes. Eine ähnliche Regelung trifft § 351 II AO für das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid. Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid können nur durch Einspruch gegen diesen Bescheid, nicht durch Einspruch gegen den Folgebescheid angegriffen werden. Ist der Grundlagenbescheid bestandskräftig, so kann auch der Folgebescheid nicht mehr angegriffen werden, soweit der Grundlagenbescheid reicht.

2. Die Verfahrensvorschriften für das Einspruchsverfahren

Das Einspruchsverfahren ist ein weiteres Verwaltungsverfahren, für welches gemäß § 365 I AO die Vorschriften über das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren (Teile 3 und 4 der AO) entsprechend gelten. Dies betrifft insbesondere den Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO). Das Einspruchsverfahren ist eine Fortsetzung des Besteuerungsverfahrens. Nach § 367 II 1 AO hat die zuständige Finanzbehörde die Sache in vollem Umfang neu zu prüfen. Eine Beschränkung des

Prüfungsumfangs findet nicht statt, auch wenn in dem Einspruch Rügen nur in bestimmter Hinsicht vorgetragen werden.

3. Die Entscheidung über den Einspruch

Diese Überprüfung kann zu einer reformatio in peius des angegriffenen Verwaltungsaktes führen. Anders als die VwGO stellt § 367 II 2 AO die Zulässigkeit der reformatio in peius ausdrücklich klar, macht sie aber davon abhängig, dass der Einspruchsführer auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und dass ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern. Der Einspruchsführer hat dann die Wahl zwischen zwei Alternativen. (1) Er nimmt die Verböserung hin und versucht anschließend, vor dem Finanzgericht seinen Standpunkt durchzusetzen. (2) Er nimmt den Einspruch nach § 362 I AO zurück. Dies hat zur Folge, dass das Einspruchsverfahren beendet und der Finanzbehörde die Möglichkeit genommen ist, eine verbösernde Einspruchsentscheidung zu erlassen; eine Korrektur des zunächst mit Einspruch angegriffenen Verwaltungsaktes ist der Finanzbehörde dann nur nach Maßgabe der restriktiven Vorschriften über die Änderung von Steuerverwaltungsakten möglich (§§ 130 ff., 172 ff. AO).

Auf den Einspruch hat die Finanzbehörde folgende Entscheidungsoptionen:

- (1) Hält sie den Einspruch für unzulässig, so muss sie ihn verwerfen.
- (2) Hält sie den Einspruch für unbegründet, so wird sie ihn zurückweisen.
- (3) Hält sie den Einspruch für begründet, so wird sie ihm stattgeben. Als Alternative zu einer stattgebenden Einspruchsentscheidung eröffnet § 367 II 3 AO die Möglichkeit, einen Abhilfebescheid, d.h. einen gemäß §§ 172 I 1 Nr. 2a), 164 II, 165 II oder 132, 130 AO geänderten Verwaltungsakt zu erlassen. Soweit der Abhilfebescheid abhilft, erledigt sich der Einspruch.

II. Das finanzgerichtliche Verfahren

1. Der Instanzenzug im finanzgerichtlichen Verfahren

Die Finanzgerichtsbarkeit ist traditionell zweistufig ausgebildet. Es gibt eine Tatsacheninstanz: das Finanzgericht und eine Revisionsinstanz: den

Bundesfinanzhof. Die Revision zum Bundesfinanzhof kann nur auf Rechtsverletzungen gestützt werden. Tatsächliche Feststellungen werden grundsätzlich abschließend durch das Finanzgericht getroffen; der BFH ist eine Rechts- keine Tatsacheninstanz. In den Bundesländern Berlin und Brandenburg gibt es nur ein Finanzgericht, in Cottbus. Der Rechtsweg in Steuersachen, etwa gegen einen Steuerbescheid des Finanzamtes Berlin-Zehlendorf, hat drei Stationen: Einspruch beim Finanzamt Berlin-Zehlendorf, über den dieses Finanzamt entscheidet (§ 367 I 1 AO); Klage zum Finanzgericht der Länder Berlin und Brandenburg; Revision zum Bundesfinanzhof in München. Die dritte Instanz ist aber nicht in jedem Fall eröffnet. Gemäß § 115 I FGO bedarf die Revision unabhängig von der Höhe des Streitwertes der Zulassung, die nur erfolgt, wenn bestimmte, in § 115 II FGO genannte Revisionszulassungsgründe vorliegen. Die Beschränkung der Revision dient der Entlastung des BFH und soll diesem eine Konzentration auf seine Hauptaufgabe ermöglichen, grundlegende Fragen des Steuerrechts höchstrichterlich zu klären.

2. Das Klagensystem der FGO

Wie die VwGO unterscheidet die FGO mehrere Klagearten. Die Zulässigkeit einer finanzgerichtlichen Klage hängt davon ab, dass die allgemeinen, d.h. die klageartunabhängigen und sodann die besonderen Zulässigkeitsvoraussetzungen der einzelnen Klagearten vorliegen. Die FGO kennt, wie schon ausgeführt, folgende Klagearten: die Anfechtungsklage, die gemäß § 40 I auf die Aufhebung oder die Änderung eines Verwaltungsaktes gerichtet ist; die Verpflichtungsklage, die gemäß § 40 I auf die Verurteilung der Finanzbehörde gerichtet ist, einen von ihr abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakt zu erlassen; die Leistungsklage, die, anders als in der VwGO, in § 40 I a.E. FGO ausdrücklich geregelt und auf das Ziel gerichtet ist, eine Leistung zu erhalten, welche nicht im Erlass eines Verwaltungsaktes besteht; die Feststellungsklage (§ 41 FGO) mit dem Ziel, das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses oder die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes festzustellen, schließlich die Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 I 4 FGO.

Diese Liste deckt sich weitgehend mit dem Klagesystem der VwGO. Ein Unterschied besteht darin, dass nach der VwGO die Anfechtungsklage nur auf die vollständige

oder teilweise Aufhebung eines Verwaltungsaktes gerichtet sein kann, während nach den §§ 40 I, 100 II FGO auch eine betragsmäßige Änderung in Betracht kommt.

Beispiel: Das Finanzamt hat in einem ESt-Bescheid Ausgaben mit einer steuerlichen Auswirkung von 1.000 Euro als allgemeine Lebenshaltungskosten und nicht als Werbungskosten behandelt und setzt die Einkommensteuer auf 10.000 Euro fest. Nach erfolglosem Einspruch wird dagegen Klage erhoben. Das Finanzgericht schließt sich der Rechtsauffassung des Klägers an und wird darum den ESt-Bescheid dahingehend ändern, dass die Steuerfestsetzung 9.000 Euro beträgt. Die Abänderungsklage als Unterfall der Anfechtungsklage ist so nur der FGO, nicht dagegen in der VwGO bekannt; hier müsste man mit einer Teilanfechtung arbeiten, käme aber letztlich zum selben Ergebnis.

3. Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Anfechtungsklage

a) Rechtsweg zu den Finanzgerichten

Der Finanzrechtsweg ist gemäß § 33 I Nr. 1 FGO gegeben in allen öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten. Was eine Abgabenangelegenheit ist, definiert § 33 II FGO. Abgabenangelegenheiten sind alle mit der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden (§ 6 II AO) zusammenhängenden Angelegenheiten. Im Ergebnis deckt sich diese Formulierung mit der Regelung des § 1 AO über den Anwendungsbereich der AO und des § 347 AO über die Zulässigkeit des Einspruchsverfahrens.

b) Statthaftigkeit der Anfechtungsklage

Bei der Anfechtungsklage muss das Begehren des Klägers auf die Aufhebung oder die Änderung eines Verwaltungsaktes gerichtet sein. Als Verwaltungsakte in Betracht kommen u.a.: Steuerbescheid, Feststellungsbescheid, Haftungsbescheid, Zinsbescheid, Festsetzung eines Verspätungszuschlages oder eines Zwangsgeldes, Auskunftersuchen, Prüfungsanordnung. Nebenbestimmungen zu einem Verwaltungsakt (§ 120 AO) sind selbstständig anfechtbar, wenn sie eine selbstständige Regelung enthalten; dies ist z.B. nicht der Fall im Verhältnis von Aussetzung der Vollziehung und Anordnung einer Sicherheitsleistung.

c) Klagebefugnis

Die Anfechtungsklage ist nach § 40 II FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. § 40 II FGO dient dem Zweck, Popularklagen auszuschließen. Die Klagebefugnis deckt sich mit dem Erfordernis einer Beschwer als Zulässigkeitsvoraussetzung des Einspruchs (§ 350 AO), nur dass beim Einspruch nicht nur die Recht-, sondern auch die Zweckmäßigkeit des Verwaltungsaktes nachgeprüft wird (soweit Ermessen eröffnet ist). Die Klagebefugnis der FGO deckt sich weiterhin mit der Klagebefugnis nach der VwGO, so dass in den meisten Fällen bei der Anfechtungsklage die Klagebefugnis mit der Adressatentheorie dargetan werden kann. Fälle der Drittanfechtung sind im Steuerrecht selten; **Beispiel:** der Arbeitnehmer klagt als Steuerschuldner gegen den Haftungsbescheid, der gegenüber dem Arbeitgeber erlassen worden ist; hier folgt die Klagebefugnis aus der Möglichkeit eines Gesamtschuldnerregresses. Als Dritter ist weiterhin klagebefugt der Gesamtrechtsnachfolger, nicht der Einzelrechtsnachfolger. Sachliche Grenzen der Klagebefugnis ergeben sich aus § 42 FGO. Änderungs- und Folgebescheide können nicht in weiteren Umfange angegriffen werden, als sie in dem außergerichtlichen Vorverfahren angefochten werden können. Vgl. §§ 351, 352 AO. Eine Schutznorm, die Dritten eine Klagebefugnis vermittelt, ist § 65 Nr. 3 AO.

d) Vorverfahren

Wenn nicht ausnahmsweise der Einspruch unstatthaft ist, ist nach § 44 I FGO die Anfechtungsklage nur zulässig, wenn ein Einspruchsverfahren erfolglos geblieben ist. Erfolglosigkeit meint Unzulässigkeit oder Unbegründetheit. Gegenstand der Anfechtungsklage nach einem Vorverfahren ist der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Einspruchsentscheidung gefunden hat (§ 44 II FGO).

Eine Klage ohne zuvoriges Einspruchsverfahren ist in zwei Fällen zulässig: (1) bei der Sprungklage und (2) bei der Untätigkeitsklage. Die Sprungklage setzt nach § 45 FGO voraus, dass die Finanzbehörde dem Überspringen des Einspruchsverfahrens zustimmt. Dies kommt insbesondere in Betracht, wenn die Finanzbehörde nach Maßgabe von Verwaltungsvorschriften (EStR, UStR) richtig entschieden hat, der

Kläger aber die Gesetzeskonformität der Verwaltungsvorschriften negiert. Diese Frage kann in einem Einspruchsverfahren nicht entschieden werden, weil die dort für die Entscheidung zuständige Finanzbehörde an die Verwaltungsvorschriften ebenfalls gebunden ist und nur das Finanzgericht die Verwerfungskompetenz besitzt. Die Untätigkeitsklage nach § 46 FGO setzt voraus, dass die Finanzbehörde über den Einspruch ohne Angabe von Gründen in angemessener Frist nicht entschieden hat.

e) Klagefrist

Die Klagefrist beträgt gemäß § 47 I 1 FGO einen Monat; sie beginnt mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung. Die Folgen unrichtiger Rechtsbehelfsbelehrungen (§ 55 FGO) und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 FGO) sind in der FGO nicht anders geregelt als in AO und VwGO.

f) Die Beteiligten

Nach § 63 I Nr. 1 FGO ist die Klage gegen die Behörde zu richten, die den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen hat. Die Alternative zwischen dem Rechtsträger- und dem Behördenprinzip wird in der FGO also, im Unterschied zu § 78 I VwGO, nicht offengelassen. Die FGO legt sich auf das Behördenprinzip fest, welches im Verwaltungsprozess in Berlin nicht gilt, weil das Berliner AGVwGO von der Option des § 78 I Nr. 2 VwGO keinen Gebrauch gemacht hat. Die Behörde und der Kläger sind gemäß § 57 FGO an dem Verfahren beteiligt.

Die Frage der Beteiligungsfähigkeit ist für die Klägerseite in der FGO nicht geregelt. Die richtet sich nach dem materiellen Steuerrecht. Die FGO enthält sich hier wie der AO einer eigenen Regelung. Wer nach dem materiellen Steuerrecht Rechte hat, soll diese im Finanzprozess geltend machen können, auch wenn er nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig ist. So ist im Verfahren gegen einen Umsatzsteuerbescheid eine BGB-Gesellschaft, weil Umsatzsteuersubjekt, beteiligtenfähig. Die Rechtsfähigkeit ist eben relativ. Die Prozessfähigkeit ist in § 58 FGO ebenso geregelt wie die Handlungsfähigkeit in § 79 AO; Prozessunfähige müssen sich durch ihre gesetzlichen Vertreter vertreten lassen.

Von der Prozessfähigkeit ist die Postulationsfähigkeit zu unterscheiden. Darunter versteht man die Fähigkeit, vor Gericht Verfahrenshandlungen vorzunehmen. Die Postulationsfähigkeit ist den Beteiligten in der ersten Instanz des Finanzprozesses selbst gegeben. Einen Vertretungszwang gibt es nur beim BFH (§ 62a FGO); dort muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen (Sonderregelung für die Finanzbehörden in Satz 3). Vor dem Finanzgericht können die Beteiligten sich gemäß § 62 I FGO durch Bevollmächtigte vertreten lassen, sie müssen dies aber nicht.

g) Die gerichtliche Zuständigkeit

Die sachliche Zuständigkeit, d.h. die Zuständigkeit zur Entscheidung im ersten Rechtszug, liegt gemäß § 35 FGO ausschließlich beim Finanzgericht. Eine erstinstanzliche Zuständigkeit des BFH kennt die FGO, anders als die VwGO eine erstinstanzliche Zuständigkeit des BVerwG, nicht. Der BFH ist ausschließlich als Rechtsmittelgericht tätig. Örtlich zuständig ist das Finanzgericht, in dessen Bezirk die Behörde, gegen welche die Klage gerichtet ist, ihren Sitz hat (§ 38 I FGO). Für Klagen gegen Berliner Finanzämter ist mithin das FG Berlin-Brandenburg zuständig.

h) Form und Inhalt der Klage

Anforderungen an die Form und an den Inhalt der Klage ergeben sich aus den §§ 64 und 65 FGO. Die Klage ist schriftlich einzureichen, zu unterschreiben und muss den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens, bei Anfechtungsklagen auch den Verwaltungsakt und die Einspruchsentscheidung bezeichnen. Ein bestimmter Antrag und eine Klagebegründung sind nicht zwingend erforderlich; die Großzügigkeit, die die FGO hier zeigt, ist Ausfluss des Untersuchungsgrundsatzes, der das Gericht verpflichtet, den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen (§ 76 I FGO), und darauf hinzuwirken, dass die Parteien sachdienliche Anträge stellen (§ 76 II FGO). Auf Form und Inhalt einer Klage ist bei einer gutachtlichen Prüfung nur dann einzugehen, wenn der Sachverhalt Anlass dazu bietet.

4. Die Entscheidung über eine Anfechtungsklage

a) Die Aufhebung des Steuerverwaltungsakts

Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten verletzt, hebt ihn das Gericht nebst der Einspruchsentscheidung auf (§ 100 I 1 FGO). Auch die FGO geht bei der Anfechtungsklage also vom Kassationsprinzip aus.

b) Die Änderung des Steuerbescheids

In der Praxis häufiger wird aber der Fall sein, dass das Gericht den Verwaltungsakt nicht aufhebt, sondern ändert, dass es insbesondere den Steuerbetrag anders festsetzt als die Finanzbehörde (§ 100 II FGO). Für die Betragsfestsetzung ergibt sich im Zusammenspiel mit dem Verböserungsverbot, welches im finanzgerichtlichen Verfahren gilt, und der Frage nach dem Streitgegenstand bei der Anfechtungsklage ein Problem.

Fall: Ein angefochtener ESt-Bescheid lautet auf 20.000 Euro. Darin hat das Finanzamt Ausgaben mit einer steuerlichen Auswirkung von 1.000 als Lebenshaltungskosten behandelt. Im Klageverfahren sieht sie das Gericht als Werbungskosten an, stellt aber sogleich fest, dass das Finanzamt rechtsirrig Einnahmen mit einer steuerlichen Auswirkung von 600 (alternativ 1.200) nicht als steuerbar beurteilt hat.

Lösung: Nach der früher z.Tl. vertretenen Individualisierungstheorie ist Streitgegenstand die vom Kläger individualisierte Besteuerungsgrundlage, hier der Betrag von 1.000 als Werbungskosten. Die vom Finanzamt rechtsirrig nicht berücksichtigten Einnahmen sind nicht Streitgegenstand. Folglich darf das Gericht über sie nicht befinden. Das Gericht muss sich deshalb darauf beschränken, den Steuerbetrag auf 19.000 zu senken. Anders die vom BFH vertretene Saldierungstheorie (GrS BFHE 91, 393 = BStBl. 1968 II 344; seitdem st. Rspr.). Nach ihr vermögen die einzelnen Besteuerungsgrundlagen nicht den Streitgegenstand einzugrenzen, weil sie nach § 157 II AO nur unselbständig im Hinblick auf den Steuerbescheid sind. Streitgegenstand ist vielmehr der Bescheid. Zwar hindert das

Verböserungsverbot das Gericht, den von der Finanzbehörde festgesetzten Steuerbetrag zu erhöhen. Innerhalb dieses Rahmens darf das Gericht aber die Besteuerungsgrundlagen austauschen. Das bedeutet, dass es die Klage abzuweisen hat, wenn das Finanzamt Werbungskosten mit einer steuerlichen Auswirkung von 1.000 nicht anerkennt, andererseits aber die Steuern in Höhe von 1.200 nicht festgesetzt hat. Zu diesem Ergebnis gelangt die Saldierungstheorie durch folgende Rechnung: Von dem Betrag von 20.000 sind zunächst 1.000 abzuziehen, zu den verbleibenden 19.000 sind 1.200 zu addieren, die Summe von 20.200 ist wegen des Verböserungsverbots auf 20.000 und damit den Ausgangsbetrag zu reduzieren. Hat das Finanzamt in dem geschilderten Fall nicht Steuern in Höhe von 1.200, sondern von 600 übersehen, wird es den Steuerbescheid ändern und die Steuer auf 19.600 festsetzen.

c) Fortsetzungsfeststellungsklage; Erledigung

Hat sich der angefochtene Verwaltungsakt vor der gerichtlichen Entscheidung erledigt, etwa die Prüfungsanordnung, weil die Außenprüfung durchgeführt worden ist, so spricht das Gericht auf Antrag aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger daran ein berechtigtes Interesse hat. § 100 I 4 FGO entspricht der Regelung der VwGO über die Fortsetzungsfeststellungsklage, § 113 I 4 VwGO. Auch die Anforderungen an das berechtigte Interesse sind die gleichen: Wiederholungsgefahr, Rehabilitationsinteresse, Vorbereitung eines Schadensersatzprozesses.

Ein anders geregelter Fall der Erledigung besteht darin, dass die Finanzbehörde den angefochtenen Verwaltungsakt während des Verfahrens von sich aus gemäß dem Klagebegehren aufhebt oder ändert. Dazu ist die Finanzbehörde nach den §§ 172 I 2 und 131 Satz 2 AO berechtigt. Durch die Aufhebung oder Änderung wird der Kläger klaglos gestellt. Die Aufhebung hat die Erledigung des Rechtsstreits zur Folge. Gemäß § 138 II FGO hat das Gericht nur noch über die Kosten des Verfahrens zu entscheiden; diese werden der Finanzbehörde auferlegt.

Entspricht die Änderung dem Klagebegehren nicht in vollem Umfang und enthält sie daher eine neue Beschwer, hat der Kläger die Wahl, den geänderten Verwaltungsakt zum Gegenstand des Verfahrens zu machen (Klageänderung nach § 68 FGO) oder

gegen den Änderungsbescheid von Anfang an, also zunächst mit Einspruch, vorzugehen; das finanzgerichtliche Verfahren würde dann für die Dauer des Einspruchsverfahrens ausgesetzt (§ 74 FGO).

5. Die Verpflichtungsklage

Die Verpflichtungsklage ist gerichtet auf die gerichtliche Verurteilung der Finanzbehörde, einen Verwaltungsakt zu erlassen, den sie zunächst abgelehnt hat (Versagungsgegenklage) oder in Bezug auf den sie untätig geblieben ist (Untätigkeitsklage). Diese Form der Untätigkeitsklage, geregelt in § 40 I FGO, ist zu unterscheiden von der Untätigkeitsklage nach § 46 FGO; dort geht es um die Untätigkeit auf einen Einspruch, hier um die Untätigkeit auf einen Antrag auf Erlass eines Verwaltungsaktes. Anstelle der Versagungsgegenklage könnte theoretisch auch Anfechtungsklage gegen die Versagung ohne weitergehenden Verpflichtungsantrag erhoben werden. Eine solche isolierte Anfechtungsklage ist aber in der Regel unzulässig, weil es am Rechtsschutzinteresse fehlt; die Verpflichtungsgegenklage führt mit nur wenig mehr Aufwand zu einer vollständigen Entscheidung des Rechtsstreits; deswegen soll der Kläger sich nicht mit dem Minus der isolierten Anfechtungsklage begnügen können; bei dieser besteht das Risiko, dass die Verwaltung trotz der gerichtlichen Aufhebung ihrer ablehnenden Entscheidung dem Begehren des Klägers aus anderen Gründen nicht stattgibt.

Verwaltungsakte, auf deren Erlass Verpflichtungsklage erhoben werden kann, sind die Stundung, der Erlass, die Vornahme von Erstattung und Berichtigung (Letzteres fraglich, weil die Berichtigung z.Tl. nur deklaratorisch sein soll), die Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO), die Erteilung einer Zusage.

Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Verpflichtungsklage entsprechen im Übrigen denjenigen der Anfechtungsklage: Rechtsweg zu den Finanzgerichten, Klagebefugnis, Vorverfahren, Klagefrist.

Auf die Verpflichtungsklage ergeht entweder ein Vornahmemein nach § 101 FGO oder ein Bescheidungsmeinspruch nach § 102 FGO. Das Vornahmemein ergeht, wenn die Sache spruchreif ist, d.h. wenn das Gericht selbst abschließend entscheiden kann.

An der Spruchreife fehlt es, wenn der Sachverhalt noch weiterer Aufklärung bedarf oder wenn die Behörde ein Ermessen besitzt, welches das Gericht nicht übergehen darf. In diesen Fällen erfolgt keine Verurteilung zum Erlass eines Verwaltungsaktes, sondern eine Verurteilung, den Kläger nach Maßgabe der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu bescheiden. So kann wegen des dort nach h.M. bestehenden, eingeschränkten Ermessens das Gericht einen Billigkeitserlass nicht selbst aussprechen, selbst wenn die Behörde diesen Erlass ermessensfehlerhaft abgelehnt haben sollte.