

Leseprobe zu



Schaumburg/Hendricks

Steuerrechtsschutz

4. neu bearbeitete Auflage, 2018, 670 Seiten, gebunden, Handbuch, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-16567-3

79,80 €

Kapitel 1

Einführung

A. Steuerrechtsschutz	1.1	V. Rechtsschutz beim Europäischen Gerichtshof	1.21
B. Praxisüberblick über die wichtigsten förmlichen Rechtsbehelfe		VI. Rechtsschutz gegen internationale Doppelbesteuerung	1.23
I. Einspruchsverfahren	1.3	C. Entscheidungsparameter und Einzelabwägung	
II. Finanzgerichtliches Klageverfahren .	1.5	I. Motive für die Nutzung steuerlicher Rechtsbehelfe	1.26
III. Verfahren vor dem Bundesfinanzhof		II. Erwägungen gegen die Nutzung steuerlicher Rechtsbehelfe	1.34
1. Revisionsverfahren	1.12	III. Abwägung im Einzelfall	1.39
2. Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren	1.15		
IV. Anrufung des Bundesverfassungsgerichts	1.18		

Literatur: *Birk*, Die Finanzgerichtsbarkeit – Erwartungen, Bedeutung, Einfluss, DStR 2014, 65; *Mack*, Der Steueranwalt im Finanzgerichtsprozess, in FS Streck, 2011, S. 337; *Schmidt-Troje/Schaumburg*, Lohnt sich ein Verfahren vor den Finanzgerichten?, Stbg 2003, 154; *Seer*, Finanzrichterlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen, in FS Spindler, 2011, S. 219; *Spindler*, Der Anwalt als „Organ der Steuerrechtspflege“ und Interessenvertreter, in FS Streck, 2011, S. 417; *Tipke*, Zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht, StuW 2004, 3.

A. Steuerrechtsschutz

Steuerrecht ist Massenfallrecht. Die Vielzahl der von den Finanzbehörden zu treffenden Entscheidungen macht das **Steuerrecht in der Praxis fehleranfällig**. Zum Teil ist die richtige Rechtsanwendung und damit Einzelfallgerechtigkeit nur über den Weg förmlicher oder nicht förmlicher Rechtsbehelfe zu erreichen. Der Steuerpflichtige hat das verfassungsrechtlich verbürgte Recht, die staatliche Maßnahme gerichtlich überprüfen zu lassen (Art. 19 Abs. 4 GG). Der Steuerrechtsschutz ist insoweit verfassungsrechtlich verbürgt; häufig stellen Rechtsschutzmaßnahmen die einzige Möglichkeit des Steuerpflichtigen dar, eine gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen. 1.1

Gleichwohl scheuen viele Steuerpflichtige und ihre Berater die Nutzung steuerlicher Rechtsbehelfe. Hierfür besteht kein Anlass. Im Gegensatz zu anderen Staaten verfügt Deutschland seit langem über eine **etablierte Streitkultur in Steuersachen**. Im Regelfall werden Streitverfahren von den auf Behördenseite agierenden Beamten sachorientiert und konstruktiv behandelt. Oftmals sind zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung auch lediglich Rechtsfragen im Streit, bei denen die Finanzverwaltung ebenso wie der Steuerpflichtige ein Interesse an einer gerichtlichen Klärung hat. Nur im absoluten Ausnahmefall reagieren Finanzbeamte unprofessionell, wenn eine von ihnen geltend gemachte Steuerforderung gerichtlich überprüft werden soll. In noch selteneren Fällen eskaliert die Auseinandersetzung in eine emotionale Streiführung. Derartige Erwägungen sollten den Steuerpflichtigen jedoch nicht davon abhalten, eine gesetzeskonforme Besteuerung einzufordern. 1.2

B. Praxisüberblick über die wichtigsten förmlichen Rechtsbehelfe

I. Einspruchsverfahren

- 1.3 Hält der Steuerpflichtige einen Steuerbescheid für rechtswidrig, hat er zunächst die Möglichkeit, den Bescheid bei der Behörde, die diesen Steuerbescheid erlassen hat, mit dem Einspruch anzufechten. Durch das dem Gerichtsverfahren vorgeschaltete Einspruchsverfahren sollen die Gerichte entlastet werden (**Entlastungs- und Filterfunktion**). Darüber hinaus sollen die Behörden die Möglichkeit haben, ihren Steuerbescheid noch einmal selbst zu überprüfen (**Selbstkontrolle der Verwaltung**).
- 1.4 Von der Möglichkeit, gegen einen Steuerbescheid oder einen anderen Verwaltungsakt einer Finanzbehörde Einspruch einzulegen, **wird häufig Gebrauch** gemacht. Nach **Statistiken** des Bundesfinanzministeriums lag die Anzahl der Einsprüche in den letzten Jahren (2013 bis 2016) zwischen ca. 3,32 Mio. und ca. 4,23 Mio. pro Jahr. Diese Einsprüche sind sehr häufig von Erfolg gekrönt, so dass ein gerichtliches Verfahren vermieden werden kann. In ca. zwei Dritteln aller Fälle führt der Einspruch dazu, dass die angefochtene Maßnahme (z. B. der Steuerbescheid) antragsgemäß geändert wird¹. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Abhilfe auch darauf beruhen kann, dass erstmals im Einspruchsverfahren überhaupt Aufwendungen geltend gemacht wurden oder aber eine Steuererklärung abgegeben wurde. Zur durchschnittlichen Dauer von Einspruchsverfahren werden keine Statistiken veröffentlicht. Die Bearbeitungszeit hängt ganz maßgeblich von der Qualität der Begründung des Einspruchs sowie von der Arbeitsbelastung der zuständigen Beamten ab. In Fällen, in denen das Einspruchsverfahren nicht ruht oder ausgesetzt wurde, wird über den Einspruch erfahrungsgemäß innerhalb von drei bis zwölf Monaten nach Begründung des Einspruchs entschieden.

II. Finanzgerichtliches Klageverfahren

- 1.5 Wird dem Begehren des Steuerpflichtigen im Einspruchsverfahren nicht oder nicht vollständig entsprochen und erlässt die Finanzbehörde eine formelle Ablehnungsentscheidung in Form einer Einspruchsentscheidung, kann der Steuerpflichtige die Rechtmäßigkeit dieser Entscheidung durch ein Finanzgericht überprüfen lassen. Entscheidet die Behörde ohne Mitteilung eines sachlichen Grundes nicht in angemessener Frist über den Einspruch, kann der Steuerpflichtige, ohne das Einspruchsverfahren abzuschließen, dennoch Klage beim Finanzgericht erheben (Untätigkeitsklage). Will der Steuerpflichtige überhaupt kein Einspruchsverfahren durchführen, kann er mit Zustimmung der Finanzbehörde Sprungklage erheben. Diese empfiehlt sich jedoch nur, wenn es um reine Rechtsfragen geht.
- 1.6 Bei den Finanzgerichten handelt es sich um eigenständige, von den Finanzbehörden unabhängige Gerichte, die durch fachlich und persönlich unabhängige Richter, die nicht weisungsgebunden sind, über die Rechtmäßigkeit steuerbehördlicher Maßnahmen entscheiden. In Deutschland existieren insgesamt 18 Finanzgerichte.² Im Regelfall ist die Klage innerhalb eines

1 Nach der Statistik des Bundesfinanzministeriums lag die Abhilfequote in 2013 bei 64,2 %, in 2014 bei 67,8 %, in 2015 bei 64,5 % und in 2016 bei 63,5 %.

2 Geordnet nach Bundesländern: das Finanzgericht Baden-Württemberg (mit Sitz in Stuttgart und Außensenaten in Freiburg); das Finanzgericht München (mit Sitz in München und Außensenaten in Augsburg) und das Finanzgericht Nürnberg (für Bayern); das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (mit Sitz in Cottbus); das Finanzgericht Bremen; das Finanzgericht Hamburg; das Hessische Finanzgericht (mit Sitz in Kassel); das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (mit Sitz in Greifswald);

Monats nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung beim zuständigen Finanzgericht zu erheben. Welches Finanzgericht zuständig ist, richtet sich grundsätzlich nach der Behörde, die die angefochtene Einspruchsentscheidung erlassen hat.

Der Schriftsatz mit der **Erhebung der Klage** muss erkennen lassen, gegen welche behördliche Entscheidung sich die Klage richtet. Zudem muss bezeichnet werden, worin die Rechtsverletzung gesehen wird. Es ist nicht erforderlich, die Klage innerhalb der Monatsfrist zu begründen. Nach Eingang der Klage wird eine Frist zur Klagebegründung gesetzt. Im Regelfall sollte die Klage innerhalb von vier bis sechs Wochen nach Erhebung der Klage begründet werden. Allerdings wird die Begründungsfrist auf Antrag darüber hinaus verlängert. Wurde die Klage begründet, hat die Behörde die Möglichkeit der schriftlichen Stellungnahme. Zu den Äußerungen der Behörde kann wiederum der Steuerpflichtige Stellung nehmen. Im Regelfall ist die schriftliche Auseinandersetzung zwischen den Beteiligten ca. drei bis neun Monate nach Einreichung der Klagebegründung abgeschlossen. 1.7

Der weitere **Ablauf des Klageverfahrens** hängt sehr stark davon ab, um welche Fragen es in dem Rechtsstreit geht. Wird ausschließlich über Rechtsfragen gestritten und ist der Sachverhalt eindeutig, wird das Klageverfahren erfahrungsgemäß schneller beendet. Ist der Sachverhalt dagegen nicht klar und geht es deshalb zunächst um Sachverhaltsfragen, ist gegebenenfalls eine Beweisaufnahme durch das Gericht erforderlich. Diese erfolgt überwiegend durch die Vernehmung von Zeugen sowie durch Vorlage von Urkunden. In einzelnen Fällen werden auch Sachverständige zu Beweis Zwecken hinzugezogen. Häufig werden auch vom zuständigen Berichterstatter oder Einzelrichter **Erörterungstermine** durchgeführt, die in zahlreichen Fällen zur Erledigung des Verfahrens führen. Erledigt sich das Verfahren nicht im Vorfeld, entscheidet das Gericht durch Urteil darüber, ob die Klage zulässig und begründet ist. 1.8

Bei den 18 Finanzgerichten sind die Klageeingänge und Anträge auf einstweiligen Rechtsschutz seit Jahren deutlich rückläufig. So gingen in 2013 rd. 37.500, in 2014 rd. 35.900 und in 2015 rd. 35.000 neue Klagen ein.¹ Die bei Gericht neu eingehenden Anträge auf einstweiligen Rechtsschutz betrugen in 2013 rd. 6.900, in 2014 rd. 6.250 und in 2015 rd. 6.000. Die **Dauer eines Klageverfahrens** beträgt im bundesweiten Durchschnitt rund 14,3 Monate.² Bei Anträgen auf einstweiligen Rechtsschutz ist die Verfahrenslaufzeit mit durchschnittlich weniger als 4 Monaten deutlich kürzer.³ Die konkrete Länge des Verfahrens hängt sehr stark davon ab, vor 1.9

das Niedersächsische Finanzgericht (mit Sitz in Hannover); das Finanzgericht Düsseldorf, das Finanzgericht Köln und das Finanzgericht Münster (für Nordrhein-Westfalen); das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (mit Sitz in Neustadt an der Weinstraße); das Finanzgericht des Saarlandes (mit Sitz in Saarbrücken); das Sächsische Finanzgericht (mit Sitz in Leipzig); das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt (mit Sitz in Dessau-Roßlau); das Finanzgericht Schleswig-Holstein (mit Sitz in Kiel); das Finanzgericht Thüringen (mit Sitz in Gotha).

1 Vgl. dazu Geschäftsbericht der Finanzgerichte der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 2013 bis 2015, abgedruckt in EFG 2016, 957. Nach der Statistik des Bundesfinanzministeriums wurden gegen Finanzämter unter Zugrundelegung einer anderen statistischen Zählweise in 2013 in 61.137 Fällen, in 2014 in 61.958 Fällen, in 2015 in 59.830 Fällen und in 2016 in 61.018 Fällen Klage erhoben. Nach dieser Statistik wird in ca. 1,5 % aller Einspruchsverfahren Klage erhoben.

2 Vgl. hierzu die Veröffentlichung des Statistischen Bundesamts zur Rechtspflege durch Finanzgerichte, Fachserie 10 Reihe 2.5 betreffend das Jahr 2014, Wiesbaden 2016, dort S. 18, und Geschäftsbericht der Finanzgerichte der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 2013–2015, abgedruckt in EFG 2016, 957.

3 Vgl. dazu Geschäftsbericht der Finanzgerichte der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 2013–2015, abgedruckt in EFG 2016, 957.

welchem Finanzgericht geklagt wird. So lag die durchschnittliche Dauer eines finanzgerichtlichen Klageverfahrens vor dem Finanzgericht Hamburg in 2016 bei 8,2 Monaten, während ein finanzgerichtliches Klageverfahren vor dem Finanzgericht Sachsen-Anhalt im Schnitt 20,1 Monate dauerte.¹ Wird die Klage als zulässig qualifiziert, kann das Verfahren noch deutlich länger dauern. Beschränkt man die Betrachtung auf Klageverfahren, die durch ein Urteil oder einen Gerichtsbescheid abgeschlossen werden, bei denen die Klage als zulässig qualifiziert wird, lag die durchschnittliche Verfahrensdauer im Jahr 2016 bundesweit bei 21,5 Monaten.² Auch hier sind die Unterschiede zwischen den einzelnen Finanzgerichten erheblich: Während derartige Verfahren beim Finanzgericht Niedersachsen z. B. nach durchschnittlich 13,8 Monaten abgeschlossen wurden, liegt die durchschnittliche Verfahrensdauer beim Finanzgericht Sachsen-Anhalt im selben Erhebungszeitraum bei 32,7 Monaten.³ Die Verfahrensdauer hängt naturgemäß von der Arbeitsbelastung des zuständigen Senates oder Einzelrichters ab. Darüber hinaus wird die Dauer des Verfahrens davon bestimmt, ob Sachverhaltsfragen zu klären sind. Ist die Sachverhaltsaufklärung schwierig, zieht sich das Verfahren erfahrungsgemäß in die Länge. Auch die Komplexität der entscheidungsrelevanten Rechtsfragen wirkt sich erfahrungsgemäß auf die Dauer des Verfahrens aus. So ist beispielsweise bei einem Streit über die steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers mit einer kürzeren Verfahrensdauer zu rechnen, als etwa bei einem komplizierten Streit über eine spezielle Frage des Umwandlungssteuerrechts.

- 1.10 Da durch ein Urteil nicht zwingend Rechtsfrieden hergestellt wird, sind die Gerichte häufig bemüht, das Klageverfahren ohne Urteil zu beenden. Hat sich das Gericht eine Meinung gebildet, erhalten die Beteiligten häufig einen richterlichen Hinweis, wie derzeit die Rechtslage eingeschätzt wird. Halten die Richter die Klage ganz oder teilweise für erfolgversprechend, wird bei der Finanzbehörde angefragt, ob sie die angefochtene staatliche Maßnahme (z. B. den Steuerbescheid) von sich aus im Sinne des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise ändern will, um ein Urteil zulasten der Behörde zu vermeiden. Im umgekehrten Fall gibt das Gericht dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Klage zurück zu nehmen oder seinen Klageantrag entsprechend einzuschränken, um eine Klageabweisung zu vermeiden. Ca. zwei Drittel aller Verfahren enden auf diese Weise ohne Urteil aufgrund einer beiderseitigen Erledigungserklärung der Beteiligten oder aufgrund einer Klagerücknahme.⁴
- 1.11 Kommt es zu einem Urteil oder Gerichtsbescheid, was 2016 in 22,8 % der erhobenen Klagen der Fall war, kommt es in ca. 20 % der Fälle zu einer Entscheidung ganz oder teilweise im Sinne des Steuerpflichtigen.⁵ Immerhin wird in rund 20 % der Urteile die Klage als unzuläs-

1 Vgl. Veröffentlichung des Statistischen Bundesamts zur Rechtspflege durch Finanzgerichte, Fachserie 10 Reihe 2.5 betreffend das Jahr 2016, Wiesbaden 2017, dort S. 18.

2 Veröffentlichung des Statistischen Bundesamts zur Rechtspflege durch Finanzgerichte, Fachserie 10 Reihe 2.5 betreffend das Jahr 2016, Wiesbaden 2017, dort S. 19.

3 Veröffentlichung des Statistischen Bundesamts zur Rechtspflege durch Finanzgerichte, Fachserie 10 Reihe 2.5 betreffend das Jahr 2016, Wiesbaden 2017, dort S. 19 f.

4 Vgl. Veröffentlichung des Statistischen Bundesamts zur Rechtspflege durch Finanzgerichte, Fachserie 10 Reihe 2.5 betreffend das Jahr 2016, Wiesbaden 2017, dort S. 16. Hiernach wurden im Jahr 2014 bundesweit 32,8 % durch Rücknahme der Klage abgeschlossen, in 33,2 % der Fälle wurde das Klageverfahren durch Erledigung nach Ergehen eines Abhilfebescheides oder Teilabhilfebescheides eingestellt.

5 Vgl. zur bundesweiten Statistik für 2016 Veröffentlichung des Statistischen Bundesamts zur Rechtspflege durch Finanzgerichte, Fachserie 10 Reihe 2.5 betreffend das Jahr 2016, Wiesbaden 2017, dort S. 16. Danach wurde, soweit ein Urteil oder ein Gerichtsbescheid erging, der Klage in 10,1 % der Fälle vollumfänglich, in 9,8 % der Fälle zumindest teilweise stattgegeben.

sig abgewiesen.¹ Dass Steuerpflichtige häufiger verlieren als obsiegen, hängt zum einen damit zusammen, dass die Finanzverwaltung in etlichen Fällen vor Ergehen eines Urteils der Klage ganz oder teilweise abhilft. Zum anderen ist aber ebenfalls von Bedeutung, wie auch die hohe Zahl der unzulässigen Klagen zeigt, dass vor den Finanzgerichten kein Beraterzwang besteht. Viele Steuerpflichtige klagen, ohne sich dabei fachkundig von einem erfahrenen Rechtsanwalt oder Steuerberater vertreten zu lassen.

III. Verfahren vor dem Bundesfinanzhof

1. Revisionsverfahren

Endet das Klageverfahren durch Urteil und hält die unterlegene Seite das Urteil für fehlerhaft, kann es vor dem BFH mit der Revision angefochten werden, wenn das Finanzgericht die Revision zum BFH zugelassen hat. Vor dem BFH herrscht Vertretungszwang. Es kann ausschließlich gerügt werden, dass das Finanzgericht Rechtsfragen falsch beurteilt hat. Dabei muss die **Verletzung von Bundesrecht** gerügt werden. Im Revisionsverfahren kann grundsätzlich nicht geltend gemacht werden, das Finanzgericht sei von einem falschen Sachverhalt ausgegangen. Hält der unterlegene Beteiligte den vom Finanzgericht angenommenen Sachverhalt für unzutreffend, kann er eine Aufhebung des Urteils nur dann erreichen, wenn er dem BFH darlegt, dass das Urteil unter Verstoß gegen Prozessvorschriften zustande gekommen ist („Rüge eines Verfahrensfehlers“). Bejaht der BFH einen solchen Verfahrensfehler wird der Rechtsstreit im Regelfall an das Finanzgericht zurückverwiesen. Das erstinstanzliche Verfahren muss in diesen Fällen erneut durchgeführt werden. 1.12

Die Frist zur Erhebung der Revision endet einen Monat nach Zustellung des finanzgerichtlichen Urteils. Die Revision ist zwei Monate nach Bekanntgabe des finanzgerichtlichen Urteils zu begründen. Die Begründungsfrist kann verlängert werden. Die Gegenseite (der „Revisionsbeklagte“) hat die Möglichkeit, zur Revisionsbegründung Stellung zu nehmen. Im Regelfall beschränkt sich das schriftliche Verfahren auf zwei bis drei Schriftsätze.² Das Revisionsverfahren endet im Regelfall durch Urteil, welches der jeweils zuständige Senat im Anschluss an eine mündliche Verhandlung spricht. Zum Teil machen die Senate von der Möglichkeit Gebrauch, ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid zu entscheiden. Ein Gerichtsbescheid gilt jedoch als nicht ergangen, wenn einer der Beteiligten innerhalb eines Monats nach Zustellung des Gerichtsbescheids mündliche Verhandlung beantragt. 1.13

Im Jahr 2016 haben die elf Senate des BFH insgesamt 609 Revisionsverfahren erledigt. Soweit in der Sache zu entscheiden war, lag die **durchschnittliche Dauer** eines Revisionsverfahrens gerechnet von der Revisionseinlegung bis zur Entscheidung über die Revision bei 18 Monaten. Von den in 2016 gerichtlich beschiedenen Revisionen wurden 3,1 % als unzulässig verworfen, 33,4 % waren unbegründet und 46,3 % waren von Erfolg gekrönt.³ 1.14

¹ Vgl. Geschäftsbericht für die Finanzgerichte der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 2013–2015, abgedruckt in EFG 2016, 957.

² Im Regelfall bleibt es bei der Revisionsbegründung und einer einmaligen Erwiderung des Revisionsbeklagten.

³ Vgl. Jahresbericht des Bundesfinanzhofs für 2016, S. 23.

2. Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren

- 1.15 Endet das finanzgerichtliche Klageverfahren durch Urteil und hat das Finanzgericht die Revision nicht zugelassen, kann der unterlegene Beteiligte beim BFH Nichtzulassungsbeschwerde einlegen. Eine solche Beschwerde hat dann Erfolg, wenn der Unterlegene darlegen kann, dass das **Finanzgericht die Revision eigentlich hätte zulassen müssen**. Er muss darlegen, dass für den Rechtsstreit eine Rechtsfrage entscheidungserheblich war, die der BFH bislang nicht geklärt hat („grundsätzliche Bedeutung“) oder abweichend vom Finanzgericht beurteilt hat („Divergenz“). Eine Nichtzulassungsbeschwerde hat auch dann Erfolg, wenn dem BFH dargelegt werden kann, dass das Urteil unter **Verstoß gegen Bestimmungen des Prozessrechts** zustande gekommen ist („Rüge eines Verfahrensfehlers“).
- 1.16 Die Frist zu Erhebung der Nichtzulassungsbeschwerde endet einen Monat nach Zustellung des finanzgerichtlichen Urteils. Die Beschwerde ist im Grundsatz zwei Monate nach Bekanntgabe des finanzgerichtlichen Urteils zu begründen. Über eine Nichtzulassungsbeschwerde entscheidet der BFH durch Beschluss. Der zuständige Senat prüft zunächst die Zulässigkeit der Beschwerde. Fehlt es hieran, wird die Beschwerde als unzulässig verworfen. Eine Unzulässigkeit wird regelmäßig schon dann angenommen, wenn es dem Beschwerdeführer evident nicht gelungen ist, die vorgehend beschriebenen Darlegungsanforderungen zu erfüllen. Eine zulässige aber unbegründete Beschwerde wird vom BFH „als unbegründet zurückgewiesen“. Mit der Ablehnung der Beschwerde durch den BFH wird das erstinstanzliche Urteil rechtskräftig. Hat die Nichtzulassungsbeschwerde mit Rücksicht auf einen Verfahrensfehler Erfolg, wird das erstinstanzliche Urteil aufgehoben; der Rechtsstreit wird an das Finanzgericht zurückverwiesen. Hat die Beschwerde aus anderen Gründen Erfolg (z. B. wegen Divergenz oder wegen grundsätzlicher Bedeutung), wird der Streit als Revisionsverfahren vor dem BFH fortgesetzt.
- 1.17 Die **Verfahrensdauer** ist kürzer als bei Revisionsverfahren. Im Durchschnitt entscheidet der BFH über eine Nichtzulassungsbeschwerde innerhalb von sechs Monaten nach Erhebung der Beschwerde. Statistisch gesehen sind die Erfolgsquoten ernüchternd. Im Jahr 2016 hat der BFH von den beschiedenen Nichtzulassungsbeschwerden 41,95 % als unzulässig verworfen und 37,38 % als unbegründet. Lediglich 14,36 % der Beschwerden waren von Erfolg gekrönt, was aber nicht bedeutet, dass der dann zugelassenen Revision auch tatsächlich Erfolg beschieden ist.

IV. Anrufung des Bundesverfassungsgerichts

- 1.18 Grundrechtsverletzungen werden wie alle anderen Rechtsverletzungen auch bereits im Rechtsbehelfsverfahren gerügt. Hierauf sollten der Steuerpflichtige bzw. sein Berater bereits im Klageverfahren achten. Hält das Finanzgericht oder der BFH einen Verfassungsverstoß für gegeben, muss das Verfahren ausgesetzt und gemäß Art. 100 GG eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eingeholt werden.
- 1.19 Hat der Steuerpflichtige mit den dargestellten Rechtsbehelfen keinen Erfolg, kann er nach Ausschöpfung des Rechtsweges – ggf. einschließlich einer Anhörungsrüge – im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde auch das Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe anrufen. Diese Möglichkeit steht außerhalb des normalen Instanzenzuges; das Bundesverfassungsgericht ist also nicht etwa eine Superrevisionsinstanz. Eine solche Verfassungsbeschwerde macht nur dann Sinn, wenn der Steuerpflichtige die Verletzung von spezifischem Verfassungsrecht, also eine Grundrechtsverletzung darlegen kann und diese auch möglich erscheint. Die Verfassungsbeschwerde muss innerhalb eines Monats nach Zustellung der letzten gerichtlichen

Entscheidung erhoben und auch begründet werden. Verfassungsbeschwerden gegen Entscheidungen eines Finanzgerichts oder des BFH waren in der Vergangenheit selten von Erfolg gekrönt.

Die Länge eines Verfassungsbeschwerdeverfahrens hängt sehr von der Konstellation des Einzelfalls ab. Während über einige Verfassungsbeschwerden bereits innerhalb weniger Monate entschieden wird, sind Verfassungsbeschwerden mit besonderer Breitenwirkung oft mehrere Jahre anhängig. 1.20

V. Rechtsschutz beim Europäischen Gerichtshof

Will sich der Steuerpflichtige gegen die Unvereinbarkeit von gesetzlichen Normen mit Unionsrecht oder beispielsweise die Verletzung von europäischen Grundfreiheiten wenden, so muss er dies bereits im Rechtsbehelfsverfahren vorbringen und seine Argumentation entsprechend einrichten. Hierauf sollten der Steuerpflichtige bzw. sein Berater bereits im Klageverfahren achten. Hält das Finanzgericht einen Verstoß gegen Europarecht für gegeben, so kann es das Verfahren aussetzen und die Sache dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen; es ist hierzu aber nicht verpflichtet. Der BFH muss die Sache dagegen dem Europäischen Gerichtshof vorlegen, wenn er der Auffassung ist, dass die Maßnahme der Finanzverwaltung gegen europäische Grundfreiheiten verstößt. 1.21

Der Steuerpflichtige selbst kann den Europäischen Gerichtshof in Luxemburg nicht unmittelbar anrufen. 1.22

VI. Rechtsschutz gegen internationale Doppelbesteuerung

Kommt es bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt zu einer internationalen Doppelbesteuerung, kann der Steuerpflichtige versuchen, sich mit den vorgehend dargestellten Rechtsbehelfen (insbesondere Einspruchsverfahren und Klageverfahren) hiergegen zu wehren. In Fällen, in denen nicht mit letzter Sicherheit festgestellt werden kann, welcher Staat das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen unzutreffend anwendet, besteht die Gefahr, dass nationale Streitverfahren ohne Erfolg bleiben. Denn abkommensrechtlich ist es nicht ausgeschlossen, dass die nationalen Gerichte divergierende Maßstäbe anlegen und den jeweiligen Steuerbescheid als rechtmäßig qualifizieren. In diesen Fällen sollte der Steuerpflichtige – gegebenenfalls parallel zu nationalen Rechtsbehelfen – einen Antrag auf Durchführung eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens oder – soweit möglich – eines zwischenstaatlichen Schiedsverfahrens stellen. 1.23

Alle von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sehen (mindestens) die Durchführung eines **zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens** vor. In den meisten Abkommen muss der Steuerpflichtige das Verständigungsverfahren spätestens drei Jahre nach Eintritt der Doppelbesteuerung beantragen (nach wenigen Abkommen beträgt die Frist zwei oder vier Jahre)¹. Auf den Antrag des Steuerpflichtigen hin bemühen sich die zuständigen Behörden der betroffenen Staaten, die Doppelbesteuerung im Rahmen zwischenstaatlicher Konsultationen in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen (eigentliches Verständigungsverfahren). In Deutschland ist der Antrag auf Einleitung eines solchen Verfahrens in aller Regel beim Bundeszentralamt für Steuern in Bonn zu stellen. Ein Anspruch darauf, dass die Doppel- 1.24

¹ Einzelne Abkommen enthalten gar keine Antragsfrist.

besteuerung im Rahmen des Verständigungsverfahrens beseitigt wird, besteht nicht. In der Mehrzahl der Fälle, in denen die deutsche Finanzverwaltung an einem zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren beteiligt ist, kommt es jedoch zu einer zwischenstaatlichen Einigung, durch welche die Doppelbesteuerung beseitigt oder jedenfalls abgemildert wird.

- 1.25 Das Risiko, dass es bei der Doppelbesteuerung bleibt, wird minimiert, wenn der Steuerpflichtige nach den einschlägigen Rechtsgrundlagen auch die Einleitung eines **zwischenstaatlichen Schiedsverfahrens** beantragen kann. Ist ein solches Schiedsverfahren vorgesehen, wird über den Besteuerungskonflikt durch den Schiedsspruch einer unabhängigen Stelle entschieden. Der Schiedsspruch urteilt über die zutreffende abkommensrechtliche Beurteilung des fraglichen Sachverhalts. Er ist für beide Staaten verbindlich. Dieses Verfahren gewährleistet, dass eine abkommenswidrige Besteuerung auf jeden Fall beseitigt wird. Bislang ist die Durchführung eines Schiedsverfahrens noch in recht wenigen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen. In Bezug auf die Gewinnabgrenzung zwischen nahestehenden Personen sowie für die Abgrenzung von Stammhaus und Betriebsstätte sieht jedoch die EU-Schiedsverfahrenskonvention auf Antrag des Steuerpflichtigen die zwingende Durchführung eines Schiedsverfahrens vor, wenn die abkommenswidrige Besteuerung zuvor nicht durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden konnte. In ihrem Anwendungsbereich ist die EU-Schiedsverfahrenskonvention eine wichtige Rechtsgrundlage zur Bekämpfung der Doppelbesteuerung für innereuropäische Sachverhalte. Die Konvention hat sich in der Praxis nachhaltig bewährt.

C. Entscheidungsparameter und Einzelabwägung

I. Motive für die Nutzung steuerlicher Rechtsbehelfe

- 1.26 Die Gründe für die Nutzung steuerlicher Rechtsbehelfe können vielfältig sein. Im Regelfall geht es dem Steuerpflichtigen um die **Minderung der Steuerlast**: Mit einem Rechtsbehelf ist die Chance verbunden, eine gegen ihn geltend gemachte Steuerforderung abzuwehren. Dies gilt auch dann, wenn mit dem fraglichen Steuerverwaltungsakt lediglich mittelbar Steuerforderungen verbunden sind (wie beispielsweise bei Feststellungsbescheiden, insbesondere Verlustfeststellungsbescheiden).
- 1.27 Motiv für einen Steuerrechtsstreit kann auch sein, **Rechtsklarheit hinsichtlich der Behandlung eines bestimmten Sachverhaltes** zu erreichen. Gerade bei Dauersachverhalten, bei denen die steuerliche Behandlung vom Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde unterschiedlich beurteilt wird, kann eine gerichtliche Klärung zweckmäßig sein. Zwar entfaltet ein finanzgerichtliches Urteil keine Bindungswirkung für zukünftige Zeiträume; da die Beteiligten in nachfolgenden Jahren mit einer entsprechenden Entscheidung rechnen dürfen, entsteht so eine über das jeweilige Streitjahr hinausgehende (faktische) Bindungswirkung.
- 1.28 In bestimmten Fällen ist es sinnvoll, dass der Steuerpflichtige durch die Nutzung des Rechtsbehelfs seine **Abwehrbereitschaft unterstreicht**. In diesen Fällen greift der Steuerpflichtige zum Rechtsbehelf und verspricht sich hiervon – zu Recht oder zu Unrecht – eine Ausstrahlungswirkung auf andere finanzbehördliche Entscheidungen. Er signalisiert, dass er bereit ist, finanzbehördliche Maßnahmen gerichtlich auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüfen zu lassen.
- 1.29 Bisweilen wird ein steuerlicher Rechtsbehelf dazu genutzt, **Verhandlungspotential („Verhandlungsmasse“)** zu schaffen. In seiner Erwartung ist mit dem Rechtsbehelf aus Sicht der

Finanzverwaltung ein gewisser Lästigkeitswert verbunden, der im Rahmen der Verhandlungen über andere Streitthemen argumentativ verwertet werden soll.

Nicht selten soll durch die Einlegung eines Rechtsbehelfs ein bestimmter Steuerverwaltungsakt oder ein bestimmtes Verfahren offengehalten werden. Das Bedürfnis für einen derartigen **vorsorglichen Steuerstreit** resultiert regelmäßig daraus, dass der Steuerpflichtige oder seine Berater nicht in der Lage waren, die Zweckmäßigkeit eines Rechtsbehelfs vor Ablauf der jeweiligen Rechtsbehelfsfrist mit der nötigen Sicherheit zu beurteilen. Dies kann daran liegen, dass etwa ein Betriebsprüfungs- oder Steuerfahndungsbericht noch abschließend auszuwerten ist, kann aber auch darin wurzeln, dass die maßgebende Rechtslage noch nicht höchststrichterlich geklärt ist, mit der Folge, dass die Erfolgsaussichten nicht abschließend geklärt werden konnten. 1.30

Des Öfteren liegt die Motivation für die Nutzung steuerlicher Rechtsbehelfe **außerhalb des eigentlichen Steuerrechts**. So kann ein Steuerstreit geboten sein, um das Bestehen oder Nichtbestehen des Steueranspruchs für Zwecke eines etwaigen Haftungsanspruchs gegen den steuerlichen Berater des Steuerpflichtigen zu klären. Steht ein Haftungsanspruch des steuerlichen Beraters im Raume, bestehen die Haftpflichtversicherer regelmäßig darauf, alle Rechtsbehelfe gegen die betroffene Steuerforderung auszuschöpfen. 1.31

Daneben werden steuerliche Rechtsbehelfe häufig mit Rücksicht auf ein **laufendes Steuerstraßverfahren** geführt. Durch den Rechtsbehelf signalisiert der Steuerpflichtige, dass er begründete Zweifel an der geltend gemachten Steuerforderung hegt. Hat der steuerliche Rechtsbehelf Erfolg, fällt es den Strafverfolgungsbehörden schwer, den Vorwurf einer Steuerverkürzung (und damit einen zentralen Bestandteil des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung) aufrechtzuhalten. Selbst wenn dem steuerlichen Rechtsbehelf der Erfolg versagt geblieben ist, können aus dem Verfahren im Einzelfall Argumente abzuleiten sein, warum der Beschuldigte jedenfalls ohne Hinterziehungsvorsatz (subjektiver Tatbestand) gehandelt hat. Dies gilt insbesondere, wenn aus dem Steuerstreit erkennbar wird, dass es sich um eine komplizierte und vom Laien nicht ohne weiteres zu beurteilende Rechtslage handelt. 1.32

Häufig wird ein Steuerrechtsstreit auch nur geführt, um hierdurch einen **Zahlungsaufschub zu erreichen**. Verfügt der Steuerschuldner nicht über ausreichende Liquidität zur Begleichung der festgesetzten Steuern und kann er diese Liquidität auch nicht kurzfristig im Wege einer Fremdfinanzierung bereitstellen, dann kann ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zweckmäßig sein. Dieser wiederum hat ausschließlich dann Aussicht auf Erfolg, wenn der fragliche Bescheid mit einem Einspruch bzw. einer Klage angefochten wurde (§ 361 Abs. 2 Satz 1 AO bzw. § 69 Abs. 2 FGO). Der mit einem derartigen Steuerstreit verbundene **Zeitgewinn** wird allerdings nur dann erreicht, wenn die übrigen Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung vorliegen. Das Gesetz fordert ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts. Auch ohne ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit kann eine Aussetzung erfolgen, wenn die Vollziehung des Verwaltungsakts für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Als Alternative zu einem Steuerstreit, der auf die Erreichung eines Zahlungsaufschubs gerichtet ist, kommt in geeigneten Fällen ein Stundungsantrag in Betracht. 1.33

II. Erwägungen gegen die Nutzung steuerlicher Rechtsbehelfe

- 1.34 Gegen ein Steuerstreitverfahren kann sprechen, dass ein solches Verfahren mit **Aufwand** verbunden ist. Selbst wenn sich der Steuerpflichtige durch einen Verfahrensbevollmächtigten vertreten lässt, um auf diesem Wege zu verhindern, **eigene Ressourcen** zu binden, bleibt der Steuerstreit für ihn mit einem **Kostenrisiko** verbunden. Denn der Verfahrensbevollmächtigte wird seinen Vergütungsanspruch unabhängig vom Ausgang des Steuerstreits beanspruchen. Hinzu kommen Gerichtsgebühren. Während das behördliche Einspruchsverfahren keine Gebühren auslöst, entstehen im Rahmen eines regulären erstinstanzlichen Klageverfahrens vor einem Finanzgericht im Regelfall vier Gerichtsgebühren, für ein Revisionsverfahren vor dem BFH gar fünf Gerichtsgebühren. Im Regelfall hat der Beteiligte die Gerichtskosten zu tragen, der am Ende des Steuerrechtsstreits schlussendlich unterliegt (vgl. § 135 Abs. 1 FGO).
- 1.35 Nur in wenigen Fallkonstellationen ist der Ausgang eines Steuerstreits sicher prognostizierbar. Daher ist ein Steuerstreit im Regelfall bis zu seinem Abschluss mit einem Verlust an Rechts- und Planungssicherheit verbunden. Die Bestandskraft des angefochtenen Steuerbescheides ist – mindestens punktuell – gehemmt, so dass bis auf weiteres unklar ist, mit welcher Steuerbelastung endgültig zu rechnen ist. Die Erlangung von **Sicherheit hinsichtlich der endgültigen Steuerbelastung** wird durch den Steuerstreit **hinausgeschoben**. Da auch die Finanzverwaltung daran interessiert ist, das fragliche Besteuerungsverfahren endgültig abschließen zu können, kommt es häufig im Vorfeld eines Steuerstreits – z. B. im Rahmen einer Außenprüfung – zu einer einvernehmlichen Lösung, durch die eine gerichtliche Auseinandersetzung vermieden werden kann.
- 1.36 Auch kann ein Steuerstreit das Risiko mit sich bringen, dass der Rechtsbehelf schlussendlich zu einer höheren Steuerbelastung führt. Das **Risiko einer „Verböserung“** besteht nur im Einspruchsverfahren; im Klageverfahren ist eine Verböserung ausgeschlossen. Die Verböserung im Einspruchsverfahren kann der Einspruchsführer aber regelmäßig verhindern. Denn vor „Verböserung“ muss die Finanzbehörde den Einspruchsführer auf eine geplante Verböserung hinweisen. Der Steuerpflichtige kann den Einspruch mit Rücksicht auf diesen Hinweis zurücknehmen und hierdurch eine Schlechterstellung im Einspruchsverfahren endgültig verhindern.¹ In einem finanzgerichtlichen Klageverfahren ist es dem Gericht untersagt, den Kläger in Bezug auf den streitgegenständlichen Bescheid schlechter zu stellen, als er vor dem gerichtlichen Urteil stand.²
- 1.37 Dass ein Steuerstreit für den Steuerpflichtigen gleichwohl zu einer insgesamt höheren Steuerbelastung führt, ist trotz der vorgehend dargestellten Regelungen zur Verböserung nicht von vornherein gänzlich ausgeschlossen. Dies gilt zunächst **für das Streitjahr selbst**. Erkennt die Finanzbehörde im Rahmen der durch den Steuerstreit ausgelösten **vertieften Bearbeitung des Falles** oder auch aufgrund eines – ggf. beiläufigen – richterlichen Hinweises, dass die fraglichen Steuern bislang zu niedrig festgesetzt wurden und sind die **Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift** gegeben (z. B. für eine Steuererhöhung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO), kann der Steuerpflichtige eine solche letztlich durch den Steuerstreit ausgelöste Mehrbelastung kaum verhindern. Das Gericht selbst kann im Übrigen in diesen Fällen bis zur Höhe des begründeten Klageantrages saldieren und die Klage im Ergebnis abweisen.³

1 Hierzu ausführlich Rz. 2.160.

2 Hierzu ausführlich Rz. 3.1032.

3 Hierzu ausführlich Rz. 3.1034.

Aber auch wenn der Steuerpflichtige im Steuerstreit obsiegt, kann sich eine Mehrbelastung daraus ergeben, dass die Finanzverwaltung die im Rechtsbehelfsverfahren bestätigte Sicht der Dinge unter Berufung auf § 174 Abs. 4 AO auf andere Besteuerungszeiträume überträgt, in denen diese Sicht zu einer höheren Steuerbelastung führt. Die Folgen dieser Berichtigungsvorschrift werden in der Praxis häufig übersehen, teilweise aber auch überschätzt. Diese Bestimmung kann im Einzelfall dazu führen, dass **die steuerliche Gesamtbelastung in Folge des Steuerstreits steigt**, obwohl der Steuerpflichtige sich innerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens mit seiner Rechtsansicht durchsetzen konnte. Einen Verböserungshinweis für derartige Steuerermehrbelastungen hält die Rechtsprechung für entbehrlich.¹ Ob im konkreten Einzelfall das Risiko einer solchen steuerstreitbedingten Mehrbelastung besteht, lässt sich in aller Regel im Vorfeld des Steuerstreits sehr gut einschätzen. Das Risiko besteht insbesondere bei Dauer-sacherhalten, bei denen die Anwendung der streitigen Rechtsnorm aus Sicht des Steuerpflichtigen zum Teil mit Vorteilen und zum Teil mit Nachteilen verbunden ist. 1.38

III. Abwägung im Einzelfall

Unter Beachtung der vorgenannten Motive und Entscheidungskriterien ist das Für und Wider eines Steuerstreits gegeneinander abzuwägen². In den meisten Fällen kann die Entscheidung für oder gegen einen Steuerstreit **auf Basis einer rationalen Analyse** getroffen werden. Wenn es dem Steuerpflichtigen primär darum geht, sich erfolgreich gegen einen Akt der Finanzverwaltung zu wehren, ist eine Einschätzung zu den Erfolgsaussichten des potenziellen Rechtsbehelfs gefragt. Geht es hierbei – wie häufig – allein um Sachverhaltsfragen, ist vorab zu klären, welche Beweismittel beschafft und in das Verfahren eingeführt werden können. Unter Beachtung der Beweis(last)regeln kann sehr häufig eine professionelle Prognose zu den Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs angestellt werden. Ist nicht der Sachverhalt streitig, sondern die auf den unstreitigen Sachverhalt anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen, dann ist auch hierzu im Regelfall eine mehr oder weniger belastbare Prognose zu den Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs möglich.³ Handelt es sich um einen Rechtsbehelf, über den eine Behörde zu entscheiden hat, kommt den einschlägigen Verwaltungsanweisungen zentrale Bedeutung zu. Im Rahmen gerichtlicher Verfahren ist die Prognoseentscheidung vor allem unter Berücksichtigung veröffentlichter Rechtsprechung zu treffen. Aber auch eine Analyse der einschlägigen Fachliteratur ist regelmäßig geboten. Da sich der zuständige Senat des Finanzgerichts oder des BFH zum fraglichen Thema gegebenenfalls im Rahmen einer veröffentlichten Entscheidung bereits geäußert haben könnte, sollte vor Klageerhebung zwingend berücksichtigt werden, welcher Senat nach dem Geschäftsverteilungsplan über den Streit zu entscheiden hat. 1.39

1 BFH v. 5.5.2011 – V R 45/09, BFH/NV 2011, 1655; v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637.

2 Hierzu auch *Schmidt-Troje/Schaumburg*, Stbg 2003, 154 ff.

3 Vgl. *Birk*, DStR 2014, 65 (68).