



Gerichtlicher Rechtsschutz im Steuerrecht

Finanzgerichtsordnung

vorlesungsbegleitendes Skript

Sommersemester 2011

Dr. Matthias Loose
Richter am Finanzgericht

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Zulässigkeit der Klage
- III. Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren
- IV. Vorbereitung der mündlichen Verhandlung
- V. Mündliche Verhandlung und Entscheidung
- VI. Verfahren im vorläufigen Rechtsschutz
- VII. Verfahren vor dem Bundesfinanzhof
- VIII. Rechtsschutz durch das Bundesverfassungsgericht
- IX. Rechtsschutz durch den Europäischen Gerichtshof

I. Einleitung

Art 19 GG gewährleistet ein subjektives Recht auf Rechtsschutz gegenüber Rechtsverletzungen durch die öffentliche Gewalt. Er garantiert umfassenden, lückenlosen Rechtsschutz und somit eine umfassende Überprüfung des Verwaltungshandelns in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht. Akte öffentlicher Gewalt sind insbesondere Verwaltungsakte, durch die die Exekutive (z.B. die Finanzverwaltung) tätig wird. Diese Rechtsweggarantie (vgl. Seer in StuW '01, S.3) ist Ausfluss des **Rechtsstaatsprinzips** und der Gewaltenteilung.

Verfassungsrechtliche Grundlage für das Gerichtssystem ist Art. 95 GG. Nach dieser Norm errichtet der Bund für die Gebiete der ordentlichen, der Verwaltungs-, der Finanz-, der Arbeits- und der Sozialgerichte

den Bundesgerichtshof (BGH),
das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG),
den **Bundesfinanzhof (BFH)**,
das Bundesarbeitsgericht (BAG) und
das Bundessozialgericht (BsozG).

Gerichtszweige:

BGH	BAG	BVerwG	BsozG	BFH
OLG	LAG	OVG	LSG	FG
LG		VG		
AG	ArbG		SozG	

Das Bundesverfassungsgericht ist Verfassungsorgan und nicht etwa ein „oberstes“ Bundesgericht.

Die **verfahrensrechtlichen Grundlagen** für den Finanzgerichtsprozess sind in der Finanzgerichtsordnung (**FGO**) geregelt. Die Finanzgerichtsbarkeit wird durch unabhängige, von den Verwaltungsbehörden getrennte, besondere Verwaltungsgerichte ausgeübt. Unabhängig davon ist dagegen die politische Verwaltung der Finanzgerichte in den Bundesländern unterschiedlich geregelt (Anbindung beim Justiz- oder Finanzministerium).

Die Finanzgerichtsbarkeit hat als einzige Gerichtsbarkeit einen **zweistufigen Aufbau**. In den Bundesländern gibt es Finanzgerichte (in NRW in Köln, Düsseldorf und Münster) als sog. Tatsacheninstanzen. Der Bundesfinanzhof in München ist reine Revisionsinstanz, d.h. der Bundesfinanzhof ist an die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts gebunden (Tipke/Lang, § 22, Rz. 60).

Beim **Finanzgericht** entscheiden Senate. Dies ist der sog. Spruchkörper. Der Senat beim Finanzgericht besteht aus drei Berufsrichtern und zwei ehrenamtlichen Richtern, die aus völlig unterschiedlichen Berufsgruppen kommen können. Der Senat kann den Rechtsstreit dem Berichterstatter als Einzelrichter übertragen, wenn die Rechtssache

1. keine besonderen Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweist, und
2. keine grundsätzliche Bedeutung hat (§ 6 FGO).

Ferner kann der Vorsitzende oder an seiner Stelle der Berichterstatter als Einzelrichter entscheiden, wenn die Beteiligten damit ausdrücklich einverstanden sind (§ 79a Abs. 3 und Abs. 4 FGO; sog. konsentierter Einzelrichter; s.a. Loose, Der Einzelrichter im finanzgerichtlichen Verfahren, AO-StB 2009, 52).

Beim **Bundesfinanzhof** entscheiden ebenfalls Senate, die jedoch aus fünf Berufsrichtern bestehen. Bei Beschlüssen ohne mündliche Verhandlung entscheidet der

Senat in der Besetzung mit drei Berufsrichtern. Einzelrichterentscheidungen gibt es beim Bundesfinanzhof ebenso wenig wie die Mitwirkung ehrenamtlicher Richter.

II. Zulässigkeit der Klage

Bevor das Finanzgericht über die Begründetheit einer Klage entscheidet, muss es zunächst die Zulässigkeit der Klage von Amts wegen feststellen (sog. Sachentscheidungsvoraussetzungen). Die Voraussetzungen müssen spätestens im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vorliegen. Man unterscheidet zwischen allgemeinen Sachentscheidungsvoraussetzungen, die bei jeder Klage gegeben sein müssen und klageartspezifische Sachentscheidungsvoraussetzungen, die in den einzelnen Klagearten zusätzlich erfüllt sein müssen.

1. Allgemeine Zulässigkeitsvoraussetzungen

(Tipke/Lang, § 22, Rz. 89 ff.)

a) Finanzrechtsweg

Die Finanzgerichte sind **besondere Verwaltungsgerichte** (§ 1 FGO). Daher ist zunächst immer zu prüfen, ob der Finanzrechtsweg oder der Rechtsweg zu den allgemeinen Verwaltungsgerichten in einem konkreten Rechtsstreit gegeben ist. Der allgemeine Verwaltungsgerichtsweg ist in allen öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten nichtverfassungsrechtlicher Art gegeben, soweit die Streitigkeiten nicht durch Bundesgesetz ausdrücklich einem anderen Gericht zugewiesen sind (§ 40 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Ein solches Bundesgesetz ist § 33 FGO. Er enthält (anders als bei § 40 Abs. 1 Satz 1 VwGO) für die Verweisung zum FG keine Generalklausel. Dies erklärt sich durch die Funktion des Finanzrechtsweges als abdrängende Sonderzuweisung. § 33 FGO stellt demnach eine Ausnahme zu § 40 Abs. 1 Satz 1 VwGO dar.

Nach § 33 FGO ist der Finanzrechtsweg gegeben

1. in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden,
2. in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über die Vollziehung von Verwaltungsakten in anderen als den in Nummer 1 bezeichneten Angelegenheiten, soweit die Verwaltungsakte durch Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden nach den Vorschriften der Abgabenordnung zu vollziehen sind,
3. in öffentlich-rechtlichen und berufsrechtlichen Streitigkeiten über Angelegenheiten, die durch den Ersten Teil, den Zweiten und den Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils und den Ersten Abschnitt des Dritten Teils des Steuerberatungsgesetzes geregelt werden,
4. in anderen als den in den Nummern 1 bis 3 bezeichneten öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten, soweit für diese durch Bundesgesetz oder Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist.

Abgabenangelegenheiten sind alle mit der Verwaltung der Abgaben einschließlich der Abgabenvergütungen oder sonst mit der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden zusammenhängenden Angelegenheiten einschließlich der Maßnahmen der Bundesfinanzbehörden zur Beachtung der Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze; den Abgabenangelegenheiten stehen die Angelegenheiten der Verwaltung der Finanzmonopole gleich.

Auf **Straf- und Bußgeldverfahren** findet die FGO keine Anwendung (§ 33 Abs. 3 FGO). Für diese Angelegenheiten sind die ordentlichen Gerichte zuständig. Finanzgerichte sind also keine Steuerstraferichte.

Beispiele:

Amtshaftung gegen Finanzbehörden	Zivilrechtsweg
Klage gegen Einkommensteuerbescheid	Finanzrechtsweg
Klage gegen Feststellungsbescheid	Finanzrechtsweg
Klage gegen GewSt-Messbescheid	Finanzrechtsweg
Klage gegen GewSt-Bescheid	Verwaltungsrechtsweg
Klage gegen GrSt-Bescheid	Verwaltungsrechtsweg
Klage gegen Haftungsbescheid	Finanzrechtsweg
Klage gegen Pfändungsbescheid	Finanzrechtsweg
Klage gegen Duldungsbescheid der FinBeh	Finanzrechtsweg
Klage auf Steuerberaterbestellung	Finanzrechtsweg
Klage gegen Antrag der FinBeh auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens	Finanzrechtsweg
Klage auf Zustimmung der FinBeh zu einem Insolvenzplan	Zivilrechtsweg
Steuerstraßverfahren	Strafgerichte

Literaturempfehlungen (zur Vertiefung):

- Nieland, Negativer Zuständigkeitsstreit zwischen Amtsgericht und Finanzgericht, AO-StB 2004, 206
- Lechelt, Die Eröffnung des Finanzrechtsweges durch Landesgesetz (Die Regelung des § 33 I Nr. 4 FGO und der AGFGO der Länder aus verfassungsrechtlicher Sicht), DStZ 1996, 611
- Huber, Jahressteuergesetz 1996 – Neue Zuständigkeit für die Finanzgerichte DStR 1995, 1743
- Strunk, Das Finanzamt auf zivilprozessualen Wegen, DStZ 1995, 494

b) Zuständigkeit des Gerichts

Die Zuständigkeit des Gerichts ist Sachentscheidungsvoraussetzung. Zu unterscheiden ist die sachliche und die örtliche Zuständigkeit.

Die **sachliche Zuständigkeit** regelt, welches Gericht (FG oder BFH) für eine Klage oder ein Rechtsmittel zuständig ist. Das Finanzgericht entscheidet über alle Streitigkeiten, für die der Finanzrechtsweg gegeben ist (§ 33 FGO). Der Bundesfinanzhof entscheidet über das Rechtsmittel der Revision (als Revisionsgericht) und über Beschwerden (als Beschwerdegericht).

Örtlich zuständig ist das Finanzgericht, in dessen Bezirk die Finanzbehörde, gegen die die Klage gerichtet ist, ihren Sitz hat (§ 38 Abs. 1 FGO). Bis zum 31.12.2010 enthielt § 1 AG FGO NRW die Regelung über die örtliche Zuständigkeit der Finanzgerichte Münster, Köln und Düsseldorf. Seit dem 01.01.2011 wird der Sitz der Finanzgerichte in § 18 JustG NRW geregelt.

c) **Prozesshandlungsvoraussetzungen**

Zu den allgemeinen Prozesshandlungsvoraussetzungen gehören Beteiligten-, Prozess- und Postulationsfähigkeit.

Unter **Beteiligtenfähigkeit** (§ 57 FGO) versteht man die Fähigkeit, Beteiligter eines finanzgerichtlichen Prozesses zu sein. Beteiligte sind Kläger, Beklagter und Beigeladene (§§ 60, 60a FGO). Die Beteiligtenfähigkeit entspricht der Parteifähigkeit im Zivilrecht. Sie knüpft jedoch an die Steuerrechtsfähigkeit an, nicht allein an die Rechtsfähigkeit.

Daher gilt:

Beteiligtenfähig ist, wer steuerrechtsfähig ist. Steuerrechtsfähig ist, wer Steuersubjekt nach einem Steuergesetz ist.

Unter **Prozessfähigkeit (§ 58 FGO)** versteht man die Fähigkeit zur Vornahme von Verfahrenshandlungen. Dies entspricht im Wesentlichen der Geschäftsfähigkeit im Zivilrecht. Prozessfähig sind daher die nach bürgerlichem Recht Geschäftsfähigen und die als geschäftsfähig Anerkannten (§ 58 Abs. 1 FGO). Zur Prozessfähigkeit von Personenvereinigungen vgl. § 58 Abs. 2 FGO.

Unter **Postulationsfähigkeit** versteht man schließlich die Fähigkeit, vor Gericht wirksame Prozesserkklärungen abzugeben. Ein gesetzlicher Vertretungszwang für Klagen vor dem **Finanzgericht** besteht nicht. Hier kann sich jeder selbst oder durch einen beliebigen Prozessbevollmächtigten vertreten lassen (§ 62 Abs. 1 FGO).

d) Ordnungsgemäße Klageerhebung

Die Klage **ist** beim Finanzgericht schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu erheben (§ 64 Abs. 1 FGO). Der Klage **sollen** Abschriften für die Beteiligten beigelegt werden. Die Einlegung mittels Telefax hält die Rechtsprechung für zulässig. Nach § 52a Abs. 1 FGO kann eine Klage auch elektronisch erhoben werden, wenn die jeweiligen Bundes- oder Landesregierungen dies für ihren Zuständigkeitsbereich durch Rechtsverordnung zugelassen haben.

Inhaltlich muss die Klage	-	den Kläger
	-	den Beklagten,
	-	den Gegenstand des Klagebegehrens
bei Anfechtungsklagen zudem	-	den angefochtenen Verwaltungsakt
	-	die Einspruchsentscheidung

bezeichnen (§ 65 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Ferner soll die Klage	-	einen bestimmten Antrag enthalten
	-	die zur Begründung dienenden Tatsachen und Beweismittel angeben

(§ 64 Abs. 1 Satz 2 FGO).

Entspricht die Klage nicht diesen Erfordernissen, **muss** das Gericht den Kläger zur Ergänzung innerhalb einer bestimmten Frist auffordern (§ 65 Abs. 2 Satz 1 FGO). Das Gericht **kann** eine Frist mit ausschließender Wirkung setzen, wenn die Muss-Voraussetzungen des § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO fehlen (§ 65 Abs. 2 Satz 2 FGO).

In der Praxis spielt insbesondere die Bezeichnung des Klagebegehrens eine bedeutende Rolle. Davon ist die Begründung der Klage streng zu unterscheiden.

Die Bezeichnung des Klagegegners richtet sich nach dem sog. **Behördenprinzip**, d.h. die Klage ist gegen die Behörde zu richten (§ 63 Abs. 1 FGO):

- die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat,
- die den beantragten Verwaltungsakt oder eine bestimmte Leistung unterlassen hat
- oder der gegenüber die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses
- oder die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes begehrt wird.

Wird die falsche Behörde verklagt, ist die Klage als unzulässig abzuweisen.

e) Rechtshängigkeit / Rechtskraft / Klagerücknahme

Durch die Erhebung der Klage wird die Streitsache rechtshängig (§ 66 FGO). Die Rechtshängigkeit endet durch Urteil, Erledigung der Hauptsache oder durch Einstellung wegen Klagerücknahme. Während der Rechtshängigkeit ist eine Klage mit demselben Streitgegenstand unzulässig. Dasselbe gilt, wenn über den Streitgegenstand schon rechtskräftig entschieden worden ist oder der Kläger seine Klage zurückgenommen hat. Nach Schluss einer mündlichen Verhandlung, nach Verzicht auf mündliche Verhandlung oder nach Ergehen eines Gerichtsbescheides ist die Klagerücknahme nur mit Zustimmung des Beklagten zulässig (§ 72 Abs. 1 Satz 2 FGO).

2. Besondere, klageartspezifischen Zulässigkeitsvoraussetzungen

(Tipke/Lang, § 22, Rz. 74 – 88)

a) Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt.1 FGO)

Besondere Sachentscheidungsvoraussetzungen für die Anfechtungsklage gelten für die Klagefrist (§ 47 FGO), für die Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) und für das Vorverfahren (§ 44 FGO).

Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO)

Der Kläger muss bei der Anfechtungsklage geltend machen, durch den angefochtenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Das ist bei „normalen“ Anfechtungsklagen gegen Steuerbescheide regelmäßig der Fall, denn ein belastender Verwaltungsakt beinhaltet regelmäßig die Möglichkeit einer Rechtsverletzung.

Etwas anderes gilt z.B., wenn der Einkommensteuerbescheid eine Einkommensteuer von 0 € ausweist. In diesen Fällen besteht in aller Regel kein Rechtsschutzinteresse. Verluste werden durch gesonderten Verlustfeststellungsbescheid gem. § 10d EStG geltend gemacht. Für die Klagebefugnis bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung vgl. die spezielle Vorschrift des § 48 FGO.

Vorverfahren (§ 44 FGO)

In den Fällen, in denen ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren (= Einspruchsverfahren, § 347 AO) gegeben ist, ist die Anfechtungsklage nur zulässig, wenn dieses Vorverfahren durchgeführt worden ist (§ 44 FGO). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthalten die §§ 45 und 46 FGO. Nach § 45 FGO kann der Steuerpflichtige unmittelbar Klage vor dem Finanzgericht erheben, wenn die Finanzbehörde zustimmt (sog. **Sprungklage**; s. Bartone, Die Sprungklage (§ 45 FGO), AO-StB 2010, 275). Stimmt sie nicht zu, wird die Klage als Einspruch behandelt und geht an die Behörde zurück. Nach § 46 FGO kann der Steuerpflichtige Klage erheben,

wenn die Finanzbehörde innerhalb angemessener Frist (i.d.R. 6 Monate) nicht über den Einspruch entschieden hat (sog. **Untätigkeitsklage**).

(Zur Vertiefung s.a.: Müller, Antragstellung auf Änderung des Steuerbescheids oder Einspruch?, AO-StB 2009, 111)

Klagefrist (§ 47 FGO)

Die Anfechtungsklage ist **binnen einen Monats** nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung zu erheben (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Frist gilt als gewahrt, wenn die Klage bei der Behörde, deren Verwaltungsakt angefochten werden soll, **angebracht** wird (§ 47 Abs. 2 Satz 1 FGO). Anbringen ist ein rein körperlicher Vorgang, d.h. die Klageschrift muss in den Machtbereich der Behörde (= Briefkasten) gelangen. Die Finanzbehörde hat die Klage dem Finanzgericht unverzüglich zu übersenden.

Die **Berechnung** der Klagefrist erfolgt nach den Vorschriften des BGB (§ 54 Abs. 2 FGO). Enthält die Einspruchsentscheidung keine oder keine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung, ist die Klage binnen eines Jahres zu erheben (§ 55 Abs. 2 FGO).

Nach Ablauf der Klagefrist ist nur noch **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** möglich (§ 56 FGO). Wiedereinsetzung ist zu gewähren, wenn der Kläger ohne Verschulden daran gehindert war, rechtzeitig Klage zu erheben (vgl. dazu Balmes/Ambroziak, Widerborstige Wiedereinsetzung, AO-StB 2009, 369). Wiedereinsetzung wird nur auf Antrag gewährt. Der Antrag ist **binnen zwei Wochen** nach dem Wegfall des Hindernisses zu stellen und glaubhaft zu machen. Die versäumte Rechtshandlung, also die Erhebung der Klage ist innerhalb der zwei Wochen nachzuholen.

Beispiele für Anfechtungsklagen:

- Anfechtung von Steuerbescheiden
- Anfechtung von Feststellungsbescheiden generell
- Anfechtung von Grundlagenbescheiden nach §§ 179 ff. AO)

b) Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO)

Die Verpflichtungsklage ist nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsaktes in seinen Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 Alt. 2 FGO). Ist der Kläger durch die Unterlassung oder Ablehnung des begehrten Verwaltungsaktes tatsächlich in seinen Rechten verletzt, spricht das Gericht die Verpflichtung der Behörde aus, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen (§ 101 Satz 1 FGO).

Ist die Sache noch nicht spruchreif, spricht das Gericht die Verpflichtung der Finanzbehörde aus, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden (§ 101 Satz 2 FGO). Letzteres gilt insbesondere für Ermessensentscheidungen, bei denen das Gericht den Verwaltungsakt oder dessen Ablehnung i.d.R. nur auf Ermessensfehler überprüft (vgl. § 102 FGO). Die Behörde kann Ermessenserwägungen auch noch bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung ergänzen (§ 102 Satz 2 FGO). Ergänzen bedeutet jedoch, dass bereits Erwägungen vorhanden waren.

Die Klagefrist für die Verpflichtungsklage beträgt wie bei der Anfechtungsklage einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (§ 47 Abs. 1 Satz 2 FGO). Wie bei der Anfechtungsklage ist vor dem Klageverfahren ein Vorverfahren durchzuführen.

Beispiele für Verpflichtungsklagen:

- Der Antrag auf Billigkeitserlass i.S.d. § 227 AO wird ganz oder teilweise abgelehnt
- Der Antrag auf Änderung eines Steuerbescheids (vgl. § 172 Abs. 1 Nr. 2a)) wird abgelehnt

c) Allgemeine Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 3 FGO)

Die allgemeine Leistungsklage ist im Gegensatz zur Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage nicht fristgebunden. Der Kläger muss geltend machen, durch die Ablehnung oder Unterlassung einer Leistung der Behörde, die nicht in einem Verwaltungsakt besteht, verletzt zu sein.

Beispiele für allgemeine Leistungsklagen:

- Klage auf Verurteilung zur Auskunftserteilung
- Klage zur Gewährung von Akteneinsicht
- Klage zur Abhaltung einer Schlussbesprechung
- Klage zur Erteilung eines Außenprüfungsberichts

d) Feststellungsklage (§ 41 FGO)

Die Feststellungsklage ist nur subsidiär zulässig, d.h. sie darf nur dann erhoben werden, wenn der Kläger sein Begehren nicht durch Anfechtungs-, Verpflichtungs- oder allgemeine Leistungsklage erreichen kann (§ 41 Abs. 2 Satz 1 FGO; **Subsidiarität**). Erforderlich ist ein besonderes **Feststellungsinteresse**, d.h. der Kläger muss ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses haben (§ 41 Abs. 1 FGO).

Beispiele für Feststellungsklagen:

- Feststellung, ob ein Steuerpflichtverhältnis von der Art besteht, dass der Steuerpflichtige der Außenprüfung unterliegt
- Feststellung, der Gemeinnützigkeit eines eingetragenen Vereins und der Berechtigung, Spendenbescheinigungen ausstellen zu dürfen
- Feststellung der Verletzung des Steuergeheimnisses durch Offenbarung erheblicher Steuerrückstände an die Gewerbebehörden

e) Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO)

Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist ein Unterfall der Anfechtungsklage und kommt als solcher nur in Betracht, wenn sich der angefochtene Verwaltungsakt vor der gerichtlichen Entscheidung erledigt hat und der Betroffene ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts besitzt. Entgegen des Wortlautes des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO kann sich der Verwaltungsakt nicht nur vor, sondern auch nach Klageerhebung erledigt haben.

Beispiele für Fortsetzungsfeststellungsklagen:

- Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Außenprüfung, um die Verwertung der Prüfungsergebnisse bei der Steuerveranlagung zu verhindern

Literatur zum Verwertungsverbot: Tipke/Lang, § 21, Rz. 217 ff; Müller, Ermittlungsfehler der Finanzverwaltung, AO-StB 2009, 20.

III. Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren

Literatur: Notthoff, Telefax, Computerfax und elektronische Medien - Der aktuelle Stand zum Schriftformerfordernis im Verfahrensrecht, DStR 1999, 1076; Brandt, Die Vollmacht im finanzgerichtlichen Verfahren, AO-StB 2001, 115; Busl, Vorlage der schriftlichen Vollmacht im finanzgerichtlichen Verfahren, AO-StB 2004, 66; Spindler, Die Neuregelung des Vertretungsrechts im finanzgerichtlichen Verfahren, DB 2008,

1283; Loose, Die Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren, AO-StB 2008, 252; Carlé, Einspruchsentscheidung per Telefax als Bekanntgabefalle, AO-StB 2010, 117).

§ 62 FGO ist durch Art. 14 Nr. 1 des Gesetzes zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts vom 12.12.07 (BGBl. I 2840) mit Wirkung ab dem 1.7.2008 völlig neu gefasst worden. Gleichzeitig wurde § 62a FGO, der bislang die Vertretung vor dem BFH regelte, abgeschafft. Die Neuregelung bezweckt eine Vereinheitlichung der Vertretung vor Gericht in allen Gerichtszweigen. Die bislang geltenden Besonderheiten für die Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren (Beiordnung eines Bevollmächtigten, Ausschlussfrist zur Vorlage der Vollmacht) wurden dabei gestrichen. Im Übrigen – so der Gesetzgeber – sollte das materielle Vertretungsrecht durch die Neufassung des § 62 FGO und die Abschaffung des § 62a FGO zwar keine Änderung erfahren (BT-Drucks. 16/3655, 98). Im Hinblick auf die Vertretung vor dem BFH (§ 62 Abs. 4 FGO) führte die Neuregelung gleichwohl zu – offenbar ungewollten – Änderungen.

1. Selbstvertretungsrecht im finanzgerichtlichen Verfahren

In Verfahren vor den Finanzgerichten können die Beteiligten frei wählen, ob sie sich durch Bevollmächtigte vertreten lassen oder das Verfahren selbst betreiben (§ 62 Abs. 1 FGO). Das gilt auch in der mündlichen Verhandlung, es sei denn, das Gericht ordnet das persönliche Erscheinen ausdrücklich an (§ 80 FGO). Nur vor dem BFH muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer vertreten lassen (§ 62 Abs. 4 FGO). Die Beteiligten können nicht gezwungen werden, sich durch einen Bevollmächtigten vertreten zu lassen. Bis zur Neufassung des § 62 FGO konnte das Gericht noch durch Beschluss anordnen, dass ein Beteiligter einen Bevollmächtigten bestellen oder einen Beistand hinzuziehen muss, wenn er selbst nicht in der Lage ist, seine Rechte wahrzunehmen (§ 62 Abs. 1 Satz 2 FGO a.F.; Einzelheiten vgl. Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 2, 3). § 62 FGO in der aktuellen Fassung sieht dies nicht mehr vor. Vor dem 1.7.2008 erlassene Beschlüsse haben jedoch auch nach Inkrafttreten der Neuregelung Gültigkeit.

2. Vertretung durch Bevollmächtigte

Bevollmächtigte handeln im Namen des Beteiligten, so dass ihre Prozesshandlungen unmittelbar für und gegen den Beteiligten wirken. Ihre Vertretungsmacht beruht auf der Erteilung einer Vollmacht. Insoweit unterscheiden sie sich von gesetzlichen Vertretern juristischer oder natürlicher Personen, geschäftsführenden Gesellschaftern und solche Personen, die kraft Gesetzes, behördlicher oder gerichtlicher Anordnung oder letztwilliger Verfügung fremdes Vermögen verwalten. Solche Vertreter bedürfen keiner Prozessvollmacht (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 5; Stapperfend in Gräber, FGO⁷, § 62 Tz. 3; Vollkommer in Zöller, ZPO²⁸, § 80 Tz. 9). Dasselbe gilt für Generalbevollmächtigte, Prokuristen (§ 49 HGB) und Handlungsbevollmächtigte (§ 54 HGB). Der Nachweis der Vertretungsmacht erfolgt durch Vorlage der entsprechenden Urkunden, z.B. Auszug aus dem Handelsregister.

a) Vertretung durch Rechtsanwälte, Steuerberater etc.

Im finanzgerichtlichen Verfahren, einschließlich Verfahren vor dem BFH können sich die Beteiligten durch

- Rechtsanwälte,
- Steuerberater,
- Steuerbevollmächtigte,
- Wirtschaftsprüfer oder
- vereidigte Buchprüfer

als Bevollmächtigte vertreten lassen (§ 62 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Beteiligten können aber nicht nur natürliche Personen, sondern auch Rechtsanwalts-, Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfer-, Buchprüfungs- oder Partnerschaftsgesellschaften bevollmächtigen (§ 62 Abs. 2 Satz 1 HS 2 FGO). Bei Vollmacht an eine Sozietät gelten grundsätzlich alle beteiligten Sozietätsmitglieder als bevollmächtigt (BFH vom 7.04.2004 – I B 111/03, BFH/NV 2004, 1282; BFH vom 29.03.2005 – VI B 198/04,

BFH/NV 2005, 1349), es sei denn das Mandatsverhältnis wurde erkennbar nur zu einem Sozius begründet.

b) Sonstige Vertretungsbefugte

Neben den in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO benannten Berufsträgern und Berufsträgervereinigungen können sich die Beteiligten in finanzgerichtlichen Verfahren nur durch die in § 62 Abs. 2 Satz 2 FGO abschließend aufgelisteten Personen oder Personengruppen vertreten lassen. Diese Regelung ist neu, denn bis zum 30.6.2008 gab es keine Einschränkung der Vertretungsbefugnis. Die Beteiligten konnten sich durch jede natürliche Person vertreten lassen. Die Neuregelung bezweckt eine Vereinheitlichung (BT-Drucks. 16/3655, 98). Vergleichbare Regelungen finden sich in § 79 Abs. 2 Satz 2 ZPO, § 11 Abs. 2 Satz 2 ArbGG, § 73 Abs. 2 Satz 2 SGG und § 67 Abs. 2 Satz 2 VwGO. Die Vorschriften sind alle ähnlich aufgebaut. Die ersten beiden Ziffern der Aufzählung betreffen jeweils Beschäftigte des Beteiligten und dessen volljährige Familienangehörige. Die unter Ziffern 3 ff. aufgelisteten Personen und Personengruppen sind an die Bedürfnisse der jeweiligen Verfahrensordnung angepasst. In finanzgerichtlichen Verfahren ist folglich die Vertretung durch folgende Personen oder Personenvereinigungen zulässig:

Beschäftigte des Beteiligten (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 HS 1 FGO): Beschäftigte eines Beteiligten oder eines mit ihm verbundenen Unternehmens sind zur Vertretung befugt, wenn sie von dem Beteiligten oder dessen gesetzlichen Vertreter bevollmächtigt werden. Der Begriff des Beschäftigten ist weit auszulegen. Er umfasst alle öffentlich-rechtlichen oder privaten Beschäftigungsverhältnisse (BT-Drucks. 16/3655, 87; Spindler in DB 2008, 1283). Verbundene Unternehmen im Sinne § 15 AktG sind rechtlich selbständige Unternehmen, die entweder im Verhältnis zueinander in Mehrheitsbesitz stehen, abhängige und herrschende Unternehmen, Konzernunternehmen oder wechselseitig beteiligte Unternehmen. Mit diesem weiten Rahmen wollte der Gesetzgeber den Prozessgerichten die Prüfung konzernrechtlicher Strukturen ersparen (BT-Drucks. 16/3655, 87; Spindler in DB 2008, 1283).

Behördenvertreter (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 HS 2 FGO): Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts können sich ebenfalls durch ihre Beschäftigten vertreten lassen. Das gilt ausnahmslos für alle Beschäftigten ohne Einschränkung der Dienstbezeichnung. Zur Vertretung vor dem BFH sind hingegen nur Beschäftigte mit der Befähigung zum Richteramt möglich (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 47). § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 HS 2 FGO stellt klar, dass eine Behörde sich auch durch einen Beschäftigten einer anderen Behörde (z.B. der OFD, der Großbetriebsprüfung, der Steuerfahndung) vertreten lassen kann, nicht jedoch durch die Behörde als solche (vgl. zur alten Rechtslage BFH vom 11.02.2002 – VIII R 81/97, BFH/NV 2002, 939: Bevollmächtigung des Landesarbeitsamts durch das Arbeitsamt – Familienkasse – in Kindergeldsachen; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 10).

Familienangehörige und Volljuristen (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 FGO): Volljährige Familienangehörige können bevollmächtigt werden, wenn sie den Beteiligten unentgeltlich vertreten; eine besondere persönliche Beziehung zu dem Beteiligten ist nicht erforderlich (Spindler in DB 2008, 1283, 1284). Dasselbe gilt für Personen mit Befähigung zum Richteramt (Volljuristen) und Streitgenossen, sofern die Vertretung ebenfalls unentgeltlich erfolgt. Unerheblich ist, ob diese Personen einmalig oder wiederholt bei Gericht auftreten. Sofern es sich z.B. um einen Freundschaftsdienst oder ein ehrenamtliches Engagement handelt, beruht die Vertretung nicht auf einer entgeltlichen Tätigkeit (BT-Drucks. 16/3655, 88; Spindler in DB 2008, 1283, 1284).

Steuerberater aus dem EU-Ausland und der Schweiz (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 FGO): Steuerberater, Steuerbevollmächtigte oder Steuerberatungsgesellschaften, die in einem EU-Staat oder der Schweiz niedergelassen sind und nur vorübergehend eine Dienstleistung (Art. 57 AEUV) im Inland übernehmen, sind zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt (§ 3 Nr. 4 StBerG; s. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 80 AO Tz. 70). Solche Personen und Personenvereinigungen können auch als Bevollmächtigte in finanzgerichtlichen Verfahren bestellt werden. Sind sie nicht nur vorübergehend tätig, muss das Gericht sie zurückweisen (§ 62 Abs. 3 Satz 1 FGO; BFH vom

11.02.2003 – VII B 330/02, VII S 41/02, BStBl. II 2003, 422; BFH vom 22.07.2003 – X B 157/02, BFH/NV 2003, 1452).

Buchstellen und Lohnsteuerhilfvereine (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 5 FGO): Ebenfalls zur Vertretung befugt sind die landwirtschaftlichen Buchstellen und die Lohnsteuerhilfvereine, und zwar als juristische Personen (BT-Drucks. 16/3655, 89; Spindler in DB 2008, 1283, 1284). Das gilt jedoch nur, solange diese Vereinigungen im Rahmen ihrer Befugnisse handeln. Überschreiten sie ihre Beratungsbefugnis, z.B. indem der Lohnsteuerhilfeverein einen Selbständigen berät, sind sie nicht vertretungsbefugt und vom Gericht zurückzuweisen (§ 62 Abs. 3 Satz 1 FGO).

Gewerkschaften und Arbeitgebervereinigungen (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6, 7 FGO): Gewerkschaften und Arbeitgebervereinigungen sind nach § 4 Nr. 7 StBerG zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Bis zur Einführung des § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 FGO konnten sie als Institution nicht als Bevollmächtigter tätig werden, wohl aber die für diese Vereinigungen handelnden natürlichen Personen. Seitdem können auch die juristischen Personen selbst Verfahrensbevollmächtigte sein (BT-Drucks. 16/3655, 89; Spindler in DB 2008, 1283, 1284). § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 FGO stellt klar, dass dies auch für juristische Personen gilt, die von Gewerkschaften oder Arbeitgebervereinigungen eigens für die Beratung zur Vermeidung von Haftungsrisiken (Spindler in DB 2008, 1283, 1284) gegründet werden.

c) Vertretungsverbot für Richter

§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 FGO bringt mit sich, dass Richter und ehrenamtliche Richter als Bevollmächtigte in finanzgerichtlichen Verfahren tätig werden dürfen, wenn sie als Familienangehörige oder als Personen mit Befähigung zum Richteramt unentgeltlich tätig sind. Sie sind jedoch von der Vertretung ausgeschlossen, wenn sie vor dem Gericht auftreten, dem sie angehören (§ 62 Abs. 5 FGO). Diese Regelung soll den Anschein einer Voreingenommenheit des Gerichts vermeiden und Interessenkonflikte von vornherein ausschließen (BT-Drucks. 16/3655, 89; Spindler in DB 2008, 1283, 1287). Auch ehrenamtliche Richter dürfen nicht vor demselben Spruchkörper, dem

sie angehören, auftreten. Werden die Richter und ehrenamtlichen Richter unter Verstoß gegen § 62 Abs. 5 FGO tätig, sind sie entsprechend § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO zurückzuweisen.

3. Zurückweisen von Bevollmächtigten

a) Zurückweisung nicht zur Vertretung befugter Bevollmächtigter

Das Gericht muss Bevollmächtigte oder Beistände zurückweisen, wenn sie nicht zu den nach § 62 Abs. 2 FGO zur Vertretung befugten Personen und Personenvereinigungen gehören (§ 62 Abs. 3 Satz 1 FGO). Ein Ermessen besteht nicht. Die Vertretungsbefugnis hat das Gericht von Amts wegen zu prüfen (Vollkommer in Zöllner, ZPO²⁸, § 79 Tz. 11). Dazu gehört die Vorlage der Vollmacht als Nachweis der Bevollmächtigung (§ 62 Abs. 6 FGO) und die Zugehörigkeit zu einer der in § 62 Abs. 2 FGO aufgelisteten Personengruppen (Spindler in DB 2008, 1283 f.). Der Bevollmächtigte hat auf Aufforderung des Gerichts darzulegen und nachzuweisen, dass er die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 FGO erfüllt. Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte usw. (§ 62 Abs. 2 Satz 1 FGO) können nicht zurückgewiesen werden, solange sie zugelassen sind (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 27).

Hinweis: Bis zum 30.6.2008 waren Bevollmächtigte oder Beistände zurückzuweisen, wenn sie unbefugt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisteten (§ 62 Abs. 2 Satz 2 FGO a.F.). Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind nur die in den §§ 3, 4 StBerG genannten Personen befugt. An diese Befugnis knüpft § 62 Abs. 2 Satz 2 FGO nicht mehr an, erweitert andererseits aber auch nicht den Kreis der zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen oder Personenvereinigungen.

b) Untersagung weiterer Vertretung im Verfahren

Bevollmächtigte oder Beistände, die nach § 62 Abs. 2 Satz 2 FGO grundsätzlich zur Vertretung befugt sind, können ausnahmsweise zurückgewiesen werden, wenn sie nicht in der Lage sind, das Sach- und Streitverhältnis sachgerecht darzustellen (§ 62 Abs. 3 Satz 3 FGO). Die Vorschrift dient der Gewährleistung eines ordnungsgemäßen Verfahrens (Spindler in DB 2008, 1283, 1285). Die Zurückweisung steht im Ermessen des Gerichts. Der Bevollmächtigte muss schriftlich oder mündlich zur sachgerechten Prozessführung in der Lage sein. Daran kann es bei unklaren, unverständlichen, sinnlosen, weitschweifigen oder unsachlichen Ausführungen fehlen (vgl. Spindler in HHSp., AO/FGO, § 62 FGO Tz. 72).

Hinweis: Die Gerichtspraxis erfordert eine großzügige Auslegung. Das Vertreten unsinniger Rechtsansichten oder unliebsamer Beweisangebote lässt die Fähigkeit zum geeigneten schriftlichen oder mündlichen Vortrag allein noch nicht entfallen. § 62 Abs. 3 Satz 3 FGO eröffnet dem Gericht nicht die Möglichkeit, unbequeme Bevollmächtigte zurückzuweisen.

Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer etc. können nicht zurückgewiesen werden, denn § 62 Abs. 3 Satz 3 FGO ermöglicht nur die Zurückweisung der nach § 62 Abs. 2 Satz 2 FGO bezeichneten Bevollmächtigten. Bei Angehörigen der am Verfahren beteiligten Behörde ist zu unterscheiden, ob sie kraft ihrer Funktion innerhalb der Behörde auftreten, also nach der Behördenorganisation zur Vertretung befugt sind (z.B. Vorsteher oder zuständiger Sachgebietsleiter), oder ob der Leiter der Behörde sie im Einzelfall zur Vertretung bevollmächtigt hat. Im 1. Fall ist eine Zurückweisung auch bei fehlender Eignung zum sachgerechten schriftlichen oder mündlichen Vortrag ausgeschlossen, denn dieser Angehörige der Behörde ist kein Bevollmächtigter. Nur im 2. Fall handelt es sich um einen Bevollmächtigten, der zurückgewiesen werden kann (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 32; Spindler in DB 2008, 1283, 1285).

c) Verfahren der Zurückweisung oder Untersagung

Die Zurückweisung von Bevollmächtigten (§ 62 Abs. 3 Satz 1 FGO) und die Untersagung weiterer Vertretung im Verfahren (§ 62 Abs. 3 Satz 3 FGO) geschieht durch Beschluss (Spindler in HHSp., AO/FGO, § 62 FGO Tz. 65; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 35, 74; Stapperfend in Gräber, FGO⁷, § 62 Tz. 48). Der Beschluss ist in beiden Fällen unanfechtbar. Dadurch soll eine Verzögerung des Rechtsstreits vermieden werden (BT-Drucks. 16/3655, 89).

Hinweis: Liegen die Voraussetzungen für eine Zurückweisung oder Untersagung nicht vor, kann der Kläger die Fehlerhaftigkeit des Beschlusses trotz Unanfechtbarkeit im Rahmen der Revision (§ 115 FGO) oder der Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 FGO) als Verfahrensverstoß geltend machen (BT-Drucks. 16/3655, 89; Spindler in DB 2008, 1283, 1285). Ein Beschwerderecht des zurückgewiesenen Bevollmächtigten besteht jedoch nicht.

Zuständig für die Zurückweisung oder Untersagung der weiteren Vertretung ist der Senat ohne Mitwirkung der ehrenamtlichen Richter, soweit die Zurückweisung oder Untersagung außerhalb der mündlichen Verhandlung erfolgt. Ist der Rechtsstreit auf den Einzelrichter übertragen (§ 6 FGO) oder haben die Beteiligten ihr Einverständnis mit einer Entscheidung durch den Berichterstatter an Stelle des Senats erklärt (§ 79a Abs. 3, 4 FGO) entscheidet dieser über die Zurückweisung oder Untersagung. Der Beschluss wird mit Bekanntgabe an die Beteiligten wirksam. Mit der Wirksamkeit des Beschlusses über die Untersagung der weiteren Vertretung endet die Postulationsfähigkeit des Bevollmächtigten. Bis zu diesem Zeitpunkt abgegebene Prozessserklärungen und Prozesshandlungen des Bevollmächtigten bleiben indes ebenso wirksam wie Zustellungen und Mitteilungen des Gerichts an ihn. Dasselbe gilt für die Zurückweisung eines nicht zur Vertretung Befugten nach § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO. Das folgt nunmehr ausdrücklich aus § 62 Abs. 3 Satz 2 FGO. Die Vorschrift dient der Rechtssicherheit im Verfahren (BT-Drucks. 16/3655, 89). Es soll sichergestellt werden, dass die fehlende Vertretungsbefugnis bis zur Zurückweisung des Bevollmächtigten durch das Gericht keine verfahrensrechtlichen Folgen nach sich zieht und weder im Revisi-

ons- noch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren mit Erfolg gerügt werden kann (BT-Drucks. 16/3655, 89; Spindler in DB 2008, 1283, 1285).

4. Vertretung in Verfahren vor dem Bundesfinanzhof

§ 62 Abs. 4 FGO regelt seit dem 1.7.2008 die Vertretung in Verfahren vor dem BFH. Er beschränkt wie zuvor § 62a FGO und davor Art. 1 Nr. 1 BFHEntlG das Selbstvertretungsrecht im finanzgerichtlichen Verfahren (§ 62 Abs. 1 FGO). Im Verfahren vor dem BFH muss jeder Beteiligte sich durch eine Person des § 3 Abs. 1 StBerG vertreten lassen. § 62 Abs. 4 FGO soll den BFH vor der Belastung mit Rechtsbehelfen schützen, deren Erfolgsaussichten die Beteiligten nach ihrer Vorbildung nicht richtig einschätzen können und welche die Beteiligten vor dem BFH nicht richtig zu führen wissen.

Nicht ordnungsgemäß vertretenen Beteiligten fehlt die Postulationsfähigkeit (BFH vom 28.07.1999 – II R 34/99, BStBl. 1999, 637; BFH vom 19.01.1987 – V B 2/87, BFH/NV 1987, 316; BFH vom 27.02.2007 – X B 144/06, BFH/NV 2007, 971; Stapperfend in Gräber, FGO⁷, § 62 Tz. 56 ff.), d.h. ihnen fehlt die Fähigkeit rechtswirksam prozessual zu handeln (Vollkommer in Zöller, ZPO²⁸, Vor § 50 Tz. 16). Die Postulationsfähigkeit ist Prozesshandlungsvoraussetzung. Fehlt sie, ist das Verfahren unzulässig und der Rechtsbehelf bereits aus diesem Grunde abzuweisen (Vollkommer in Zöller, ZPO²⁸, Vor § 50 Tz. 17). Der Vertretungszwang ist umfassend. Er besteht u.a. für die Einlegung und Begründung der Revision, Antrag auf Verlängerung der Revisionsfrist, Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 56 FGO, Antrag auf mündliche Verhandlung nach Gerichtsbescheid und Gegenvorstellungen gegen Beschlüsse des BFH (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 43; Stapperfend in Gräber, FGO⁷, § 62 Tz. 60).

Hinweis: Bis zum 30.6.2008 galt der Vertretungszwang nicht für solche Prozesshandlungen, die vor dem Urkundsbeamten der Geschäftsstelle vorgenommen werden können, z.B. Antrag auf Gewährung von PKH für die Durchführung einer Revision oder NZB (§ 142 FGO i.V. mit §§ 117 Abs. 1 Satz 1, 118 Abs. 1 Satz 2 ZPO; BFH

vom 16.01.1984 – GrS 5/82, BStBl. 1984, 439; BFH vom 27.01.2003 – II S 2/01 (PKH), BFH/NV 2003, 793; BFH vom 30.10.2003 – VI S 4/03 (PKH), BFH/NV 2004, 356), Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung, § 114 Abs. 3 FGO i.V. mit § 920 Abs. 3 ZPO) oder Erinnerung gegen den Kostenansatz (§ 66 GKG; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 135 FGO Tz. 53 ff.). § 62 Abs. 4 FGO sieht solche Ausnahmen nicht vor. Nach dem Willen des Gesetzgebers, sollte mit der sprachlichen Neufassung zwar keine Änderung der bisherigen Rechtslage eintreten (BT-Drucks. 16/3655, 98). Tatsächlich schränkt § 62 Abs. 4 FGO aber die durch die Rspr. bedingte Ausweitung des Vertretungszwangs ein (Spindler in DB 2008, 1283, 1286) und steht im Widerspruch zu § 11 Abs. 4 Satz 1 ArbGG, der eine Ausnahme vom Vertretungszwang bei solchen Prozesshandlungen, die vor dem Urkundsbeamten der Geschäftsstelle vorgenommen werden können, ausdrücklich zulässt. Ähnliches gilt im Sozialgerichtsverfahren. § 73 Abs. 4 Satz 1 SGG schließt Prozesskostenhilfungsverfahren ausdrücklich vom Vertretungszwang aus. Wenn § 62 Abs. 4 FGO seinem Wortlaut nach, anders als die Parallelvorschriften, diese Ausnahmen nicht zulässt, kann daraus nur geschlossen werden, dass die Ausnahmen in Verfahren vor dem BFH gerade nicht gelten sollen (arg. e contrario; gl.A. Spindler in DB 2008, 1283, 1286). Ob dies auf einer bewussten oder unbewussten Entscheidung des Gesetzgebers beruht, ist nicht ersichtlich. Im Hinblick auf das durch Art. 19 Abs. 4 GG gewährte Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz, dürfte jedoch eine verfassungskonforme Einschränkung des Vertretungszwangs geboten sein.

Neben den o.g. Ausnahmen ließ der BFH in der Vergangenheit selbst Ausnahmen vom Vertretungszwang zu, wenn die Prozesshandlungen zur Beendigung des Verfahrens führten, z.B. bei Rücknahme der Revision, Hauptsacheerledigung oder bei Mandatsniederlegung (vgl. Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 45 m.w.N.). Diese Rspr. war schon durch den Wortlaut des § 62a FGO a.F. nicht gedeckt. Sie ließ unberücksichtigt, dass § 62a FGO a.F. ebenso wie § 62 Abs. 4 FGO nicht nur den BFH vor schlecht geführten Verfahren schützen soll, sondern auch dem Interesse des Beteiligten dient. § 62 Abs. 4 FGO lässt keine Ausnahmen vom Vertretungszwang für Prozesshandlungen zu, die das Verfahren vor dem BFH beenden. Für eine erweiternde Auslegung bietet die Vorschrift ebenfalls keinen Raum. In der

Begründung zu dem gleichzeitig geänderten § 67 Abs. 4 VwGO schließt der Gesetzgeber weitreichende Prozesserkklärungen wie Erledigungserklärungen und Rechtsmittelrücknahmen entgegen der bisherigen Rspr. des BVerwG nunmehr ausdrücklich in den Vertretungszwang mit ein (BT-Drucks. 16/3655, 97). Nichts anderes kann in den Verfahren vor dem BFH gelten. Verfahrensbeendende Erklärungen wie Klagerücknahme oder Hauptsacheerledigung, die ein Beteiligter selbst abgibt, sind seit dem 1.7.2008 folglich unwirksam (Spindler in DB 2008, 1283, 1287; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 45). Das gilt auch dann, wenn damit ein unzulässiges Rechtsmittel zurückgenommen werden soll.

Zur Vertretung vor dem BFH sind nur die in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO genannten Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwalts-, Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfer-, Buchprüfungs- und Partnerschaftsgesellschaften berechtigt (§ 62 Abs. 4 Satz 3 FGO). Letztere nur, sofern sie durch Personen i.S. § 3 Nr. 1 StBerG handeln. Vertretungszwang besteht auch bei juristischen Personen des öff. Rechts und Behörden. Die Behörden können sich aber auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt vertreten lassen (§ 62 Abs. 4 Satz 4 FGO). Diplomjuristen im höheren Dienst stehen den Personen mit der Befähigung zum Richteramt gleich (§ 5 Nr. 7 EG-RDGEG; BGBl. I 2007, 2848).

5. Nachweis der Bevollmächtigung

Bei Bevollmächtigten, die nicht zu den in § 3 Nrn. 1 – 3 StBerG genannten Personen gehören, hat das Gericht in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen, ob eine Vollmacht vorliegt (§ 62 Abs. 6 Satz 3 FGO i.V. mit § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Bevollmächtigung kann nur durch schriftliche Vollmacht nachgewiesen werden (§ 62 Abs. 6 Satz 1 FGO). Sie kann zwar nachgereicht werden (§ 62 Abs. 6 Satz 2 FGO). Wird sie bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung jedoch nicht vorgelegt, ist der von einem Bevollmächtigten erhobene gerichtliche Rechtsbehelf unzulässig.

Hinweis: § 62 Abs. 6 Satz 3 FGO vereinfacht wie zuvor schon § 62 Abs. 3 Satz 6 FGO a.F. den Nachweis der Vollmacht in Fällen, in denen ein Beteiligter durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater etc. vertreten wird. Die Entscheidung, den Nachweis der Vollmacht gleichwohl zu fordern, steht im Ermessen des Gerichts. Aus der insoweit etwas unglücklichen Formulierung des § 62 Abs. 6 Satz 3 FGO („hat nicht“; vgl. demgegenüber § 62 Abs. 3 Satz 6 FGO a.F.: „braucht nicht“) folgt nicht, dass das Gericht den Mangel der Vollmacht bei den in § 62 Abs. 2 Satz 1 genannten Personen und Personenvereinigungen nicht von Amts wegen prüfen darf, wenn es Zweifel an der Wirksamkeit der Vollmacht hat (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 53). Für die Zweifel müssen jedoch konkrete Anhaltspunkte bestehen (BFH vom 11.02.2003 – VII R 18/02, BStBl. 2003, 606, 608; BFH vom 28.11.2003 – III B 75/03, BFH/NV 2004, 523; Haunhorst DStZ 04, 110, 112). Rügt ein Beteiligter den Mangel der Vollmacht, muss das Gericht den Mangel berücksichtigen. Ein Ermessen besteht nicht. Das folgt aus § 62 Abs. 6 Satz 3 FGO und gilt auch für die in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO bezeichneten Personen und Personengruppen (also auch bei Rechtsanwälten, Steuerberatern etc.; ebenso Spindler in DB 2008, 1283, 1287). Durch § 62 Abs. 6 Satz 3 FGO ist keine Rechtsänderung eingetreten.

Die Vollmacht kann nur schriftlich nachgewiesen werden (§ 62 Abs. 6 Satz 1 FGO). Die Schriftform soll gewährleisten, dass aus dem Inhalt der Erklärung ihr Urheber und der Bevollmächtigte zweifelsfrei entnommen werden können. Die Urkunde muss in deutscher Sprache eindeutig erkennen lassen, wer wen wozu bevollmächtigt hat. Zur Schriftform gehört die handschriftliche Unterzeichnung des Vollmachtgebers. Diese Anforderung erfüllt nach Ansicht des BFH nur die vom Vollmachtgeber eigenhändig unterschriebene Originalurkunde (Einzelheiten und Kritik an der geltenden Rspr. vgl. Spindler in HHSp., AO/FGO, § 62 FGO Tz. 140 ff.; Stapperfend in Gräber, FGO⁷, § 62 Tz. 81; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 57 f.; Brandis StuW 03, 349, 358).

Hinweis: Bis zum 30.6.08 konnte das Gericht anordnen, die schriftliche Vollmacht innerhalb einer Frist mit ausschließender Wirkung nachzureichen (§ 62 Abs. 3 Satz 3 FGO a.F.). Diese Regelung diente der Verfahrensbeschleunigung. Sie sollte verhin-

dern, dass ein Prozessurteil des Finanzgerichts deshalb aufgehoben werden muss, weil im Revisionsverfahren die Vollmacht nachgereicht wird (Stapperfend in Gräber, FGO^{6[alte Aufl.]}, § 62 a.F. Tz. 85). Wurde die Frist versäumt, war die Klage bereits aus diesem Grund unzulässig, es sei denn, es lagen Wiedereinsetzungsgründe vor. Seit dem 1.7.2008 sieht § 62 FGO eine solche Frist mit ausschließender Wirkung nicht mehr vor. Sie ist nach Ansicht des Gesetzgebers nicht mehr geboten (BT-Drucks. 16/3655, 99). Bis zum 30.6.2008 wirksam gesetzte Ausschlussfristen sind auch dann wirksam, wenn sie nach dem 30.6.2008 ablaufen. Beteiligter und Bevollmächtigter können sich nicht darauf berufen, dass im Zeitpunkt des Ablaufs der Frist, diese nicht hätte gesetzt werden dürfen (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 FGO Tz. 65).

6. Beistand in der mündlichen Verhandlung

Im Gegensatz zum Bevollmächtigten handelt der Beistand nicht für, sondern neben dem Beteiligten. Der Beteiligte eignet sich den Vortrag seines Beistands als eigenen Vortrag an. Was der Beistand an Prozesshandlungen erklärt, ist Vortrag des Beteiligten, sofern jener nicht sofort berichtigt oder widerspricht (§ 62 Abs. 7 Satz 5 FGO). Da das Vorbringen des Beistands Vortrag des Beteiligten ist, kann der Beistand in der mündlichen Verhandlung oder in einem Erörterungstermin nur zusammen mit dem Beteiligten auftreten. Beabsichtigt das Gericht, den Beistand als Zeugen zu vernehmen, darf es ihn von der Erörterung des Sach- und Streitstandes nicht generell ausschließen. Es hat vielmehr das Interesse des Beteiligten an der physischen Unterstützung durch den Beistand gegenüber der Gewährleistung der Unbefangenheit des Zeugen abzuwägen (BFH vom 11.02.2005 – IV B 66/03, BFH/NV 2005, 1321).

Als Beistand kann auftreten, wer auch als Bevollmächtigter zur Vertretung befugt wäre. Dazu zählen alle natürlichen und juristischen Personen und Personenvereinigungen des § 62 Abs. 2 FGO. Damit soll verhindert werden, dass die Beschränkung der Vertretungsbefugnis des § 62 Abs. 2 FGO umgangen wird (BT-Drucks. 16/3655, 91, 99).

Hinweis: Behörden sind nicht prozessfähig. Daher kann die übergeordnete OFD oder das FA für GroßBp. dem beklagten FA keinen Beistand gewähren. Wohl aber kann sich das FA in der mündlichen Verhandlung des Vertreters der OFD oder des Großbetriebsprüfers als natürliche Person als Beistand bedienen. Seit dem 1.7.2008 ist ausdrücklich geregelt, dass Behördenvertreter als Bevollmächtigte auftreten (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 FGO) und folglich auch Beistand leisten dürfen. Andere Personen, die nicht nach § 62 Abs. 2 FGO als Bevollmächtigte auftreten dürfen, können vom Gericht als Beistand nur zugelassen werden, wenn dies sachdienlich ist und dafür nach den Umständen des Einzelfalls ein Bedürfnis besteht, z.B. wenn zwischen dem Beteiligten und dem Beistand ein besonderes Nähe- und Vertrauensverhältnis besteht (Spindler in DB 2008, 1283, 1288). Dadurch soll dem berechtigten Anliegen der Beteiligten Rechnung getragen werden, vor Gericht einer vertrauten oder besonders sachkundigen Person die Wortführung zu überlassen (BT-Drucks. 16/3655, 91, 99). Die Zulassung des Beistandes erfolgt durch unanfechtbaren Beschluss, kann jedoch auch konkludent durch stillschweigende Fortsetzung der mündlichen Verhandlung erfolgen (BT-Drucks. 16/3655, 96, 99). Nicht befugte Beistände kann das Gericht durch unanfechtbaren Beschluss zurückweisen (§ 62 Abs. 7 Satz 4 FGO i.V. mit § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO). Dasselbe gilt für Personen, die zwar befugt sind, Beistand in der mündlichen Verhandlung zu leisten, die aber nicht in der Lage sind, sachgerecht vorzutragen (§ 62 Abs. 7 Satz 4 FGO i.V. mit § 62 Abs. 3 Satz 3 FGO).

IV. Vorbereitung der mündlichen Verhandlung

(Tipke/Lang, § 22, Rz. 175 – 182)

Die mündliche Verhandlung vor den Finanzgerichten ist besonders wichtig, weil die FG einzige Tatsacheninstanz sind. Durch mündliche Verhandlungen wird den Beteiligten das Recht auf Gehör gewährt. Das Gericht kann sich so den oft so wichtigen persönlichen Eindruck von den Beteiligten verschaffen und ihre wirklichen Beweggründe kennen lernen. Innerhalb der Verhandlung erarbeiten sich das FG und die Beteiligten gemeinsam das Gesamtergebnis des Verfahrens, indem sie den Prozessstoff in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vervollständigen, ordnen und gewichten. Nur durch die mündliche Verhandlung kann das Gericht sich einen persönli-

chen Eindruck von den Beteiligten verschaffen, da die ehrenamtlichen Richter sich sonst nicht zu informieren vermögen.

Die mündliche Verhandlung bildet normalerweise den Schlusspunkt des finanzgerichtlichen Rechtsstreits (§ 90 Abs. 1 FGO). Dass bedeutet nicht, dass nur eine mündliche Verhandlung stattfinden muss. Einer Entscheidung des FG geht jedoch in aller Regel eine mündliche Verhandlung voraus. Nur im Einverständnis mit den Beteiligten kann das Gericht auch ohne mündliche Verhandlung entscheiden (§ 90 Abs. 2 FGO).

1. Beibringungsgrundsätze im finanzgerichtlichen Verfahren

Im finanzgerichtlichen Verfahren gilt wie im Verwaltungsverfahren der Amtsermittlungs- oder Untersuchungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 FGO). Das Finanzgericht hat aber nicht wie z.B. im Strafverfahren die Herrschaft über den Prozessgegenstand. Der Kläger ruft das Gericht an und bestimmt den Klagegegenstand. Eine „Verböserung“ wie im Einspruchsverfahren ist nicht möglich. Erklären die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt, ist das Gericht an die Erklärung gebunden und entscheidet nur noch über die Kosten.

Wenn auch die Beteiligten den Klagegegenstand bestimmen, steht doch der eigentliche Steueranspruch nicht zur Disposition. Dies gebietet der Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 3 Abs. 1 AO). Das bedeutet, ein Anerkenntnisurteil ist anders als im Zivilprozess nicht möglich und ein Prozessvergleich ist anders als nach der VwGO unzulässig.

Der Untersuchungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO: "Das Gericht erforscht den Sachverhalt von Amts wegen") bedeutet, dass das Gericht die entscheidungserheblichen Tatsachen selbst ermitteln muss und dass es an das tatsächliche Vorbringen der Beteiligten nicht gebunden ist. Die Rechtsprechung hat daher Regeln zur Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes entwickelt.

Danach darf das Gericht nicht "ins Blaue hinein",
nicht ohne konkreten Anlass,
nicht "außerhalb des Prozessstoffes"
ermitteln.

Auch im finanzgerichtlichen Verfahren gilt das Übermaßverbot, d.h. jede richterliche Aufklärungsmaßnahme muss hinreichend veranlasst sein und pauschale Nachforschungen sind nicht zulässig. Andererseits verletzt das Gericht seine Sachaufklärungspflicht, wenn es Tatsachen oder Beweismittel nicht nachgeht, die sich im Anbetracht der Umstände des Einzelfalls hätten aufdrängen müssen.

Die Verantwortung für Sachaufklärung liegt aber nicht allein beim Gericht. Wie im Verwaltungsverfahren gibt es auch im finanzgerichtlichen Verfahren **Mitwirkungspflichten** der Beteiligten. § 76 FGO verweist insoweit auf die Vorschriften der AO. Trotz des Untersuchungsgrundsatzes sind die Beteiligten des finanzgerichtlichen Verfahrens also zur **Mitwirkung verpflichtet**. Sie sind demnach als Zentralfiguren in die richterliche Erforschung des entscheidungserheblichen Prozessstoffes eingebunden und sie tragen eine Mitverantwortung für die vollständige und wahrheitsgemäße Ermittlung der entscheidungserheblichen Tatsachen (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO: "Die Beteiligten sind dabei heranzuziehen"). Die Mitwirkung kann jedoch anders als im Verwaltungsverfahren nicht erzwungen werden. Wirkt ein Beteiligter allerdings nicht mit, obwohl er dazu verpflichtet ist, und lässt sich der Sachverhalt ohne die Mitwirkung nicht aufklären, geht dies zu Lasten des Beteiligten, der nicht mitgewirkt hat. Diese objektive Beweis- oder Feststellungslast ist zu unterscheiden von der subjektiven Beweislast im Zivilprozess. Anders als im Zivilprozess ist das Finanzgericht folglich nicht befreit, wenn der Beweis nicht erbracht wird. Erst wenn der Sachverhalt nicht mehr weiter aufgeklärt werden kann, stellt sich die Frage nach den Rechtsfolgen.

Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dabei gelten auch die §§ 158, 160 und 162 AO sinngemäß. Insbesondere § 162 AO gibt dem Gericht eine eigene Schätzungsbefugnis.

2. Vorbereitung der mündlichen Verhandlung (§ 79 FGO)

Der Vorsitzende oder der Berichterstatter hat schon vor der mündlichen Verhandlung alle Anordnungen zu treffen, die notwendig sind, um den Rechtsstreit möglichst in einer mündlichen Verhandlung zu erledigen (§ 79 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dahinter steckt der Gedanke, dass ein Rechtsstreit am Tag der mündlichen Verhandlung soweit vorbereitet ist, dass über ihn an diesem Tag entschieden werden kann (sog. **Konzentrationsmaxime**). Um dieses Ziel zu erreichen kann der Vorsitzende oder der Berichterstatter (in der Praxis ist es fast ausschließlich der Berichterstatter)

- die Beteiligten zu einem Erörterungstermin laden
- den Beteiligten die Vorlage von Urkunden oder die Ergänzung ihres Vorbringens aufgeben und dafür den Beteiligten eine Frist setzen
- Auskünfte (auch von Dritten) einholen
- die Vorlage von Urkunden anordnen
- das persönliche Erscheinen der Beteiligten anordnen
- Zeugen und Sachverständige zum Termin laden.

Unter den besonderen Voraussetzungen des § 79 Abs. 3 FGO darf der Vorsitzende oder der Berichterstatter auch im Vorfeld der mündlichen Verhandlung Beweis erheben, wenn es zur Vereinfachung der Verhandlung sachdienlich ist.

Nach § 77 FGO sollen die Beteiligten zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung Schriftsätze einreichen. Hierzu kann der Vorsitzende eine Frist setzen.

Danach können im Wege des elektronischen Rechtsverkehrs auch Schriftsätze per E-Mail oder CD/Diskette eingereicht werden, wenn sie mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz versehen sind. Die entsprechenden Länderverordnungen, die das weitere Verfahren bestimmen, finden sich in der Landesverordnung über den elektronischen Rechtsverkehr mit den öffentlich-rechtlichen Fachgerichtsbarkeiten vom 9. Januar 2008 (s. GVBI 2008, S. 33).

Die Beteiligten können zur Vorbereitung ihrer Schriftsätze oder der mündlichen Verhandlung die **Akten bei Gericht einsehen** (§ 78 FGO). Dieses Akteneinsichtsrecht ist ein wesentlicher Bestandteil des verfassungsrechtlichen Grundrechts auf rechtliches Gehör. Anders als im Rechtsbehelfsverfahren haben die Beteiligten sogar einen subjektiven Anspruch auf Akteneinsicht.

3. Fristsetzung zur Angabe von Tatsachen und Beweismitteln (§ 79b FGO)

Zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung hat § 79b FGO eine große Bedeutung. Nach § 79b Abs. 1 FGO kann der Vorsitzende oder der Berichterstatter dem Kläger eine Frist setzen zur Angabe der Tatsachen, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung im Verwaltungsverfahren er sich beschwert fühlt. Hierunter fällt in der Praxis vor allem die Abgabe der Steuererklärung in Schätzungsfällen. Zu unterscheiden ist § 79b Abs. 1 FGO von § 65 Abs. 2 FGO, auch wenn beide Fristen miteinander verbunden werden können.

Noch größere Bedeutung als § 79b Abs. 1 FGO hat § 79b Abs. 2 i.V. mit Abs. 3 FGO. Hiernach kann der Vorsitzende oder der Berichterstatter jedem Beteiligten unter Fristsetzung aufgeben, Tatsachen anzugeben oder Beweismittel zu bezeichnen oder Urkunden vorzulegen, zu deren Vorlage der Beteiligte verpflichtet ist.

Werden die Tatsachen oder Beweismittel nicht innerhalb der gesetzten Frist benannt oder Urkunden nicht rechtzeitig vorgelegt, kann das Gericht diese zurückweisen, wenn den Beteiligten ein Verschulden trifft und die Berücksichtigung zu einer Verzögerung der Erledigung führen würde. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der Beteiligte bei Aufforderung mit Fristsetzung über die Folgen der Fristverletzung ausreichend belehrt worden ist.

Der Vorschrift im finanzgerichtlichen Verfahren entspricht § 364b AO im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren. Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf einer von der Finanzbehörde gem. § 364b AO gesetzten Frist vorgebracht werden,

kann das Gericht zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden (§ 76 Abs. 3 FGO). § 79b Abs. 3 FGO gilt in diesen Fällen entsprechend.

4. Entscheidungen im vorbereitenden Verfahren (§ 79a FGO)

Im vorbereitenden Verfahren, d.h. vor einer mündlichen Verhandlung entscheidet der Vorsitzende bzw. der Berichterstatter in einfachen Rechtsfragen allein an Stelle des Senates. Diese Rechtsfragen sind abschließend in § 79a Abs. 1 FGO aufgezählt. Dazu gehört die Entscheidung über

- das Ruhen oder die Aussetzung des Verfahrens	Beschluss
- bei Zurücknahme der Klage	Einstellungsbeschluss
- nach Erledigung in der Hauptsache	Kostenbeschluss
- über den Streitwert	Streitwertbeschluss
- über Kosten	Kostenbeschluss
- über die Beiladung	Beschluss

In anderen Sachen kann der Vorsitzende bzw. Berichterstatter auch durch Gerichtsbescheid nach § 90a FGO entscheiden. Dagegen ist dann nur ein Antrag auf mündliche Verhandlung möglich, nicht etwa – wie bei Gerichtsbescheiden des Senates – Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) oder gar Revision. Im Einverständnis mit den Beteiligten kann der Vorsitzende bzw. der Berichterstatter auch in anderen Fällen (z.B. auch aufgrund mündlicher Verhandlung) durch Urteil entscheiden (sog. konsentierter Einzelrichter, § 79a Abs. 3 FGO).

5. Aussetzung des Verfahrens (§ 74 FGO)

Das Finanzgericht kann das Verfahren per Beschluss aussetzen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, welches Gegenstand eines anderen Rechtsstreits ist (§ 74 FGO). Dies kommt insbesondere bei sog. Musterprozessen vor dem BVerfG oder vor dem BFH in Betracht. Dasselbe gilt, wenn für den zu entscheidenden Rechtsstreit ein

Feststellungsbescheid maßgeblich ist, über den zunächst in einem anderen Rechtsstreit entschieden werden muss. Die Finanzbehörde macht in den Fällen der Musterverfahren regelmäßig von § 165 AO Gebrauch.

6. Beiladung (§ 60 FGO)

Das Finanzgericht **kann** von Amts wegen oder auf Antrag andere beiladen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden. Dies gilt z.B. für diejenigen, die nach den Steuergesetzen für die Steuerschuld haften (§ 60 Abs. 1 Satz 1 FGO). Hier spricht man von **einfacher Beiladung**. Sind an dem durch die Klage anhängigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, **sind** sie beizuladen (sog. **notwendige Beiladung**; § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO).

Die Beiladung erfolgt durch Beschluss. Dieser ist allen Beteiligten zuzustellen (§ 60 Abs. 4 FGO). Gegen den Beschluss ist die Beschwerde (§ 128 FGO) gegeben. Der Beigeladene kann alle Verfahrenshandlungen vornehmen, d.h. Anträge stellen, Beweismittel benennen und Tatsachen vorbringen.

V. Mündliche Verhandlung und Entscheidung

(Tipke/Lang, § 22, Rz. 183 – 208)

1. Gang der mündlichen Verhandlung

Die Beteiligten sind mit einer Ladungsfrist von mindestens zwei Wochen zur mündlichen Verhandlung zu laden (§ 91 Abs. 1 FGO). Die **mündliche Verhandlung** wird durch den Vorsitzenden eröffnet und von ihm geleitet (§ 92 Abs. 1 FGO). Nach dem Aufruf zur Sache trägt der Berichterstatter den wesentlichen Sach- und Streitstand vor. Hierauf erhalten die Beteiligten das Wort. Im Anschluss ergibt sich in aller Regel ein Rechtsgespräch, zu dessen Ende die Beteiligten die Anträge stellen. Anschließend erklärt der Vorsitzende die mündliche Verhandlung für geschlossen (§ 93 Abs. 3 FGO). Nur in Ausnahmefällen kann das Gericht die Wiedereröffnung der

mündlichen Verhandlung beschließen (§ 93 Abs. 3 Satz 2 FGO). Von der Wiederoöffnung ist die Vertagung oder Unterbrechung der mündlichen Verhandlung zu unterscheiden. Nach einer Vertagung beginnt die mündliche Verhandlung noch einmal von vorn, ggf. mit anderen Richtern (insbesondere anderen ehrenamtlichen Richtern). Bei einer Unterbrechung wird die mündliche Verhandlung nicht beendet, sondern mit denselben Richtern fortgeführt.

Das Gericht kann in der mündlichen Verhandlung auch **Beweis** erheben, insbesondere Augenschein einnehmen, Zeugen, Sachverständige und Beteiligte vernehmen und Urkunden heranziehen (§ 81 FGO). Für die Beweisaufnahme gelten auch im finanzgerichtlichen Verfahren die Vorschriften der Zivilprozessordnung (§ 82 FGO) mit einigen wenigen Besonderheiten, die in den §§ 83 ff. FGO geregelt sind.

Im Anschluss an die mündliche Verhandlung wird die Entscheidung des Gerichts verkündet (§ 104 Abs. 1 FGO). Das Gesetz sieht die Verkündung im Anschluss an die mündliche Verhandlung oder in einem besonderen Verkündungstermin, der nicht später als zwei Wochen nach dem Termin zur mündlichen Verhandlung stattfinden darf, als Regelfall vor. Statt der Verkündung kann das Urteil auch durch Zustellung an die Beteiligten verkündet werden (§ 104 Abs. 2 FGO). Letzteres ist in der Praxis die Regel. Bei einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung wird die Verkündung stets durch die Zustellung an die Beteiligten ersetzt (§ 104 Abs. 3 FGO).

2. Urteil

Soweit nichts anderes bestimmt ist, wird die Klage durch Urteil entschieden (§ 95 FGO). Sonderformen sind das Teilurteil (§ 98 FGO) und das Zwischenurteil (§ 97 FGO). Das Urteil ergeht im Namen des Volkes. Es ist schriftlich abzufassen und muss von den Berufsrichtern, die an der Entscheidung mitgewirkt haben, unterschrieben werden (§ 105 Abs. 1 FGO). Das Urteil muss enthalten (§ 105 Abs. 2 FGO):

- die Bezeichnung der Beteiligten
- die Bezeichnung des Gerichts und die Namen der Richter
- die Urteilsformel (=Urteilstenor)
- den Tatbestand
- die Entscheidungsgründe
- die Rechtsmittelbelehrung

Der Urteilstenor richtet sich nach dem Klagebegehren. Das Finanzgericht ist zwar an das Klagebegehren, nicht jedoch an die Fassung der Anträge gebunden.

Beispiele:

Der Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2001 vom ... und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung werden aufgehoben.

Unter Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom ... und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Einkommensteuer auf ... € festgesetzt.

Unter Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom ... und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Einkommensteuer auf den Betrag festgesetzt, der sich unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten des Klägers aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.000 DM ergibt. Die genaue Berechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten auferlegt.

Der Beklagte wird verpflichtet, dem Kläger die begehrte Eigenheimzulage in Höhe von 2.500 € ab 2001 für 8 Jahre zu gewähren.

Der Beklagte wird verpflichtet, den Erlassantrag des Klägers unter Berücksichtigung der in den Entscheidungsgründen zum Ausdruck kommenden Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden.

Es wird festgestellt, dass der Einkommensteuerbescheid 2001 von ... nicht ist.

3. Gerichtsbescheid (§ 90a FGO)

§ 90a FGO eröffnet dem Gericht die Möglichkeit, ohne Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid zu entscheiden. Es entscheidet der Senat ohne die ehrenamtlichen Richter (§ 5 Abs. 3 Satz 2 FGO) oder – soweit die Entscheidung im vorbereitenden Verfahren ergeht – der Vorsitzende/ Berichterstatter allein (§ 79a Abs. 2 FGO).

Die Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Zustellung des Gerichtsbescheides entweder:

- Revision einlegen, wenn sie zugelassen worden ist, oder
- NZB einlegen oder
- mündliche Verhandlung beantragen.

Wird rechtzeitig die mündliche Verhandlung beantragt, gilt der Gerichtsbescheid als nicht ergangen, anderenfalls wirkt er wie ein Urteil. Alle Vorschriften über Urteile (§§ 104 ff. FGO) gelten für den Gerichtsbescheid in gleicher Weise.

4. Beschluss (§ 113 FGO)

Entscheidungen des Gerichts, die keine Urteile sind, können ohne mündliche Verhandlung ergehen (§ 90 Abs. 1 Satz 2 FGO). Bei diesen Beschlüssen wirken die ehrenamtlichen Richter nicht mit (§ 5 Abs. 3 Satz 2 FGO). Beschlüsse sind zuzustellen. Gegen sie findet das Rechtsmittel der Beschwerde Anwendung (§ 128 Abs. 1 FGO). Die in § 128 Abs. 2 FGO genannten Verfügungen und Beschlüsse können jedoch nicht mit der Beschwerde, sondern nur im Zusammenhang mit dem Urteil angefochten werden. Diese Beschlüsse müssen auch nicht begründet werden (§ 113 Abs. 2 FGO), mit Ausnahme der Beschlüsse im einstweiligen Rechtsschutz oder nach Erledigung der Hauptsache.

Beispiele für Beschlüsse:

- Beschluss über Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 FGO)
- Beschluss über die Beiladung (§ 60 Abs. 4 FGO)
- Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3 FGO)
- Beschluss über Einstellung nach Klagerücknahme (§ 72 Abs. 2 FGO)
- Beschluss über Trennung und Verbindung (§ 73 FGO)
- Beschluss über Aussetzung und Unterbrechung (§ 74 FGO)
- Beweisbeschluss (§ 82 FGO)

- Beschluss über Urteilsberichtigung (§ 107 Abs. 2 FGO)
- Beschluss über Tatbestandsberichtigung (§ 108 Abs. 2 FGO)
- Beschluss über einstweilige Anordnung (§ 114 FGO)
- Beschluss nach Erledigung der Hauptsache (§ 138 FGO)
- Beschluss über Prozesskostenhilfe (§ 142 FGO)

5. Verfahrenskosten

Im Urteilstenor wird in einer sog. Nebenentscheidung bestimmt, wer die Kosten des Verfahrens zu tragen hat. Kosten des Verfahrens sind die Gerichtsgebühren, die Auslagen für Zeugen, Sachverständige etc. und die außergerichtlichen Kosten der Beteiligten, hier vor allem die Anwalts- oder Steuerberatergebühren (§ 139 FGO).

Die Grundnorm für die Kostenentscheidung ist § 135 FGO. Danach trägt der unterliegende Beteiligte die Kosten des Verfahrens (§ 135 Abs. 1 FGO). Bei teilweisem Ob- und Verlieren sind die Kosten entsprechend der Quote zu teilen (§ 136 FGO). In Ausnahmefällen können auch dem obsiegendem Beteiligten die Kosten auferlegt werden, wenn er z.B. nur deshalb gewinnt, weil er Tatsachen, die er vorher hätte vortragen können und schuldhaft nicht vorgetragen hat, erstmalig im finanzgerichtlichen Verfahren vorträgt (§ 137 FGO). Diese Norm findet vorrangig in Schätzungsfällen Anwendung, wenn der Kläger erst im finanzgerichtlichen Verfahren seine Steuererklärung abgibt (vgl. Lemaire, Kostentragung in den Fällen des § 137 FGO (anderweitige Auferlegung der Kosten), AO-StB 2009, 349).

Mit dem am 1.7.2004 in Kraft getretenen **Kostenrechtsmodernisierungsgesetz** (BGBl I 2004, 718) sind grundlegende Änderungen bezüglich der Kosten für das finanzgerichtliche Verfahren eingetreten. Das Gerichtskostengesetz (GKG) wurde völlig neu gefasst. Die Bundesrechtsanwaltsgebührenordnung (BRAGO), die gem. § 45 Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV) auch für Steuerberater im gerichtlichen Verfahren anzuwenden ist, wurde durch ein neues Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) ersetzt. Die Änderungen dürften Einfluss auf die Entscheidung des

Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters haben, ob ein gerichtliches Verfahren wegen des damit verbundenen Kostenrisikos überhaupt durchgeführt wird.

Im Finanzgerichtlichen Verfahren richten sich die Gebühren regelmäßig nach dem Streitwert. Bezüglich der Höhe der Gebühren ist gegenüber der alten Regelung keine Änderung eingetreten. Der Mindeststreitwert beträgt 1.000 € (§ 52 Abs. 4 GKG). Der Streitwert beträgt höchstens 30 Mio. € (§ 39 Abs. 3 GKG). Bietet der Sach- und Streitstand keine genügenden Anhaltspunkte für eine Streitwertfestsetzung ist ein Auffangstreitwert in Höhe von 5.000 € anzunehmen. Streit besteht derzeit noch bei objektiver Klagenhäufung (mit einer Klage werden z.B. die ESt-Bescheide 2000, 2001 und 2001 oder die ESt 1999 und USt 1999 angefochten), ob hier jeweils der Mindeststreitwert anzusetzen ist oder ob der Mindeststreitwert nur einmal zu berücksichtigen ist.

6. Kostenverzeichnis:

Das Kostenverzeichnis (§ 3 Abs. 2 GKG, § 11 Abs. 1 GKG a.F) unterscheidet nicht zwischen Verfahrensgebühren und Entscheidungsgebühren. Es gibt nur noch Verfahrensgebühren, die sich unter besonderen Umständen ermäßigen.

Für Klageverfahren entsteht eine 4,0 fache Gebühr (KV Nr. 6110), die sich auf 2,0 ermäßigt (KV 6111=, wenn

entweder die Klage vor dem Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. vor Ablauf des Tages, an dem das Urteil oder der Gerichtsbescheid der Geschäftsstelle übermittelt wird, zurückgenommen wird

oder ein Beschluss nach § 138 FGO (Hauptsacheerledigung) ergeht, soweit nicht bereits ein Urteil oder Gerichtsbescheid ergangen ist.

Eine gebührenfreie Klagerücknahme ist für Klagen, die nach dem 30.6.2004 bei Gericht eingegangen sind, also nicht mehr möglich.

Für Revisionsverfahren entsteht eine 5,0 fache Gebühr (KV 6120) die sich auf 1,0 ermäßigt, wenn die Revision oder die Klage zurückgenommen wird, bevor die Begründungsschrift bei Gericht eingegangen ist. Eine Ermäßigung auf 3,0 Gebühren tritt ein, wenn

entweder die Revision oder Klage vor dem Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. vor Ablauf des Tages, an dem das Urteil oder der Gerichtsbescheid der Geschäftsstelle übermittelt wird, zurückgenommen wird

oder ein Beschluss nach § 138 FGO (Hauptsacheerledigung) ergeht, soweit nicht bereits ein Urteil oder Gerichtsbescheid ergangen ist.

In Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes (ADV, einstw. Anordnung) entstehen 2,0 Gebühren, die sich auf eine 0,75 Gebühr ermäßigt, wenn

entweder der Antrag vor Ablauf des tages, an dem der Beschluss der Geschäftsstelle übermittelt wird, zurückgenommen wird

oder ein Beschluss nach § 138 FGO (Hauptsacheerledigung) ergeht.

Die Gebühren werden mit der Einreichung der Klage oder des Rechtsmittels fällig (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 GKG). Sie wird in finanzgerichtlichen Verfahren zunächst und lediglich vorläufig nach dem Mindeststreitwert von 1.000 € berechnet (§ 63 Abs. 1 Satz 4 GKG). Es handelt sich um eine Vorfälligkeit (kein Vorschuss). Die Regelung ist vor allem für die Fälle der Prozesskostenhilfe von Bedeutung (Bartone, Prozesskostenhilfe im finanzgerichtlichen Verfahren (Teil 1 + 2), AO-StB 2009, 150 + 180; Balmes/Geuß, Prozesskostenhilfe (PKH) – Kommentierter Musterantrag für das finanzgerichtliche Verfahren, AO-StB 2010, 243). Hat das Gericht innerhalb der Klagefrist nicht über den PKH-Antrag entschieden, kommt es aber später dazu, PKH zu gewähren, liegt darin ein Grund für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (Rechtsprechung der BVerwG).

VI. Verfahren im vorläufigen Rechtsschutz

1. Aussetzung der Vollziehung (§ 69 FGO)

Durch die Einlegung des Einspruchs oder der Klage wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes nicht gehemmt (§ 361 Abs. 1 AO, § 69 Abs. 1 FGO). Die Finanzbehörde kann also aus dem angefochtenen Verwaltungsakt weiter gegen den Steuerpflichtigen vollstrecken (§ 249 ff. AO). Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Finanzbehörde oder das Gericht die Vollziehung des Verwaltungsaktes jedoch aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung des Verwaltungsaktes eine unbillige, nicht durch öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO, § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Zweifel können rechtlicher oder tatsächlicher Art sein. Der Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung kann nur dann mit der Beschwerde angefochten werden, wenn das Gericht dieselbe zugelassen hat. Insoweit gilt dasselbe wie für die Zulassung der Revision (vgl. § 128 Abs. 3 FGO).

Aussetzung der Vollziehung wird für das Einspruchs- und Klageverfahren zunächst bei der Finanzbehörde beantragt. Diese hat über den Antrag zu entscheiden. Erst danach ist ein Antrag bei Gericht statthaft, d.h. zulässig (§ 69 Abs. 4 FGO). Wenn Vollstreckung droht, kann jedoch unmittelbar bei Gericht Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.

Zu beachten ist: § 69 Abs. 4 FGO ist eine Zugangsvoraussetzung, keine Sachentscheidungsvoraussetzung; d.h. ohne vorherigen Antrag beim Finanzamt ist der Antrag beim Gericht unzulässig, selbst dann, wenn das Finanzamt in der Erwiderung auf den Antrag denselben ablehnt. Die Ausnahmeregeln des § 69 Abs. 4 FGO sind sehr streng auszulegen.

Die Aussetzung der Vollziehung kann ohne oder gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. Gewährt die FinBeh. Aussetzung der Vollziehung nur gegen Sicherheitsleistung, kann ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ohne SL beim Gericht gestellt werden. Bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids, müssen weitere Tatsachen hinzutreten, die die Aussetzung nur gegen SL rechtfertigen. Aussetzung gegen SL ist die Ausnahme und muss besonders begründet werden.

Bei der Gewerbesteuer ist AdV des Gewerbesteuerermessbescheids beim Finanzamt zu beantragen. Der Gewerbesteuerbescheid ist dann als Folgebescheid entsprechend auszusetzen (§ 69 Abs. 2 Satz 4 FGO). Bei der Gemeinde sollte AdV schon deshalb nicht beantragt werden, weil die Gemeinden üblicherweise nicht über den nötigen Sachverstand verfügen, komplizierte Steuerfragen zu klären. AdV des Gewerbesteuerermessbescheids wird – wenn die Behörde sie ablehnt – beim FG beantragt. AdV des Gewerbesteuerbescheids – wenn bei der Gemeinde beantragt – letztlich beim VG durchgesetzt. Einzelheiten: Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Tz. 28

Zur Folgeaussetzung im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung vgl. FG Münster Urteil v. 28.6.2005, 2 K 3890/01, Rev BFH X R 26/05; EFG 2006, 316: Aussetzungszinsen bei Folgeaussetzung

Die Antragsbegründenden Tatsachen müssen glaubhaft gemacht werden (§ 294 ZPO), d.h. Zeugenaussagen müssen durch eidesstattliche Versicherung belegt sein, andere Beweismittel sind zulässig. Richterliche Hinweispflicht ist eingeschränkt!

Unter engen Voraussetzungen kann nach Ablehnung eines AdV-Antrags erneut AdV beantragt werden. Neu anhängige Revisionen beim BFH begründen nicht automatisch ernstliche Zweifel. Zu § 69 Abs. 6 AO nach vorausgegangener Abweisung des Antrags als unzulässig vgl. FG Hamburg Urteil v. 11.1.2005, I 250/05, rkr, EFG 2006, 513 mit Anm. Kühnen

Soweit der Einspruch bzw. die Klage endgültig keinen Erfolg gehabt hat, der Einspruch oder die Klage also rechtskräftig geworden ist, ist der geschuldete Betrag, wegen dessen Aussetzung der Vollziehung gewährt worden war, nach § 237 AO zu verzinsen. Der Zinssatz beträgt 0,5 % im Monat oder 6 % im Jahr (§ 238 AO).

Literatur: Matuszewski, Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung, AO-StB 2009, 216.

2. Einstweilige Anordnung (§ 114 FGO)

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 FGO) ist vom dem Antrag auf einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) abzugrenzen. § 114 Abs. 5 FGO bestimmt den Vorrang des § 69 FGO (**Subsidiaritätsgrundsatz**), wenn in der Hauptsache die Anfechtungsklage die statthafte Klageart ist. In allen anderen Fällen, also Verpflichtungs- oder Feststellungsklagen ist vorläufiger Rechtsschutz über § 114 FGO zu gewähren. In der Praxis überwiegen die Anträge auf Aussetzung der Vollziehung weit. Gelegentlich finden sich Anträge auf Erlass einer einstweiligen Anordnung in Vollstreckungsfällen. Bei Verpflichtungsklagen oder Feststellungsklagen sehr selten.

Für einen erfolgreichen Antrag nach § 114 FGO benötigt der Kläger einen **Anordnungsanspruch** und einen **Anordnungsgrund**. Es reicht also nicht aus, dass der Kläger einen Anspruch auf die begehrte Feststellung oder den begehrten Verwaltungsakt hat. Hinzukommen muss die Gefahr, dass dieses Rechts vereitelt oder wesentlich erschwert wird oder dass wesentliche Nachteile oder Gefahren für den Kläger drohen. Entschieden wird durch Beschluss. Zuständig ist das Gericht der Hauptsache. Die Beschwerde ist wie bei § 69 FGO nur gegeben, wenn das Gericht dieselbe zugelassen hat (§ 128 Abs. 3 FGO).

VII. Verfahren vor dem Bundesfinanzhof

1. Revision

Gegen das Urteil des Finanzgerichts (§ 36 Nr. 1) steht den Beteiligten die Revision an den Bundesfinanzhof zu, wenn das Finanzgericht oder auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Bundesfinanzhof sie zugelassen hat (§ 115 Abs. 1 FGO).) Der Bundesfinanzhof ist an die Zulassung gebunden (§ 115 Abs. 3 FGO).

In welchen Fällen die Revision zuzulassen ist bestimmt § 115 Abs. 2 FGO. Nach dieser Norm ist die Revision zuzulassen, wenn

1. die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat,
2. die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder
3. ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

Von den Zulassungsgründen sind die Revisionsgründe zu unterscheiden. Letztere sind in den §§ 118 und 119 FGO geregelt. Während § 118 FGO die allgemeinen Revisionsgründe (Rechtsverletzung auf der das Urteil beruht) benennt, sind in § 119 FGO die sog. absoluten Revisionsgründe normiert, bei denen unwiderlegbar vermutet wird, dass das Urteil auf einer Bundesrechtsverletzung beruht. Absolute Revisionsgründe sind:

- falsche Besetzung des Gerichts
- Mitwirkung von Richtern, die nicht hätten mitwirken dürfen
- Versagung rechtlichen Gehörs
- nicht ordnungsgemäße Vertretung eines Beteiligten
- Verletzung des Öffentlichkeitsgebotes
- die Entscheidung ist nicht mit Gründen versehen

Zu den verfahrensrechtlichen Voraussetzungen der Revision vgl. §§ 120 ff. FGO.

Literatur: Gersch, Die Sachaufklärungspflicht in der Revision vor dem BFH, AO-StB 2009, 296; Müller, Begründungsfehler bei Einlegen der Grundsatzrevision, AO-StB 2010, 308; Müller, Begründungsfehler bei der Divergenzrevision, AO-StB 2011, 49.

2. Nichtzulassungsbeschwerde

Eine von der Höhe des Streitwerts abhängige Revision sieht die FGO nicht vor. Lässt das Finanzgericht die Revision nicht zu, können die Beteiligten **Nichtzulassungsbeschwerde** beim BFH einlegen (§ 116 Abs. 1 FGO). Der BFH muss dann – vorab – darüber entscheiden, ob die Revision zugelassen wird. An die Nichtzulassungsbeschwerde sind strenge Anforderungen gebunden. Sie muss innerhalb eines Monats beim BFH eingelegt und binnen zwei Monaten begründet werden.

Die Nichtzulassungsbeschwerde ist nach § 116 Abs. 3 FGO innerhalb eines Monats beim BFH einzulegen. Die Begründung kann zwei Monate nach Zustellung des vollständigen Urteils erfolgen. Die Frist ist verlängerbar, allerdings nur einmal, (vgl. BFH, BStBl. 2001 II, 768). Der Antrag muss vor Ablauf der regulären Begründungsfrist gestellt worden sein, § 116 Abs. 3 FGO.

Die Zulassungsgründe zählt § 115 Abs. 2 FGO abschließend auf. Die Revision ist zuzulassen, wenn

- eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden ist oder
- die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder
- ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung iSv. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn eine Rechtsfrage zu entscheiden ist, an deren Beantwortung ein allgemeines Interesse besteht, weil ihre Klärung das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Es muss sich um eine aus

rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage handeln (BFH, BFH/NV 1998, 993; BFH, BStBl. 1995 II, 890). Danach ist eine Steuerrechtssache zur Revision zuzulassen, wenn sie gerade für die Besteuerung als Masseverfahren bei der Rechtsanwendung von Bedeutung ist.

Zulassung wegen Verfahrensmängeln: Beispiele von Verfahrensmängeln im Sinne von § 115 FGO bei Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 115 FGO Rz. 91 ff. In Betracht kommt hier insbesondere der Vorwurf ungenügender Sachverhaltsaufklärung (Verletzung von § 76 FGO). Zur Rüge der überlangen Verfahrensdauer als Verfahrensmangel vgl. BFH, BFH/NV 2002, 53. Für das „Beruhen-Können“ auf dem Verfahrensfehler ist erforderlich, dass die Möglichkeit besteht, dass das FG ohne den Rechtsverstoß zu einem für den Beschwerdeführer sachlich günstigeren Ergebnis hätte gelangen können. Zu den Darlegungserfordernissen nach neuem Revisionsrecht, vgl. BFH, DStR 2001, 2068.

Der Bundesfinanzhof entscheidet über die Beschwerde durch Beschluss, § 116 Abs. 5 FGO. Greift eine Verfahrensrüge durch, muss nicht mehr, wie bisher, gleichwohl das Revisionsverfahren geführt werden, sondern kann der BFH das angefochtene Urteil sofort im Beschluss über die Nichtzulassungsbeschwerde aufheben und den Rechtsstreit zurückverweisen, § 116 Abs. 6 FGO. Gibt der BFH aus anderen Gründen der Nichtzulassungsbeschwerde statt, muss der Beschwerdeführer grundsätzlich nicht mehr wie bisher Revision einlegen. Gemäß § 116 Abs. 7 FGO wird das Beschwerdeverfahren beim BFH fortgesetzt „als Revisionsverfahren“. Es läuft allerdings die einmonatige Begründungsfrist, vgl. i.E. § 116 Abs. 8 FGO).

Zu den Voraussetzungen der Nichtzulassungsbeschwerde vgl. insbesondere: Müller, Die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde bei Verfahrensverstößen des FG, AO-StB 2009, 302 (mit Fallbeispielen).

3. Beschwerde

Gegen die Entscheidungen des Gerichts, die nicht Urteile oder Gerichtsbescheide sind (also vor allem Beschlüsse), ist die Beschwerde gegeben, soweit die FGO nichts anderes bestimmt (§ 128 Abs. 1 FGO).

Die wichtigste Ausnahmegvorschrift ist § 128 Abs. 2 FGO). Danach können die in der Praxis wichtigen prozessleitenden Verfügungen wie Aufklärungsanordnungen, Fristbestimmungen, Vertagungen, Beweisbeschlüsse, Verbindung und Trennung von Verfahren können hingegen nicht isoliert mit der Beschwerde angefochten werden, sondern müssen zusammen mit der Entscheidung im Rahmen der Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde angefochten werden. Dasselbe gilt für Beschlüsse im Verfahren über die Gewährung von Prozesskostenhilfe, Einstellungsbeschlüsse nach Klagerücknahme und Beschlüsse über die Ablehnung von Gerichtspersonen. Auch Einzelrichterbeschlüsse sind unanfechtbar (§ 6 Abs. 4 FGO). Dasselbe gilt für Kostenbeschlüsse (§ 128 Abs. 4 FGO).

Die (normale) Beschwerde (nicht die Nichtzulassungsbeschwerde; vgl. § 116 Abs. 2 FGO) kann beim BFH oder beim Gericht eingelegt werden (§ 129 FGO). Das Gericht kann abhelfen, wenn die Beschwerde begründet ist. Will das Finanzgericht nicht abhelfen, muss es die Beschwerde dem Bundesfinanzhof vorlegen (§ 130 FGO).

VIII. Rechtsschutz durch das Bundesverfassungsgericht

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat in der Vergangenheit in der steuerrechtlichen Praxis zunehmend an Bedeutung gewonnen. Dies gilt insbesondere zu den Entscheidungen zum sog. Familienlastenausgleich, aber auch zur Erbschaft- und Vermögensteuer. Das Bundesverfassungsgericht ist ein Verfassungsorgan. Es besteht aus zwei Senaten mit jeweils acht Richtern. Jeder Senat beruft mehrere Kammern, die aus jeweils drei Richtern bestehen.

Der Kläger kann nach Ausschöpfung des Rechtswegs **Verfassungsbeschwerde** erheben (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a BVerfGG). Insoweit muss er darlegen, durch den Verwaltungsakt in seinen Grundrechten (z.B. aus Art. 2 GG allgemeine Handlungsfreiheit, Art 3 GG Gleichheitsgrundsatz, Art 6 GG Schutz von Ehe und Familie, Art 12 GG Berufsfreiheit oder 14 GG Eigentumsgarantie) verletzt zu sein.

Hält hingegen das Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es für die Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig, so muss es das Verfahren aussetzen und vorab eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einholen (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG; sog. **konkretes Normenkontrollverfahren**).

Literatur: Gersch, Verfassungsrechtliche Aspekte bei der Überprüfung von Steuertatbeständen, AO-StB 2010, 313; Nöcker, Verfassungskonforme Auslegung, AO-StB 2011, 22.

IX. Rechtsschutz durch den Europäischen Gerichtshof

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) besitzt die höchste und zugleich alleinige richterliche Gewalt in Fragen des Gemeinschaftsrechts. In der Praxis von zunehmender Bedeutung insbesondere in Fragen des Umsatzsteuer- und Zollrechts ist das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EG-Vertrag. Danach **können** Finanzgerichte dem EuGH Fragen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorab zur Entscheidung vorlegen. Der Bundesfinanzhof ist in Zweifelsfragen betreffend das Gemeinschaftsrecht zur Vorlage verpflichtet.

Einzelheiten:

- Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Sonderteil: Europarechtsschutz
- Carle, Der (Rechts)Weg zum EuGH, AO-StB 2007, 242