



Steuern vor Gericht Finanzgerichtsprozess leicht gemacht (Teil I)

– Von Dr. **Michael Balke**, Finanzrichter sowie Lehrbeauftragter der Dualen Hochschule BW und **Martin Mann**, StB sowie Dozent der Steuerseminare Graf –

Der Volksmund meint: „Vor Gericht und auf hoher See ist man in Gottes Hand“, gleichwohl kann die Realität berechenbarer sein. Diese Beilage wird verdeutlichen, dass der gut vorbereitete und selbstbewusste Steuerberater oder Rechtsanwalt als Organ der Steuerrechtspflege und Kläger-Vertreter im FG-Prozess großen Einfluss auf den Verfahrensablauf nehmen und damit die Erfolgchancen einer Klage erheblich steigern kann. Zwar besteht vor den Finanzgerichten kein Vertretungszwang. Aufgrund der komplexen Materie ist es aber sinnvoll, einen Experten zu bevollmächtigen.

Vorüberlegungen und Vorbereitung eines FG-Prozesses

Ausdrückliche Aufgabe der Rechtsprechung im gewaltenteilten Rechtsstaat ist, dem Steuerpflichtigen effektiven Rechtsschutz im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG zu gewährleisten. Dies bedeutet, dass die Finanzgerichte (ggf. mit Unterstützung des Bundesverfassungsgerichts) im Rahmen eines Gerichtsverfahrens gegen das beklagte Finanzamt die Steuerbescheide des Klägers auf ihre Rechtmäßigkeit überprüfen und dabei auch die steuergesetzliche Grundlage verfassungsrechtlich (womöglich auch noch mit Hilfe des Europäischen Unionsrechts und/oder durch die Europäische Menschenrechtskonvention) kontrollieren.

Nicht erst die Verfassungsrichter, sondern zunächst einmal die Richter im Senat eines Finanzgerichts haben die **Einhaltung der Grundrechte** bei der Besteuerung zu überprüfen, u. a. die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG (Beispiel: Die Veränderung steuergesetzlicher Vorschriften). Hält ein Finanzgericht ein Steuergesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig, so ist das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des **Bundesverfassungsgerichts** (BVerfG) einzuholen.

Tatsachen, die in der ersten Instanz nicht in den Prozess eingeführt wurden, können beim **Bundesfinanzhof (BFH)** im Revisionsverfahren **nicht** mehr gehört werden, da der **BFH** als Revisionsgericht 'nur' über Rechtsfragen zu entscheiden hat und grundsätzlich an die Tatsachenfeststellung des Finanzgerichts gebunden ist. Die Senate der Finanzgerichte entscheiden grundsätzlich in der Besetzung mit drei Berufs-

richtern und zwei ehrenamtlichen Richtern. Die ehrenamtlichen Richter wirken bei der mündlichen Verhandlung und der Urteilsfindung mit gleichen Rechten wie die Berufsrichter mit (§ 16 FGO). Bei Beschlüssen außerhalb der mündlichen Verhandlung und bei Gerichtsbescheiden gemäß § 90a Finanzgerichtsordnung (FGO) sind sie jedoch nicht tätig.

Bei den **verwaltungsaktbezogenen Klagen** (Anfechtungs- und Verpflichtungsklage, vgl. S. 2) muss die Klage innerhalb der Klagefrist gemäß § 47 FGO erhoben werden. Die Klagefrist beginnt mit dem auf den Tag der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung folgenden Tag und endet einen Monat danach. Fällt das errechnete Fristende auf einen Samstag, Sonntag oder (gesetzlichen) Feiertag, verlängert sich die Frist auf den nächstfolgenden Werktag. Diese Samstag-Sonntag-Feiertag-Regelung gilt bei der Anwendung der Zugangsfrist auch bei Fristbeginn.

Besonderer Praxishinweis: Die Frage nach einem gesetzlichen Feiertag richtet sich stets nach den Verhältnissen am Ort des Sitzes des Gerichts. Besonderheiten sind z. B. daher in Bayern zu beachten, wo es in Nürnberg, München und Augsburg unterschiedliche, zusätzliche Feiertage gibt.

Wird die Klagefrist versäumt, enthält § 56 FGO hinsichtlich der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eine Parallelvorschrift zur Abgabenordnung. **Achtung Fehlerquelle: Die Wiedereinsetzungsfrist beträgt im Klageverfahren nur zwei Wochen, nicht einen Monat!**

Die „*Pflege der Mündlichkeit*“ durch den Steuerberater ist im gesamten FG-Prozess wichtig. Vor angesetzten Gerichtsterminen, seien es Erörterungstermine des Bericht-



erstatters oder Einzelrichtertermine oder Termine des gesamten Senats, sollte der Steuerberater im Zweifel telefonischen Kontakt zu den Richtern aufnehmen.

Wer Kino- und TV-Spielfilme kennt, die zum Teil in Gerichtssälen aufgenommen worden sind, weiß, wie sich die (Kampfes-)Lust um Gerechtigkeit in einer mündlichen Verhandlung entwickeln kann. Der Steuerberater sollte für seine Mandanten in der mündlichen Verhandlung eine große Erfolgchance erkennen:

a) Es geht in der mündlichen Verhandlung des FG-Prozesses nicht nur um belastendes Steuergeld, sondern auch um Steuergerechtigkeit. Es lohnt sich zu kämpfen, denn hier kann man am besten seinem Mandanten beweisen, wie ernst der Steuerberater dessen Anliegen nimmt.

b) Nicht der Kneipen-Stammtisch (auch nicht die Steuerfachtagung), sondern die mündliche Verhandlung beim Finanzgericht ist der richtige Platz für den Steuerrechtskampf, für den Kampf um den effektiven Steuerrechtsschutz.

Grundsätzlich sollte nicht auf die mündliche Verhandlung verzichtet werden. Hier, in der Regel vor dem Voll-Senat (= drei Berufsrichter und zwei ehrenamtliche Richter), kann alles besprochen und Missverständnisse können vermieden werden. Ein Gedankenaustausch mit dem zuständigen Richter kann auch schon vor der mündlichen Verhandlung per Telefon zielführender als ein umfangreicher Schriftverkehr sein.

Besonderer Praxishinweis: Entsprechend sollte der Steuerberater als Kläger-Vertreter mit seiner Prozessplanung und -führung, jedenfalls bei besonders wichtigen oder Grundsatzverfahren, nicht nur die neueste einschlägige Rechtsprechung, sondern auch neueste Erkenntnisse der Steuerrechtswissenschaft wahrnehmen, um diese zum Wohle seines Mandanten vor dem Finanzgericht vortragen zu können. **Diese wissenschaftsorientierte Steuerberatung als Teil der Durchsetzungsberatung ist im FG-Prozess mehr als nützlich.**

Klageerhebung und Anträge im Klageverfahren

Die FGO kennt im Wesentlichen sechs Klagearten:

- Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO)
- Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO)
- Allgemeine/sonstige Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO)
- Feststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO)
- Sprungklage (§ 45 FGO)
- Untätigkeitsklage (§ 46 FGO)

Die Klageart ergibt sich aus dem Klagebegehren. Vor diesem Hintergrund bilden Klageart und Klageantrag eine Einheit im finanzgerichtlichen Verfahren.

Besonderer Praxishinweis: Eine Klage muss nicht nach Klageart bezeichnet werden. Bestehen Zweifel über die Art der eingelegten Klage, hat das Gericht durch Auslegung der Klageschrift die zutreffende Klageart zu ermitteln und im Rahmen der Prozessfürsorgepflicht für die richtigen Anträge zu sorgen.

Beispiel 'Aufhebungs- Änderungsantrag' (Anfechtungsklage): ■ „Es wird beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 21.7.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 11.11.2015 aufzuheben.“ ■ „Es wird beantragt, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 11.11.2015 den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 21.7.2014 dahin abzuändern, dass ein weiterer Betrag von jeweils 6.000€ als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers und der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt wird.“

Beispiel 'Verpflichtungsantrag': „Es wird beantragt, das beklagte Finanzamt zu verpflichten, unter Aufhebung des die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2013 ablehnenden Bescheids vom 21.7.2014 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11.11.2015 den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 13.5.2014 zu berichtigen und die Steuer auf 10.000 € herabzusetzen.“ (nach Ablehnung einer Berichtigung eines Bescheides, z. B. wegen neuer Tatsachen zu Gunsten des Steuerpflichtigen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Beispiel 'Feststellungsantrag': ■ „Es wird beantragt festzustellen, dass der Einkommensteuerbescheid des Beklagten vom 21.7.2015 nichtig und daher unwirksam ist.“ ■ „Es wird beantragt, festzustellen, dass die Kläger nicht der Außenprüfung unterliegen.“

Beispiel 'Sonstige Leistungsanträge': „Es wird beantragt, den Beklagten zu verurteilen, dem Kläger Akteneinsicht zu gewähren.“

Beispiel 'Fortsetzungsfeststellungsantrag': „Es wird beantragt, die Rechtswidrigkeit des vom Beklagten zurückgenommenen Einkommensteuerbescheides 2014 vom 10.7.2015 festzustellen.“

Tipps zur Klageschrift

Die Frist für die Erhebung der Klage gilt auch dann als gewahrt, wenn die Klage bei der Behörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt oder die angefochtene Entscheidung erlassen oder den Beteiligten bekanntgegeben

hat oder die nachträglich für den Steuerfall zuständig geworden ist, innerhalb der Frist angebracht oder zur Niederschrift gegeben wird. Die Behörde hat die Klageschrift in diesem Fall unverzüglich dem Gericht zu übermitteln.

Besonderer Praxishinweis: Gerichte sind mit 'Nachbriefkästen' ausgerüstet, die eine zeitgesteuerte Klappe enthalten und um 0:00 Uhr umgestellt werden. Dadurch wird die Post nach Eingangstag sortiert. Finanzämter haben im Normalfall keinen solchen Briefkasten. Die Post wird bis zur ersten Leerung ('Frühleerung') den Eingangsstempel des Vortages erhalten, so dass das Anbringen beim Finanzamt die Frist wahren kann, wenn das Fristende nur um wenige Minuten oder Stunden abgelaufen ist. Die Klage ist grundsätzlich ■ schriftlich ■ zur Niederschrift oder durch ■ Telekommunikationsmittel (z. B. Telefax) zu erheben. Darüber hinaus ist die elektronische Klageerhebung (E-Mail) möglich. Die Klageschrift muss zwingend folgende Punkte enthalten:

Klägerbezeichnung: Name des Klägers und ladungsfähige Anschrift auch dann, wenn der Kläger durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten wird. Dem Finanzgericht sollte bei laufenden Klageverfahren jede Adressänderung des Mandanten umgehend mitgeteilt werden, um diese wichtige Angabe in einem Klageverfahren nicht zu vergessen und einer evtl. Unzulässigkeit der Klage vorzubeugen.

Beklagte Behörde: z. B. das Finanzamt Westerstede.

Gegenstand des Klagebegehrens (Streitgegenstand): Bei einer Anfechtungsklage ist dies der angegriffene Verwaltungsakt und die Einspruchsentscheidung: z. B. Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.7.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.2.2016.

Eigenhändige Unterschrift oder qualifizierte elektronische Signatur: Bei einer schriftlich oder per Telefax eingereichten Klage muss die Klageschrift die eigenhändige Unterschrift enthalten (individuell gestalteter Namenszug, keine Paraphe). Bei E-Mail ist die qualifizierte elektronische Signatur erforderlich.

Tipps zur Klagebegründung

Akteneinsicht: Nach Empfang der Klageschrift hat die beteiligte Finanzbehörde die den Streitfall betreffenden Akten an das Gericht zu übermitteln. Die Vorschrift des § 78 Abs. 1 FGO räumt den Beteiligten das Recht zur Akteneinsicht ein. Dieses Recht ist Ausfluss des Grundrechtes auf rechtliches Gehör gemäß Art 103 GG. Das Recht zur Akteneinsicht umfasst **sämtliche Akten**, die dem Gericht in der Streitsache vorliegen. Dies sind:

- Die Gerichtsakten mit Ausnahme richterlicher Urteils-, Beschluss oder Verfügungsentwürfe, Schriftstücke über Abstimmungen (Beratungsgeheimnis) oder Arbeiten zur Vorbereitung von Urteilen.
- Die dem Gericht vom Finanzamt nach § 71 Abs. 2 FGO vorzulegenden Akten, die den Streitfall betreffen (z. B. allgemeine Akte, Veranlagungsakte, Rechtsbehelfsakte und Außenprüfungsakten usw.).
- Die vom Gericht nach § 86 FGO beigezogenen Akten (z. B. Akten anderer Verfahren beim selben Gericht, Akten anderer Gerichte, z. B. Strafakten und anderer Behörden, z. B. Bauakten).

Ort der Akteneinsichtnahme: In Betracht kommen ■ die Geschäftsstelle des Finanzgerichts oder ■ auf Antrag (z. B. bei großem Zeitaufwand für die Fahrt/Entfernung zum Gericht) das dem Wohnsitz oder Ort der Kanzlei des Prozessbevollmächtigten nächstgelegene Gericht (insbesondere auch Amtsgericht) oder Behörde (im Regelfall Finanzamt).

Eine Übersendung der Akten in die Kanzlei oder Wohnung des Prozessbevollmächtigten stellt eine Ausnahme dar und wird oft nur in Sonderfällen gewährt (z. B. Körperbehinderung des Prozessbevollmächtigten).

§ 78 Abs. 2 FGO regelt, dass sich der Akteneinsichtsberechtigte auf seine Kosten von der Geschäftsstelle Ausfertigungen, Auszüge, Abdrucke oder Abschriften anfertigen lassen darf (derzeit i. d. R. 0,50€ je Seite). Lehnt das Gericht die Akteneinsicht oder Aktenübersendung ab, ist die Beschwerde gemäß § 128 Abs. 1 FGO gegeben.

Aus den Steuerakten ergeben sich häufig entscheidende Hinweise auf die Meinungsbildung innerhalb des Finanzamts, deren Kenntnis Bedeutung für eine erfolgreiche Prozessführung haben kann.

Besondere Praxishinweise: ■ Die ausführliche Begründung einer Klage sollte erst nach Akteneinsicht vorgenommen werden, da diese den Sachverhalt zeigt, von dem das Finanzamt ausgeht sowie Kontrollmitteilungen und Aktenvermerke enthalten sind, die für den Finanzgerichtsprozess eine wichtige Rolle spielen können. ■ Zur sogenannten Beweisvorsorge der Klägerseite gehört z. B. das Sammeln und Vorhalten von Belegen und Nachweisen bezüglich abzugsfähiger Berufsausgaben. Zur Beweisvorsorge gehört aber auch das Entkräften einer gelegentlich pauschal angenommenen Beweiskraft von Behördenakten. Zwar gibt es keine Beweisbindung an eine angeblich vollständige Behördenakte, gleichwohl macht es mitunter Sinn, das unordentliche Führen einer Steuerakte zu dokumentieren und zu rügen. Denn: Behördenakten werden nicht immer ordentlich (vollständig) geführt, dies erken-

nen Sie beispielsweise an einer fehlenden (fortgeführten) Paginierung der Akte. Der Steuerberater als Klägervertreter kann durch rechtzeitige Akteneinsicht die fehlende Durchnummerierung der einschlägigen finanzamtlichen Steuerakte feststellen und damit die mitunter vorschnell angenommene Beweiskraft der Behördenakte widerlegen.

Sachverhaltsdarstellung: Die Sachverhaltsdarstellung in der Klagebegründung ist die Darstellung der Tatbestandsmerkmalsseite der Rechtsnorm und sollte immer aus der (eigenen) Sicht des Klägers dargestellt werden. Am Ende der Sachverhaltsdarstellung sollte das Gericht mit Verweis auf § 76 Abs. 2 FGO gebeten werden, auf aus seiner Sicht nicht ausreichende Sachverhaltsdarstellungen und nicht nachgewiesene hinzuweisen.

Rechtliche Begründung: Diese sollte sich insbesondere auf folgende Punkte stützen:

- Gesetznormen (Normenhierarchie)
- Rechtsprechung (z.B. FG, BFH, BVerfG, EuGH, EGMR)
- Fachliteratur („*herrschende Meinung*“)
- Kritische Auseinandersetzung mit zum Streitthema ergangenen Verwaltungsanweisungen (z.B. Richtlinien, BMF-Schreiben, OFD-Verfügungen)
- Fazit/Ergebnis

Untersuchungsgrundsatz/Ausschlussfrist

Das Gericht erforscht den Sachverhalt von Amts wegen: Nach § 76 Abs. 1 FGO sind dabei die Beteiligten heranzuziehen; die Beteiligten haben nach dem Gesetz ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären. Das Gericht ist an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden.

Vorsicht vor dem „kurzen“ Steuerprozess: Finanzrichter, die rasch viele Prozesse, zum Beispiel durch Klageabweisung, beenden, und auch vor möglichen, aber zeitaufwendigen Grundsatz-Entscheidungen (z.B. Vorlagebeschlüsse zum Bundesverfassungsgericht oder sogenannte 'Rüttel-Urteile' zum Bundesfinanzhof) zurückschrecken, bewirken zwar wenig für den effektiven Steuerrechtsschutz des Bürgers, haben aber im derzeitigen Karrierewesen gute Chancen, höhere Richterämter zu erreichen.

Falls Sie meinen, es mit einem solch 'schneidigen' Finanzrichter zu tun zu haben, wenden Sie sich eher nicht an den Präsidenten des Finanzgerichts, um sich zu beschweren. Denn der Finanzrichter ist unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen (vgl. Art. 97 Abs. 1 GG), er hat als Angehöriger der dritten Staatsgewalt keinen wirklichen Chef (vgl. Art. 92 GG), und das ist auch gut so.

Erfolgsversprechender ist, wenn Sie sich mit dem betreffenden (auffälligen) Finanzrichter direkt auseinandersetzen. Sagen Sie ihm höflich, aber bestimmt, was Sie von ihm halten. Womöglich überdenkt er dann seine Haltung, fühlt sich an der Ehre gepackt, gibt nicht mehr den Karrieristen, sondern bemüht sich um echte Rechtsschutzgewährung.

Mitwirkungspflichten der Beteiligten: Diese lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Muss-Inhalte bei der Klageeinreichung (§ 65 Abs. 1 FGO)
- Bei Auslandssachverhalten: Besondere Mitwirkungspflicht, Beweisvorsorge und Beweismittelbeschaffungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO)
- Auskunftspflicht (§ 93 AO)
- Vorlage- und Betretungspflichten (§§ 97 Abs. 1, 99 und 100 AO)
- Pflicht zur Beantwortung von Anfragen des Gerichts (Prozessförderungspflicht, Wahrheitspflicht)

Ausschlussfrist zur Bezeichnung des Klagebegehrens:

Nach § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO kann der Vorsitzende oder Berichterstatter dem Kläger zur Bezeichnung des Gegenstandes des Klagebegehrens (Klageziel/Streitgegenstand) eine Ausschlussfrist setzen. Von der BFH-Rechtsprechung wird eine Frist von drei Wochen als angemessen angesehen. Das Gericht muss den Kläger über die Folgen der Fristversäumnis belehren.

Fristverlängerung: Eine Fristverlängerung ist möglich, falls diese vor Ablauf der Ausschlussfrist beantragt wird und erhebliche Gründe dargelegt und glaubhaft gemacht werden. Wird der Antrag auf Fristverlängerung so rechtzeitig gestellt, dass für den Fall der Ablehnung die angemahnte Prozesshandlung noch nachgeholt werden könnte, ist die Ablehnung vom Finanzgericht so rechtzeitig bekanntzugeben, dass die Nachholung der angemahnten Prozesshandlung auch tatsächlich noch erfolgen kann.

(Der Beitrag wird fortgesetzt)