

Ihr Finanzgerichtsprozeß: Hinweise zur Optimierung der Rechtsschutzsuche durch den Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege

von **Diplom-Finanzwirt Dr. jur. Michael Balke**, Richter im 7. Senat des
Niedersächsischen Finanzgerichts, Hannover/Dortmund, www.drmmichaelbalke.de

Sie kennen das: Recht haben ist das eine, das Recht durchsetzen ist mitunter etwas anderes. Bevor wir zum prozessualen Hochreck (III.) anhand einiger nach Aktualität ausgewählter Massenproblemlagen wechseln, werde ich Sie vorher auf eher alltägliche, gleichwohl wichtige Prozeßprobleme (II.) hinweisen; dies zur Vermeidung verfahrens Verfahren, zur Vermeidung sogenannter kafkaesker Prozesse. Zunächst beschreibe ich jedoch Grundsätzliches (I.) zum Finanzgerichtsprozeß.

I. Grundsätzliches

Auf die Damen und Herren Steuergesetzgeber, die mehr und mehr mit der Spitze der Exekutive (der Verwaltung) verschmelzen, ist mit Blick auf Steuergerechtigkeit kaum mehr Verlaß – diese Herrschaften begünstigen sich steuerlich auf Kosten der Steuervollzahler sogar selbst, durch reichlich steuerfreie MdB-Bezüge (dazu später mehr). Keinen optimalen Verlaß, aber immerhin mehr Verlaß gibt es auf die Steuerrechtsprechung. Steuergerechtigkeit ist derzeit allein über den Finanzgerichtsprozeß zu bekommen.

„Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Rechtsweg offen“ bestimmt Art. 19 Abs. 4 GG, das Verfahrensgrundrecht, die Rechtsweggarantie unserer Verfassung.

Was dies bedeutet, hat das Bundesverfassungsgericht wie folgt beschrieben: *„Das Verfahrensgrundrecht des Art. 19 Abs. 4 GG garantiert nicht nur das formelle Recht und die theoretische Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, sondern auch die Effektivität des Rechtsschutzes; der Bürger hat einen substantiellen Anspruch auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle. Die Bedeutung der grundgesetzlichen Gewährleistung liegt vornehmlich darin, die ‚Selbstherrlichkeit‘ der vollziehenden Gewalt im Verhältnis zum Bürger zu beseitigen ...“*, so BVerfGE 35, S. 263, 274; im Kern auch aktuell der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts vom 31.5.2011, Az. 1 BvR 857/07 (gegen den Bundesfinanzhof). Wer sich grundsätzlich mit *„Rechtsprechung“* beschäftigt, dem kann der entsprechend benannte Abschnitt im Grundgesetz helfen (§§ 92 ff. GG). Ganz wichtig für den Finanzgerichtsprozeß sind Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG (*„Niemand darf seinem gesetzlichen Richter entzogen werden“*) und Art. 103 Abs. 1 GG (*„Vor Gericht hat jedermann Anspruch auf rechtliches Gehör“*). Schon die Verletzung eines der Rechte aus Art. 19 Abs. 4, 101 Abs. 1 Satz 2, 103 Abs. 1 GG kann zur Aufhebung einer finanzgerichtlichen Entscheidung führen.

Der Rechtsweg, damit auch der Rechtsschutz in Steuersachen, endet heute vielfach nicht mehr beim Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe, auch der Gerichtshof der Europäischen Union in Luxemburg (früher EuGH genannt) und der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte in Straßburg (EGMR) spielen vermehrt eine Rolle (weiterführend: Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, Rechtsschutz in Steuersachen, S. 1069 ff. mit den Abschnitten *„Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren“*, *„Verfassungsrechtlicher Rechtsschutz“* und *„Europarechtlicher Rechtsschutz“*).

II. Alltägliches, gleichwohl Wichtiges

Sprungklage kann Rechtsschutzsuche verzögern: Die Sprungklage nach § 45 FGO, also die Klage ohne Vorverfahren (Einspruchsverfahren), die von der Rechtsidee her den Rechtsschutz beschleunigen soll, kann mitunter das Gegenteil bewirken. Nämlich dann, wenn das beklagte Finanzamt nicht innerhalb der Monatsfrist nach § 45 Abs. 1 FGO der Sprungklage zustimmt und dies den Beteiligten des Finanzgerichtsprozesses erst nach Monaten auffällt. Dann – nach Monaten – wird die Klage als außergerichtlicher Rechtsbehelf (etwa Einspruch) behandelt (dazu § 45 Abs. 3 FGO); wertvolle Zeit kann so verstreichen.

steuerberater intern steuerberater in

Zum Umgang mit dem richterlichen Fristendruck: Ich warne mit Nachdruck vor den „scharfen“ Richterfristen nach § 62 Abs. 3 Satz 3 FGO (zur Vorlage der Prozeßvollmacht mit Ausschlußwirkung; hier ist die Förmelei ab dem Jahr 2001 zwar etwas entschärft, aber nicht gänzlich getilgt worden, vgl. § 62 Abs. 3 Satz 6 FGO) und nach § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO (zur Bezeichnung des Gegenstandes des Klagebegehrens mit Ausschlußwirkung). Wenn diese Fristen von Richtern gesetzt werden, sollten Sie diese unbedingt beachten, ansonsten droht die Abweisung der Klage wegen Unzulässigkeit. Daneben kann es die „milde“ Richterfrist nach § 79 b Abs. 1, 3 FGO geben (bei Nichtbeachtung mit der Folge verspäteten Vorbringens von Tatsachen und Beweismitteln mit Zurückweisungsbefugnis des Richters). Bei fehlender Beachtung ist zwar noch nicht alles verloren (etwa wenn die Erledigung des Rechtsstreits dadurch nicht verzögert wird). Gleichwohl wird grundsätzlich rechtzeitiges Vorbringen empfohlen. Wer die gesetzten Fristen absehbar nicht einhalten kann, sollte – vor Fristablauf – Fristverlängerung beantragen und auf eine Entscheidung über den Antrag – vor Fristablauf – drängen.

Zum Erscheinen vor dem Finanzgericht: Grundsätzlich sollte nicht auf die mündliche Verhandlung (dazu §§ 79 ff. FGO) verzichtet werden. Hier, in der Regel vor dem Voll-Senat (= drei Berufsrichter und zwei ehrenamtliche Richter) kann noch mal 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. Merke: Das Finanzgericht ist die einzige Tatsacheninstanz in Steuersachen und es geht um Rechtsprechung! Übrigens: Bitte keine Angst vor den vielen Richtern, hier wird auch nur mit Wasser gekocht. Ich verweise auf den selbstironischen Spott des (auch) Juristen **Johann Wolfgang von Goethe**, der formulierte: „*Im Auslegen seid frisch und munter! Legt ihrs nicht aus, so legt was unter*“. Mitunter hilft auch der nichtöffentliche Erörterungstermin nach § 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 FGO mit einem Einzelrichter (Berichterstatter) „zur gütlichen Beilegung des Rechtsstreits“ weiter. Einen solchen Termin kann der Steuerberater zwar nicht beantragen bzw. verlangen, aber anregen.

Steuerrechtswissenschaftliche Kritik an der Förmelei im Finanzgerichtsprozeß: In einer viel beachteten Beilage zum '**steuertip**' (Ausgabe 49/09 vom 4.12.2009) hat **Klaus Tipke** das „*Steuerrecht durch Übermaß-Formalismus*“ zu Recht angeprangert. Über „*Zugangshürdenbauer in der Finanz- und Verfassungsgerichtsbarkeit*“ schreibt er: „*Die Finanzgerichte wachen über das Verfahren der Finanzämter, der Bundesfinanzhof über das Verfahren der Finanzgerichte und das Bundesverfassungsgericht über das Verfahren der Fachgerichte. Nur haben Bundesfinanzhof und Bundesverfassungsgericht selbst auch übermäßig hohe Zugangshürden aufgestellt. Die Kritiker der formalistischen Elche sind insoweit am Ende selber welche.*“

In der Tat verkommt mitunter der Finanzgerichtsprozeß wegen seiner vielen Frist- und Formvorschriften und derjenigen Finanzrichter, die darin zu Unrecht den eigentlichen Kern der juristischen Tätigkeit sehen, zu einem riskanten Geschicklichkeitsturnier für den Rechtsschutzsuchenden. Merke: Falls Sie sich als Kläger-Vertreter vor dem Finanzgericht mal überfordert fühlen sollten (etwa in einer überraschenden Situation während der mündlichen Verhandlung), dann legen Sie dies dem Gericht gegenüber offen, erbitten Sie Hilfe und weisen Sie auf die gerichtliche Prozeßfürsorgepflicht hin (dazu §§ 76 Abs. 2, 79 a, 79 b FGO). Danach sind nämlich die zuständigen Finanzrichter verpflichtet, „*darauf hinzuwirken, daß Formfehler beseitigt, sachdienliche Anträge gestellt, unklare Anträge erläutert, ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt, ferner alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden*“ (näher dazu Stapperfend in Gräber, Kommentar zur FGO, 7. Auflage 2010, § 76 Anm. 54 ff.).

Wissenschaftlich orientiertes Vorgehen des Steuerberaters im Finanzgerichtsprozeß: Keine Angst, der Steuerberater als Kläger-Vertreter soll nicht selbst zum Steuerrechtswissenschaftler mutieren. Aber: Er sollte in seine Prozeßplanung und -führung, jedenfalls bei besonders wichtigen oder bei Grundsatz-Verfahren, nicht nur die neueste einschlägige Rechtsprechung, sondern auch neueste Erkenntnisse der Steuerrechtswissenschaft (etwa aus dem führenden Standardwerk Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, aus den Jahrestagungsbänden der DStJG, aus wissenschaftlichen Festschriften, oder aus dem Beirat für Steuergerechtigkeit des '**steuertip**') wahrnehmen, um diese zum Wohle seines Mandanten vor dem Finanzgericht vortragen zu können. Diese wissenschaftsorientierte Steuerberatung als Teil der Durchsetzungsberatung ist im Finanzgerichtsprozeß mehr als nützlich.

Außerdem sollten Sie Folgendes wissen: Finanzrichter, die rasch viele Prozesse, zum Beispiel durch Klageabweisung, beenden, und die sich auch nicht durch mögliche, aber zeitaufwendige Grundsatz-Entscheidungen, etwa Vorlagebeschlüsse zum Bundesverfassungsgericht oder sogenannte Rüttel-Urteile zum Bundesfinanzhof, aufhalten lassen, bewirken zwar wenig für den effektiven Steuerrechtsschutz des Bürgers, haben aber im derzeitigen Richterkarrierewesen gute Chancen, höhere Richterämter zu erreichen. Falls Sie meinen, 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. Erfolgversprechender 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. Auch das kennen Sie: Die Hoffnung stirbt zuletzt.

III. Prozessuales Hochreck

Umgang mit rechtsschutzverhindernden Vorläufigkeitsvermerken und Teileinspruchsentscheidungen der Finanzverwaltung: Das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.12.2007 mit dem Az. 7 K 249/07 war bundesweit wohl die erste Entscheidung eines Finanzgerichts zur Rechtmäßigkeit von Teileinspruchsbescheiden, die auf der Grundlage des neu eingeführten § 367 Abs. 2 a AO von Teilen der Finanzverwaltung massenhaft herausgegeben wurden und teilweise noch werden. Der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts rügte einen bestimmten Anwendungsfehlgebrauch des § 367 Abs. 2 a AO durch das beklagte Finanzamt und hob den angefochtenen Teileinspruchsbescheid auf. Mit Blick auf den „nicht hinreichend bestimmten, nicht hinreichend verständlichen und nicht hinreichend umfassend formulierten“ Vorläufigkeitsvermerk des Einkommensteuerbescheids wurde das beklagte Finanzamt zudem verpflichtet, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Finanzgerichts neu zu bescheiden.

Der Gesetzgeber hat rasch reagiert: Er hat die Vorläufigkeitsvermerke auf einfachrechtliche Einwendungen ausgedehnt (vgl. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO). Allerdings gibt in der Regel der Vorläufigkeitsvermerk nicht den möglichen vollen Rechtsschutz wie die Einspruchseinlegung. Also lassen Sie sich im Zweifel von einem Vorläufigkeitsvermerk in dem Steuerbescheid nicht von der Einspruchseinlegung bzw. Klageerhebung abhalten. Der Vorläufigkeitsvermerk gaukelt effektiven Rechtsschutz nur vor. Die Hoffnung, daß auch Richter des Bundesfinanzhofs den juristischen Schutzwall gegen die massenhafte rechtsschutzverkürzende Herausgabe von Teileinspruchsbescheiden (im Zusammenhang mit Vorläufigkeitsvermerken) zur Verteidigung des effektiven Steuerrechtsschutzes weiter ausbauen, hat sich einstweilen nicht erfüllt. Der 3. Senat des Bundesfinanzhofs hat mit Urteil vom 30.9.2010 (Az. III R 39/08), bekanntgegeben am 1.12.2010, das Urteil des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.12.2007 aufgehoben und wenig bürgerfreundlich wie folgt erkannt: „*Kein Verstoß gegen die Rechtsschutzgarantie durch vorläufige Steuerfestsetzung hinsichtlich verfassungsrechtlich ungeklärter Rechtsfragen und Teileinspruchsentscheidungen.*“

Obwohl das BFH-Urteil acht umfangreiche Leitsätze sowie elf engbeschriebene Seiten Begründung enthält, kann es nicht überzeugen. Entsprechend hat die Klägerseite gegen das Urteil Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung der Rechtsschutzgarantie nach Artikel 19 Abs. 4 GG erhoben. Steuerbürger und deren Berater sollten auch in diesem Bereich – wegen der noch längst nicht abgeschlossenen Rechtsentwicklung – Einspruch einlegen, ggf. Klage erheben, vorläufigen Rechtsschutz verlangen und unter Hinweis auf die beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfassungsbeschwerde mit dem Az. 1 BvR 1359/11 Ruhen des Verfahrens beantragen. Die Klägerseite hat bezüglich des Themas eine umfangreiche Veröffentlichung in der nächsten Ausgabe des Steuerberater-Handbuchs angekündigt (zum Thema vgl. auch Bolz, AktStR 1/2011, S. 125; Schneider, AktStR 1/2011, S. 139 mit „*Mustereinspruch*“).

Gewährter vorläufiger Rechtsschutz als Mittel gegen die pro-futuro-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und als Bestandteil des effektiven Rechtsschutzes: Sie als Steuerberater sollten nicht mehr allein auf die (bloße) Anfechtung von Steuerbescheiden vertrauen, die auf der Grundlage verfassungswidriger gesetzlicher Vorschriften, z.B. der ehemals willkürlich gekürzten Berufspendlerpauschale, ergehen. Die traditionellen Rechtsmittel des Offenhaltens eines Steuerbescheides, wie Einspruch, Klage, Revision (Nichtzulassungsbeschwerde), Antrag auf Ruhen des Verfahrens, Verfassungsbeschwerde (oder von der Klägerseite angeregte Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse der Finanzge-

steuerberater intern steuerberater in

richte) reichen wegen der oftmals praktizierten pro-futuro-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (wirkt nur für die Zukunft) für einen wirklich effektiven Steuerrechtsschutz (für das in der Vergangenheit liegende Streitjahr) nicht aus. Vielmehr sollten Steuerberater für ihre betroffenen Mandanten auch den Weg des vorläufigen Rechtsschutzes, etwa mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, gehen, zunächst beim Finanzamt (vgl. § 361 Abs. 2 Satz 2 AO) dann beim Finanzgericht (vgl. § 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 FGO). Erfolgreiche Durchbrechungen der rechtsschutzunfreundlichen pro-futuro-Rechtsprechung konnten so dem Bundesverfassungsgericht bei den Themen „Berufspendlerpauschale“ und „Arbeitszimmer“ abgerungen werden, ausführlich dazu: Balke in Festschrift Lang, 2010, S. 965, 970 ff.; vgl. auch Balke, **'steuerberater intern'**, Beilage zur Ausgabe 12/09 vom 16.6.2009 und Mann, **'steuerberater intern'**, Beilage zur Ausgabe 7/11 vom 5.4.2011. Eine weitere (ähnlich grundsätzliche) Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes gibt es erneut durch einen Beschluß des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 6.1.2011 (Az. 7 V 66/10) wegen steuerlicher Diskriminierung eingetragener Lebenspartner.

Zwar besteht nach gewährter Aussetzung der Vollziehung ein Zinsrisiko. Hätte das Bundesverfassungsgericht die gesetzliche Neuregelung für die „Berufspendlerpauschale“ und das „Arbeitszimmer“ ab 1.1.2007 für verfassungsgemäß erklärt, dann hätten Einkommensteuern nachgezahlt werden müssen, zuzüglich sechs Prozent Aussetzungszinsen pro Jahr. Durch dieses Risiko sollten sich betroffene Bürger mit ihren Beratern aber nicht von einem Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz abhalten lassen. Denn ohne gewährten (massenhaften) vorläufigen Rechtsschutz hätte die große Gefahr bestanden, daß das Bundesverfassungsgericht – im Falle einer gegen die damalige Neuregelung ausfallenden Entscheidung – die Weitergeltung des verfassungswidrigen Steuergesetzes angeordnet, also die „pro-futuro-Rechtsprechung“ des Bundesverfassungsgerichts den effektiven Steuerrechtsschutz wieder komplett verhindert hätte. Ordnen Sie es so ein: Das mit dem vorläufigen Rechtsschutz verbundene Zinsrisiko ist eine Investition in den effektiven Steuerrechtsschutz. Ohne diese Investition können Sie in Grundsatz-Verfahren letztlich nur Recht für die Zukunft, nicht für das (vergangene) Streitjahr bekommen. Durchbrechen Sie aber die pro-futuro-Rechtsprechungspraxis, dann gewinnen Sie pro Rechtssache in zwei Verfahren, zahlen keine Aussetzungszinsen, erringen also einen uneingeschränkten Prozeßsieg. Daß die Chancen darauf nicht schlecht stehen, zeigen die zwei beschriebenen gewichtigen Durchbrechungen der pro-futuro-Rechtsprechungspraxis des Bundesverfassungsgerichts, auf die Sie bei jedem neuen Versuch verweisen können.

Nachdem der 2. Senat des BFH zu den Verfahren (II R 50/09, Streitjahr 2005 – anhängige Verfassungsbeschwerde Az. 2 BvR 1942/11; II R 52/10, Streitjahr 2007, anhängige Verfassungsbeschwerde Az. 1 BvR 2195/11) am 21.7.2011 verlautbart hat, daß der Solidaritätszuschlag nicht „zu einem dauerhaften Instrument der Steuerumverteilung“ werden dürfe (vgl. **'steuertip'** 30/11, S. 2), könnten nun Steuerberater für sich und ihre Mandanten – mit guten weiteren Gründen (vgl. Balke, Gast-Editorial in NWB 31/2011) – gegen die aktuell laufende Soli-Erhebung Einspruch einlegen (später Klage erheben) und Aussetzung der Vollziehung beim Finanzamt und dann beim Finanzgericht beantragen. Der Dauer-Soli, der zudem auch noch ungleich erhoben wird (dazu Presseerklärung des **'markt intern'** Verlags vom 24.6.2011, vgl. auch Lang, **'steuertip'**, Beilage zur Ausgabe 29/11 vom 22.7.2011, S. 2), könnte durch vorläufige Rechtsschutzverfahren, entsprechend den Vorbildern „Berufspendlerpauschale“ und „Arbeitszimmer“ dem längst fälligen Ende zugeführt werden.

Weitere Hinweise auf meine Erfahrungen in Finanzgerichtsprozessen als Richter, aber auch als Bürger, der sich in das größte deutsche Steuerprivileg (Stichworte: „steuerfreie MdB-Pauschale von derzeit rund 48.000 € pro Jahr“) einklagen will, um es letztlich zu Fall zu bringen, damit der Gemeinschaft aller rechtsschaffenden Steuerbürger zu dienen, finden Sie unter www.drmichaelbalke.de und www.dws-steuerberater-online.de sowie www.youtube.de

Die „Zeitschrift für Steuern & Recht“ (ZSteu) hat unter der Überschrift „Die Privilegierung der Vertreter des Volkes ist die Diskriminierung des Volkes“ meinen Finanzgerichtsprozeß sowie den meiner Ehefrau, Dr. med. Sabine Hartmann, von Anfang an dokumentiert; zuletzt hat ZSteu den Beschwerde-Schriftsatz zum EGMR vom 30.1.2011 und das EGMR-Eingangsschreiben vom 1.3.2011 mit der Beschwerde-Nr. 7258/11 (Balke ./ Deutschland) veröffentlicht (vgl. ZSteu 2011, S. 126 ff. und S. 177). Auch der **'markt intern'**-Verlag hat nun schon über Jahre hinweg meinen speziellen Rechtskampf gegen die steuerliche Diskriminierung des Volkes mit großem Einsatz begleitet und z.B. die abwegigen MdB-Rechtfertigungsversuche aufgeschrieben, so daß diese für den EGMR jetzt nachlesbar sind (etwa Wortprotokoll vom Juli 2008 nach einem Mitschnitt auf www.nvl.de; vgl. auch **'steuertip'**-Beilage zur Ausgabe 37/05). Auch dafür: BESTEN DANK!

• Der vertrauliche Insiderbrief - nur für den Kanzlei-Inhaber • Der vertrauliche