

Vorläufigkeitsvermerke, Teileinspruchsbescheide und effektiver Rechtsschutz

Anmerkung zum Urteil des FG Niedersachsen v. 12. 12. 2007 - 7 K 249/07

Dr. Michael Balke*

Das Besprechungsurteil ist bundesweit wohl die erste Entscheidung eines Finanzgerichts zur Rechtmäßigkeit von Teileinspruchsbescheiden, die derzeit auf der Grundlage des neu eingeführten § 367 Abs. 2a AO von Teilen der Finanzverwaltung massenhaft (allein in Niedersachsen weit mehr als 65 000) herausgegeben werden. Der 7. Senat des FG Niedersachsen rügt einen bestimmten Anwendungsfehlgebrauch des § 367 Abs. 2a AO durch das beklagte Finanzamt und hebt den angefochtenen Teileinspruchsbescheid auf. Mit Blick auf den „nicht hinreichend bestimmten, nicht hinreichend verständlichen und nicht hinreichend umfassend formulierten“ Vorläufigkeitsvermerk des Einkommensteuerbescheids wird das beklagte Finanzamt zudem verpflichtet, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Finanzgerichts neu zu bescheiden. Gegen sein Urteil hat das erkennende Gericht wegen der Grundsätzlichkeit der Rechtsache die Revision zugelassen. Revision wurde von beiden Prozess-Parteien eingelegt (Az. beim BFH: III R 39/08). Die Klägerseite will höchstrichterlich feststellen lassen, dass unvollkommen formulierte Vorläufigkeitsvermerke die Steuerfestsetzung in Gänze infizieren und zur Nichtigkeit der Steuerbescheide führen. Schon reagieren die Gesetzesvorbereiter auf die aktuelle Rechtsprechung; sie wollen die Vorläufigkeitsvermerke auf (leider nicht hinreichend umfassend genug) einfachrechtliche Einwendungen ausdehnen.

DokID ► [EAXAAC-79150](#). Rechtsgrundlage ► § 363 Abs. 2 Satz 2, § 367 Abs. 2a, § 165 Abs. 1 AO.

I. Zum Sachverhalt

Streitig war im Besprechungsfall vor allem, ob der Erlass eines Teileinspruchsbescheids ermessensfehlerfrei und sachdienlich ist, ob in diesem Zusammenhang Grund und Umfang der Vorläufigkeit einer Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2005 hinreichend deutlich angegeben worden sind und die Ablehnung des vollumfänglichen Ruhen des Einspruchsverfahrens rechtmäßig ist.

Der Kläger legte gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wegen des Vorläufigkeitsvermerks Einspruch ein und bat darum, das Verfahren wegen der Vielzahl anhängiger Gerichtsverfahren ruhen zu lassen.

* Dipl.-Finanzwirt Dr. Michael Balke ist Richter im 7. Senat des FG Niedersachsen in Hannover.

Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Es wurde mit einem Teileinspruchsbescheid vom 12. 7. 2007 abgeschlossen. Im Teileinspruchsbescheid ist zu lesen:

„Der Einspruch wird, soweit hierdurch über ihn entschieden wird, als unbegründet zurückgewiesen. Über folgenden Teil des Einspruchs wird nicht entschieden: Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zu Rentenversicherungen als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG; beim BFH anhängiges Verfahren X R 9/07. Der Bescheid ist weiterhin vorläufig gem. § 165 Abs. 1 AO, soweit dies im Erläuterungstext des angefochtenen Bescheids ausgeführt ist.“ Und: „Soweit die Steuerfestsetzung auf dem nicht entschiedenen Teil beruht, ruht das Verfahren weiterhin gem. § 363 Abs. 2 AO. Nur insoweit tritt durch diese Entscheidung keine Bestandskraft ein (§ 367 Abs. 2a Satz 2 AO).“

In der mündlichen Verhandlung betonten die Vertreter des Klägers: Die Masseneinspruchsverfahren würden die Steuerberater ungleich mehr als die Finanzverwaltung belasten. Es müssten nicht nur die Einsprüche eingelegt und begründet werden, sondern zuvor auch Gespräche mit den Mandanten erfolgen, da diese entsprechende Vollmachten erteilen müssten. Es sei mühsam, den Steuerpflichtigen zu erklären, dass auch bei einem Vorläufigkeitsvermerk im Einkommensteuerbescheid die Rechte nicht umfassend gewahrt seien. Man müsse zeitaufwendig erklären, dass man nicht aus Gebührenschilderei Einspruch einlegen wolle. Vielmehr geschähe dies auch aus Haftungsgründen. Insgesamt führe das Ganze zu einem Verlustgeschäft. Der Kläger hat dann nicht nur die Aufhebung des Teileinspruchsbescheids beantragt, sondern auch noch die Feststellung der Nichtigkeit des zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheids, hilfsweise dessen Aufhebung, beantragt.

II. Aus den Entscheidungsgründen

Das Gericht hat der Klage (teilweise) **stattgegeben**. Den angefochtenen Teileinspruchsbescheid hat das Gericht aufgehoben und eine rechtsschutzgewährende Neuformulierung des Vorläufigkeitsvermerks des Einkommensteuerbescheids angemahnt. Das Finanzgericht hat aber den Einkommensteuerbescheid **nicht für nichtig** erklärt.

1. Rechtswidriger und aufzuhebender Teileinspruchsbescheid

a) Effektiver Rechtsschutz durch Teileinspruchsbescheid

Ausweislich der Gesetzesmaterialien zu § 367 Abs. 2a AO (vgl. BT-Drucks. 16/3368 S. 25) will der Gesetzgeber den effektiven Rechtsschutz des Steuerbürgers, der nach Art. 19 Abs. 4 GG garantiert ist (dazu BVerfG, Beschluss v. 29. 10. 1975 - 2 BvR 630/73, BStBl 1976 II S. 271) nicht mindern, sondern **ausdrücklich fördern** („schnellerer gerichtlicher Rechtsschutz“). Zwar hat der Steuerpflichtige, der einen Einspruch eingelegt hat, grds. keinen Rechtsanspruch darauf, dass möglichst lange nicht über seinen Einspruch entschieden wird, um dann eventuell von vielen Entwicklungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung profitieren zu können. Ist allerdings wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm oder wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren beim EuGH, BVerfG oder einem obersten Bundesgericht anhängig und wird der Einspruch hierauf gestützt, ruht nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO das Einspruchsverfahren insoweit (**gesetzliche Verfahrenruhe**; sog.

Zwangsruhe). Die Zwangsruhe gilt nur dann (ggf. ausschnittsweise) nicht, „soweit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO die Steuer **vorläufig festgesetzt** wurde“ (so § 363 Abs. 2 Satz 2 am Ende AO).

Der erkennende Senat interpretiert den neuen § 367 Abs. 2a AO und die einschlägigen Gesetzesmaterialien so, dass Teileinspruchsbescheide nicht eingesetzt werden dürfen, um zu verhindern, dass Steuerpflichtige in Einspruchsverfahren womöglich weitere Rechtsschutzbegehren nachträglich vortragen. Er dient vielmehr – entsprechend dem aus Art. 19 Abs. 4 GG abgeleiteten Gebot rechtsschutzgewährender Auslegung von Verfahrensvorschriften (vgl. BFH, Urteil v. 18. 4. 2007 - XI R 47/05, BStBl 2007 II S. 736, 737; BVerfG 2 BvR 630/73) – dazu, (nur) über den **entscheidungsreifen Teil** des Einspruchs zu entscheiden und dies auch nur dann, wenn es **sachdienlich** ist. Dies hat trotz des steten Anstiegs der Rechtsbehelfsverfahren zu gelten (etwa 3,5 Mio Einsprüche im Jahr 2004, rund 5,9 Mio Einsprüche im Jahr 2006 – vgl. Hagen, NWB F. 2 S. 9453). Denn die Kompliziertheit und Streit anfälligkeit des Steuerrechts liegt nicht im Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen, sondern des Gesetzgebers (dazu Tipke in Brandt [Hrsg.], Deutscher Finanzgerichtstag 2007: Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht, S. 21, 36 f.; ferner Tipke, Ein Ende dem Einkommensteuer-Wirrwarr!?, Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, mit dem Kapitel: „Über die Durchsetzung der Steuerrechtsordnung mit Hilfe der Gerichte“, 2006 S. 192 ff.).

b) Voraussetzung: Teilbarkeit des Einspruchs

Es ist nicht sachdienlich i. S. des § 367 Abs. 2a AO, wenn die Finanzverwaltung über einen Einspruch, der insgesamt die vorläufige Steuerfestsetzung betrifft, zum Teil endgültig entscheiden will. Die Finanzverwaltung handelt dem Gesetzeszweck des § 367 Abs. 2a AO zuwider. Denn die Gesetzesbegründung zur Regelung über die Teileinspruchsentscheidung geht von der Teilbarkeit des Einspruchs aus. Sie stellt nämlich ausdrücklich dem „**entscheidungsreifen**“ Teil des Einspruchs, also dem Teil des Einspruchs, bei dem eine Teilentscheidung sachdienlich wäre (beispielsweise Streit über den hinreichenden Nachweis von Werbungskosten oder Betriebsausgaben; weitere Beispiele bei Schneider, StC 12/2007 S. 29, 30), den **nicht entscheidungsreifen Teil** des Einspruchs gegenüber, bei dem zunächst eine hochrangige gerichtliche Entscheidung, etwa eine des BFH, abgewartet werden soll (ähnliche Konstellation wie beim Teilurteil, vgl. § 98 FGO). Ein abtrennbarer (entscheidungsreifer) Teil des Einspruchs, bei dem es im Interesse der Klägersseite liegen könnte, „schnelleren gerichtlichen Rechtsschutz“ im Sinne des Gesetzeszwecks zu erlangen, liegt hier nicht vor. Denn der Kläger hat vorgerichtlich geltend gemacht, dass der durch den Vorläufigkeitsvermerk begrenzte Rechtsschutz nicht ausreiche und der Einspruch im Hinblick auf die denkbare einfachgesetzliche verfassungskonforme Auslegung eingelegt wurde.

c) Zwei Fälle zum Verständnis der Auswirkungen

Zum besseren Verständnis weist der erkennende Senat auf zwei einfachrechtliche Falllösungen durch Bundesgerichte hin, die nicht von einem bloßen Vorläufigkeitsvermerk erfasst waren. So hat das BVerfG am 11. 1. 2005 - 2 BvR 167/02 (BVerfGE 112 S. 164) zum Abzug der Sozialversicherungsbeiträge bei der Grenzbetragsberechnung des Kindergelds entgegen überwiegend bestehender Erwartungen § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht für verfas-

sungswidrig (oder für verfassungsgemäß) erklärt, sondern im Rahmen einer verfassungskonformen (= einfachrechtlichen) Auslegung entschieden, dass die Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen sind. Durch diese höchstrichterliche Rechtsprechung wurden nur die Bürger begünstigt, die ihre Kindergeld- und/oder Einkommensteuerfestsetzungsverfahren durch Einspruch offen gehalten hatten (dazu Hidién/Anzinger, FR 2005 S.1016; Seer/Wendt, NJW 2006 S.1). Ebenso führte die geänderte Rechtsprechung des BFH zur Kürzung des Sonderausgaben-Vorwegabzugs bei Gesellschafter-Geschäftsführern nicht zur Änderung anderer Einkommensteuerbescheide trotz bestehender Vorläufigkeit hinsichtlich des Vorwegabzugs (BFH, Beschluss v. 14.4.2003 - XI B 226/02, BStBl 2003 II S.708; Urteil v. 26.2.2004 - XI R 50/03 → LAAAB-22080)].

d) Widerspruch zur Rechtsprechung des Großen Senats

Die hier vorliegende Praxis der Finanzverwaltung, nicht benannte Einwendungen gegen die Steuerfestsetzung für die Zukunft auszuschließen, entspricht nicht der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH v. 23.10.1989 und einer Vielzahl von Folgeentscheidungen verschiedener BFH-Senate, wonach sich der Steuerpflichtige in einem Rechtsbehelfsverfahren zu Beginn des Verfahrens wegen des genauen Umfangs seines Vorbringens noch nicht festlegen muss, sondern allgemein wegen der „Komplexität des Einkommensteuerbescheids“ auch während eines Rechtsschutzverfahrens sein **Rechtsschutzbegehren erweitern** darf (vgl. BFH, Beschluss v. 23.10.1989 - GrS 2/87, BStBl 1990 II S.327). Der Große Senat führt in der zitierten Entscheidung Folgendes aus: „Die Besonderheiten des Einkommensteuerrechts gebieten es, regelmäßig davon auszugehen, dass der Kläger mit der Nennung eines bestimmten Teilbetrags nicht eine Teilbestandskraft herbeiführen will. ... Nur wenn der Kläger zuvor eindeutig zu erkennen gegeben hat, er werde von einem weitergehenden Klagebegehren absehen, ist die Klage insoweit unzulässig, als sie nach Ablauf der Klagefrist erweitert wird“. Damit entspricht der Große Senat des BFH dem aus Art.19 Abs.4 GG abgeleiteten Gebot zur rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften.

2. Vorläufigkeitsvermerk nicht hinreichend bestimmt/verständlich/umfassend formuliert

a) „Gegenstand des Verfahrens“

Der Vorläufigkeitsvermerk des angefochtenen Steuerbescheids lässt Umfang und Grund der Vorläufigkeit nicht hinreichend genau erkennen. Insoweit hat das beklagte Finanzamt den Kläger **neu zu bescheiden**.

Dass der Vorläufigkeitsvermerk in der vorliegenden Form zu unbestimmt ist, zeigt schon der zwischen den Beteiligten bestehende Dissens darüber, ob er nur bereits **anhängige** (so der Text des § 165 Abs.1 AO) oder auch **zukünftige Gerichtsverfahren** betrifft. Nach § 165 Abs.1 Satz 2 Nr.3 AO kann eine Steuer vorläufig festgesetzt werden, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht „Gegenstand eines Verfahrens“ bei den genannten Gerichten ist. Gegenstand kann nur sein, was bereits vorhanden ist, nicht etwas Zukünftiges. Mithin setzt § 165 Abs.1 Satz 2 Nr.3 AO voraus, dass das Verfahren bereits anhängig ist. Das beklagte Finanzamt vertritt mit Hinweis auf künftig anhängig

werdende Verfahren eine vom Gesetzestext und von der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil v. 31. 5. 2006 - X R 9/05, BStBl 2006 II S. 858) abweichende Auffassung. Es teilt auch nicht mit, wie lang der **künftige Zeitraum**, in dem neue Gerichtsverfahren bei den genannten Gerichten zu berücksichtigen sein sollen, zu bemessen ist, und wann die Ungewissheit i. S. des § 165 Abs. 1 AO beendet sein soll.

b) „Änderungen dieser Regelung“ im Sinne des Vorläufigkeitsvermerks

Wer als Durchschnittssteuerzahler den amtlichen Zusatz im Vorläufigkeitsvermerk „Änderungen dieser Regelungen werden von Amts wegen berücksichtigt; ein Einspruch ist insoweit nicht erforderlich“ liest, wähnt sich in Rechtssicherheit. Kaum ein Bürger, der noch keine schlechten Erfahrungen mit Vorläufigkeitsvermerken gemacht hat, kann wissen, dass die Änderung einer maßgeblichen höchstrichterlichen Rechtsprechung durch eine verfassungskonforme Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift (etwa wie ausgeführt zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG) keine „Änderung dieser Regelung“ im Sinne des Vorläufigkeitsvermerks ist, weil die Regelung (das Gesetz selbst) keine Änderung erfährt. Diese äußerst feinsinnige Unterscheidung orientiert sich zwar an dem bloßen Wortlaut des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO. Allerdings darf die allgemeine Erkennbarkeit dieser Feinsinnigkeit nicht vorausgesetzt werden (umfassend zu weiteren Problemfällen des Vorläufigkeitsvermerks Ende, DStR 2006 S. 878; vgl. später erschienen Schneider, NWB Beratung aktuell 18/2008; Intemann, NWB F. 2 S. 9797).

c) Vorläufigkeitsvermerk sollte einfachrechtliche Einwendungen umfassen

Der Vorläufigkeitsvermerk hat vielmehr aufgrund einer systematischen Auslegung der § 363 Abs. 2, § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO sowie einer verfassungskonformen Auslegung des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO i.V. mit Art. 19 Abs. 4 GG nicht nur verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche, sondern auch alle denkbaren einfachrechtlichen Einwendungen (einschließlich einer verfassungskonformen Gesetzesauslegung) im Zusammenhang mit den im Vorläufigkeitsvermerk benannten Besteuerungsgrundlagen zu umfassen, die in einem zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids bei einem höherrangigen Gericht i. S. des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO anhängigen Verfahren entscheidungserheblich sein können. Durch dieses **Auslegungsergebnis** wird die **Rechtsschutzlücke weitgehend geschlossen**, die bei der bisherigen vorläufigen Steuerfestsetzung und Anwendungspraxis des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO (hier nur Rechtsschutz bei Verletzung höherrangigen Rechts) im Vergleich zur Einspruchseinlegung mit der Folge der gesetzlich angeordneten Verfahrenruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO (hier umfassender Rechtsschutz, auch bei einfachrechtlichen Lösungen) besteht.

d) Alternative: Ruhen des Verfahrens

Falls die Finanzverwaltung keine dahingehende Regelung trifft, kommt in Betracht, von der weiteren Anwendung des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO abzusehen und die Vielzahl der Einspruchsverfahren (mit umfassendem Rechtsschutz für die Steuerpflichtigen) zu akzeptieren und diese bis zur endgültigen Klärung verschiedener Rechtsfragen durch oberste Gerichte ruhen zu lassen.

III. Anmerkungen zur Entscheidung

Das Besprechungsurteil wird allgemein als nicht leicht verständlich, als „schwere Kost“ gekennzeichnet. Dies mag daran liegen, dass hier verschiedene **komplexe Bereiche des Steuer- und Verfassungsrechts** kombiniert mit allgemeinen Rechtsanwendungsmethoden ineinandergreifen. So geht es hier

- ▶ um den nach Art. 19 Abs. 4 GG garantierten effektiven Rechtsschutz,
- ▶ um eine verfassungskonforme Gesetzesauslegung als einfachrechtliche Lösung eines Rechtsproblems, die von § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO nicht umfasst ist,
- ▶ um steuerliches Verfahrensrecht mit dem neuen § 367 Abs. 2a AO zum Teileinspruchsbescheid im Rahmen einer gerichtlichen Überprüfung einer Ermessensausübung des beklagten Finanzamts (§ 102 FGO) und
- ▶ um Teile des Einkommensteuerrechts (etwa Altersvorsorgeaufwendungen als vorab veranlasste Werbungskosten).

1. Finanzverwaltung handelt der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH entgegen

Ohne es kenntlich zu machen, unterläuft die beschriebene Praxis der Finanzverwaltung (konkret nicht benannte Einwendungen gegen die Steuerfestsetzung abschneiden zu wollen) das in Art. 19 Abs. 4 GG verankerte Gebot der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften sowie die o. g. Rechtsprechung des Großen Senats des BFH v. 23.10.1989, wonach sich der protestierende Einkommensteuer-Bürger zu Beginn des Protests wegen des genauen Umfangs seines Protests noch nicht festlegen muss, sondern allgemein wegen der „Komplexität des Einkommensteuerbescheids“ auch **während eines Rechtsschutzverfahrens sein Rechtsschutzbegehren erweitern** darf (vgl. BFH, Beschluss v. 23.10.1989 - GrS 2/87, BStBl 1990 II S. 327). Dies hat das FG Niedersachsen erkannt und mit Recht zum Bestandteil seiner Urteilsbegründung gemacht.

2. Effektiver Steuerrechtsschutz in Gefahr

Der Rechtsschutz im Steuerrecht ist schon in vielen Teilen wenig effektiv, beispielsweise gibt es so gut wie keinen Rechtsschutz bei **indirekter Steuerbelastung**. Auch die sog. **pro futuro-Rechtsprechung des BVerfG**, wonach der Rechtsschutz in der Gegenwart entfällt, führt oft zu Rechtsfrust bei den Klägern, die zwar gewonnen haben, gleichwohl nichts bekommen. Auch deshalb sollten Finanzrichter einen juristischen Schutzwall gegen die derzeitige massenhafte rechtsschutzverkürzende Herausgabe von Teileinspruchsbescheiden zur Verteidigung des effektiven Steuerrechtsschutzes errichten.

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 367 Abs. 2a AO will der Gesetzgeber den effektiven Rechtsschutz des Steuerbürgers nach Art. 19 Abs. 4 GG nicht mindern, sondern **ausdrücklich fördern** (etwa wie mit § 98 FGO: Teilverteil). Anders gewendet: § 367 Abs. 2a AO darf nicht der staatlichen Budgetsicherung und/oder der Bereinigung finanzamtlicher Rechtsbehelfsstatistiken dienen.

3. Gute Klagechancen gegen Teileinspruchsbescheide

Das Besprechungsurteil mit seinem anschließenden Revisionsverfahren müsste weitere Teileinspruchsbescheide zum Thema wegen der **Zwangsruhe nach § 363 Abs. 2 AO** einsteuern (bis zu einer Entscheidung durch den BFH) verhindern. Sollte die Finanzverwaltung gleichwohl weitere (ähnliche) Teileinspruchsbescheide (auch) im Zusammenhang mit unwirksamen Vorläufigkeitsvermerken herausgeben, kann der Steuerbürger seinen verfassungsrechtlich garantierten (effektiven) Steuerrechtsschutz mit Hilfe der **(isolierten) Anfechtungsklage** (allein) gegen den Teileinspruchsbescheid mit guten Erfolgschancen einfordern.

Falls die Finanzverwaltung nicht reagiert, läuft sie Gefahr, die Prozesskosten der Klägerseite nach erfolgreicher (isolierter) Anfechtungsklage tragen zu müssen. Denn wenn im Einspruchsverfahren (etwa wegen der unzureichenden Vorläufigkeitsvermerke, die oftmals kompletten Steuerrechtsschutz nur vorgaukeln) mit Hinweis auf das Besprechungsurteil und das nachfolgende Revisionsverfahren (Az. beim BFH: III R 39/08) Ruhen des Verfahrens beantragt wird und dann gleichwohl eine Teileinspruchsentscheidung ergeht, sind die Klagechancen über § 363 Abs. 3 AO zur Aufhebung des Teileinspruchsbescheids gut. Die zuständigen Finanzrichter sind dann aufgrund des (begrenzten) Klageantrags nach § 363 Abs. 3 AO (nur Aufhebung des Teileinspruchsbescheids) nicht gehalten, den Ausgang des o. g. Revisionsverfahrens abzuwarten. Vielmehr können sie unverzüglich der **(isolierten) Anfechtungsklage stattgeben**.

4. Reaktion des Gesetzgebers

Lühn (BB 2008 S. 1328) hat kürzlich darüber spekuliert, dass die Entscheidung des FG Niedersachsen v. 12. 12. 2007 - 7 K 249/07 (sowie eine nachfolgende BFH-Bestätigung) womöglich dazu führen könnte, die Möglichkeiten einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO auf einfachgesetzliche Problemlagen zu erweitern (vgl. auch Lिंगemann, AO-StB 2008 S. 153, 154; Valentin, EFG 2008 S. 1086 ff.). Tatsächlich sah der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerfahrens v. 20. 6. 2008 immerhin eine teilweise Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 165 AO auf einfachgesetzliche Rechtsfragen vor (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO-Entwurf; vgl. hierzu NWB Beratung aktuell 28/2008). § 165 Abs. 1 Satz 2 AO sollte wie folgt ergänzt werden:

„4. die Auslegung eines Steuergesetzes Gegenstand eines Verfahrens bei dem Bundesfinanzhof ist und der Ausgang des Verfahrens voraussichtlich geeignet sein wird, anhängige Einsprüche, die wegen dieser Rechtsfrage eingelegt wurden, insoweit durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b zurückzuweisen.“

In der (geplanten) Gesetzesbegründung wurde auf das „besondere Interesse der steuerberatenden Berufe und ihrer Mandanten“ sowie auf die (nunmehr) entfallende Notwendigkeit, „zur Vermeidung von Haftungsrisiken“ massenhaft Einsprüche einlegen zu müssen, verwiesen. Eine „allgemeine Erweiterung“ des Anwendungsbereichs des § 165 AO auf alle einfachgesetzlichen Rechtsfragen, hieß es, komme dagegen nicht in Betracht, weil ansonsten (sinngemäß) der Ausnahmecharakter des § 165 AO verloren gehe.

Begrüßenswert ist, dass sich der Gesetzentwurf zur rechtlichen Klarstellung überhaupt mit einer Erweiterung des § 165 AO beschäftigt. Allerdings war diese Gesetzesplanung unzureichend; ein wirklicher Fortschritt für den effektiven Rechtsschutz des Steuerbürgers ist aber durch die Neufassung im Regierungsentwurf v. 23. 7. 2008 erkennbar. Hiernach entfällt die einseitig fiskalische Beschränkung der (geplanten) Erweiterung des Vorläufigkeitsvermerks. In der Begründung des Gesetzentwurfs heißt es nun zu Recht: „Die neue Nr. 4 in § 165 Abs. 1 Satz 2 AO soll eine vorläufige Steuerfestsetzung ... auch dann ermöglichen, wenn wegen einer einfachgesetzlichen Rechtsfrage ein Verfahren bei dem BFH anhängig ist“. Gut wäre, wenn der Gesetzentwurf noch weiterentwickelt würde: In dem neuen Gesetzestext nicht nur Verfahren beim BFH, sondern auch die beim BVerfG erwähnt würden. Denn auch das BVerfG verkündet immer wieder einfachrechtliche Auslegungslösungen (etwa die bereits im Besprechungsurteil erwähnte verfassungskonforme Auslegung zum Grenzbetrag beim Kindergeld).

5. Reaktion des Niedersächsischen Finanzministeriums

Das Niedersächsische Finanzministerium erweitert dagegen mit Erlass v. 28. 7. 2008 - S 0625 - 28 - 33 11 [☞ QAAAC-87449] im „Hinblick auf die Ausführungen des FG Niedersachsen ... ab sofort in sämtlichen Teileinspruchsentscheidungen die Tenorierung des Nichtentscheidungsteils auf die **einfachgesetzliche Auslegung** der Punkte/Normen, hinsichtlich derer der Bescheid für vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erklärt worden ist“. Danach wird hier vollen Umfangs der Anregung der Besprechungsentscheidung entsprochen, wonach der Vorläufigkeitsvermerk einfachrechtliche Einwendungen umfassen sollte.

Auch mit den weiteren Ausführungen zur Anerkennung der sog. **Zwangsruhe** nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, die vorerst anzunehmen sei (eine abschließende Entscheidung dazu soll am 19. 9. 2008 auf Bund-Länder-Ebene getroffen werden), ist ein Teil der Finanzverwaltung (das Niedersächsische Finanzministerium) auf einem guten Weg.

FAZIT

Zu hoffen bleibt, dass die Richter des BFH den juristischen Schutzwall gegen die massenhafte rechtsschutzverkürzende Herausgabe von Teileinspruchsbescheiden (im Zusammenhang mit Vorläufigkeitsvermerken) zur Verteidigung des effektiven Steuerrechtsschutzes weiter ausbauen.

Steuerbürger, die trotz des Besprechungsurteils des 7. Senats des FG Niedersachsen v. 12. 12. 2007 - 7 K 249/07 [☞ XAAAC-79150] und des sich anschließenden Revisionsverfahrens (Az. beim BFH: III R 39/08) Teileinspruchsbescheide im Zusammenhang mit Vorläufigkeitsvermerken erhalten, sollten dagegen klagen; die Erfolgchancen sind gut.

Die im Regierungsentwurf des Steuerbürokratieabbaugesetzes geplante Erweiterung des § 165 AO, die noch einmal überdacht und ergänzt werden sollte, lässt mit Blick auf den effektiven Rechtsschutz hoffen. Auch die Rechtsgedanken im Erlass des Niedersächsischen Finanzministeriums sind akzeptabel. ■