



P+P Pöllath + Partners **Rechtsanwälte · Steuerberater**

Berlin · Frankfurt · München

München, 23. November 2011

Dr. Gerhard Specker

**STREITFÜHRUNG IM
FINANZGERICHTLICHEN VERFAHREN**

- **Entscheidungen der Finanzgerichte / Erfolgsaussichten**
- **Abwägung vor Erhebung der Klage**
- **Gegenstand der Klage**
 - Mindestanforderungen
 - Verlustfeststellung / Neuregelung des § 10d Abs. 4 EStG und prozessuale Konsequenzen
 - Konkurrentenklage
- **Beschleunigung / Beendigung des Verfahrens**
 - Verzicht auf mündliche Verhandlung
 - Übertragung auf den Einzelrichter bzw. auf den konsentierten Berichterstatter
 - Klagerücknahme / Übereinstimmende Erledigung
- **Kosten des Verfahrens / Kostenerstattung nach dem RVG**
- **AdV-Verfahren beim Finanzgericht**
 - Vorteile / Zinsrisiko
 - Aufgedrängte AdV und prozessuale Abwehrmöglichkeiten
 - AdV bei Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes

➤ Anzahl der Verfahren vor den Finanzgerichten in 2010

- Zahl der Neueingänge in 2010: 42.776 (niedrigster Stand seit über 10 Jahren)
- Zahl der Erledigungen in 2010: 45.566
- Anhängige Verfahren Ende 2010: 54.172

➤ Verfahrensdauer vor den Finanzgerichten

- Durchschnittliche Verfahrensdauer: 17,5 Monate
- Durchschnittliche Verfahrensdauer bei Urteilen/Gerichtsbescheiden: 24,9 Monate
- „Ranking“ der Finanzgerichte
- Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 10, Reihe 2.5

Erledigte Verfahren in 2010: 45.566		
davon erledigt durch:	Anzahl	In Prozent
Urteil	8.486 (davon aufgrund mündlicher Verhandlung: 6.415 / 75,6% d. Urteile)	18,6
Gerichtsbescheid	1.798	3,9
Beschluss nach § 138 FGO	14.910	32,7
Klagerücknahme	16.209	35,6

Durch Urteil oder Gerichtsbescheid erledigte Klagen in 2010: 10.284		
davon:	Anzahl	In Prozent
Stattgabe	1.099	10,7
Teilweise Stattgabe	965	9,4
Abweisung als unbegründet	6.373	62
Abweisung als unzulässig	1.847	18

Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 10, Reihe 2.5

➤ **Einigungsmöglichkeiten mit dem Finanzamt?**

- *(siehe dazu Vorträge vom Vormittag)*

➤ **Abwägung der Vor- und Nachteile einer Klage**

- Erzielung echter wirtschaftlicher Vorteile bei Klageerfolg (z.B. Nutzbarkeit von Verlusten; bloße Periodenverschiebungen)
- Klärung grundsätzlicher Streitigkeiten
- Verböserungsverbot / „Saldierung“ durch das Finanzgericht
- Auswirkungen auf andere Veranlagungszeiträume / Steuerarten / andere Verfahren (z.B. Schadensersatzklagen)
- Kostenrisiko
- Zeitablauf
- Allgemeine Auswirkungen auf das Verhältnis zum Finanzamt (Dauerbeziehung)

➤ **Hinausschieben der Klage**

- Ruhen / Aussetzung des Einspruchsverfahrens (§ 363 AO)

➤ **Mindestanforderungen an die Klage (§ 65 Abs. 1 FGO)**

- Bezeichnung von Kläger und Beklagtem
- Gegenstand des Klagebegehrens
- Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts und der Einspruchsentscheidung

➤ **Bedeutung des Klagebegehrens**

- Verfügungsfreiheit des Klägers über den Streitgegenstand (Klagebegehren)
- Bindung des Gerichts an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO)
- Klagebegehren bestimmt das Prozessrisiko und das Kostenrisiko

➤ **Gegenstand des Klagebegehrens (vom Kläger behauptete Rechtsverletzung)**

- Umfang der angestrebten Steuerminderung (Ziel ist die Aufhebung oder Abänderung des Steuerbescheides; die konkrete Auswirkung muss nicht berechnet werden)
- Abgrenzung zum Klageantrag (nur Soll-Anforderung; Klageantrag kann noch in mündlicher Verhandlung gestellt werden)
- Mindestangaben zum Sachverhalt; FG muss die behauptete Rechtsverletzung erkennen können / im Übrigen Angabe der Tatsachen und Beweismittel als Soll-Anforderung (möglichst gute Darstellung des Sachverhalts)

➤ **Verfahren zur Verlustfeststellung für den Verlustvortrag (§ 10d Abs. 4 EStG)**

- Gesonderte Feststellung des Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 Satz 1 EStG)
- Verlustfeststellungsbescheid (VFB) ist Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid des Folgejahres; im Veranlagungsverfahren können daher nur Verluste berücksichtigt werden, die gesondert festgestellt wurden (BFH vom 24.2.2010, IX R 57/09)
- Über die gesondert festzustellenden Verluste ist (allein) im Verfahren nach § 10d EStG zu entscheiden; ggf. Antrag auf Erlass eines VFB

➤ **Nachträgliche Berücksichtigung von Verlusten / Änderung der Rspr.**

- Nachträglicher VFB ist möglich, auch wenn der Steuerbescheid nicht mehr geändert werden konnte, wenn bisher noch keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt wurden, sondern nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. Null festgestellt wurde (BFH vom 17.9.2008, IX R 70/06)
- Bei erstmaliger Feststellung der Verluste ist der Verlust unabhängig von einer bestandskräftigen Steuer-Veranlagung so zu berechnen, wie er sich bei zutreffender Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und des Verlustrücktrags und -vortrags nach § 10d Abs. 1, 2 EStG ergeben hätte (so BFH vom 14.7.2009, IX R 52/08)
- Vgl. zur Festsetzungsfrist § 181 Abs. 5 AO, § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG
- Folge: Die dem Steuerbescheid zugrunde gelegten Einkünfte (Verluste) sind für die Bestimmung des Verlustvortrags nicht bindend

➤ **Einschränkung der Verlustfeststellung durch § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG n.F.**

- Satz 4: Für die Verlustfeststellung sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Steuer-Festsetzung zu Grunde gelegt wurden
- Folge des Satzes 4: Die Besteuerungsgrundlagen (für den Steuerbescheid) entfalten Bindungswirkung für die Verlustfeststellung; der Steuerbescheid erhält die Wirkung eines Grundlagenbescheides für die Verlustfeststellung (OFD Münster vom 10.6.2011)
- Ausnahme gemäß Satz 5: Der Verlust darf im VFB berücksichtigt werden, auch wenn er nicht im Steuerbescheid zu Grunde gelegt wurde, wenn die Änderung des Steuerbescheides ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt
- Folge des Satzes 5: Unterbleibt die Änderung des Steuerbescheides, weil dieser bestandskräftig ist und keine Änderungsmöglichkeit mehr besteht, ist eine Ausnahme gemäß Satz 5 und damit eine nachträgliche Verlustfeststellung nicht möglich; die Korrektur des Steuerbescheides muss also möglich sein (OFD Münster vom 10.6.2011)
- Folge der Neuregelung: die Verlustfeststellung ist grds. nur noch möglich, wenn der Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig ist

➤ Folgen für Einspruch und Klage mit dem Ziel der Verlustnutzung / Verlustvortrag

- Der Steuerbescheid ist anfechtbar, auch wenn die Anfechtung nicht zu einer veränderten Steuerfestsetzung führt (Nullbescheid)
- Der Steuerbescheid muss vorsorglich rechtzeitig angefochten werden (auch bei Nullbescheid), damit ein VFB erlassen werden bzw. geändert werden kann (wie ein Folgebescheid), auch wenn der Steuerbescheid (Nullfestsetzung) gar nicht geändert werden muss
- Bei nachträglicher Änderung des Steuerbescheides ist der VFB ebenfalls zu ändern (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, § 10d Abs. 4 Satz 4, Halbs. 2 EStG)
- Antrag auf Erlass eines VFB allein ist nicht ausreichend

➤ Weitere Hinweise

- Anwendung des Feststellungsverfahrens gemäß § 10d Abs. 4 EStG auf finale ausländische Betriebsstättenverluste ist umstritten (offengelassen von BFH vom 9.6.2010, I R 100/09)
- § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG hat keine Bedeutung, wenn noch kein Steuerbescheid erlassen wurde (vgl. dazu *Heuermann*, DStR 2011, 1489)

- **Wettbewerbsnachteil durch Nichtbesteuerung / Niedrigbesteuerung eines Konkurrenten (insb. Unternehmen der öffentlichen Hand)**
 - Umsatzsteuer: Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand auch bei Handeln aufgrund öffentlichen Rechts, wenn ein Wettbewerbsverhältnis zu Privaten besteht (Neutralität der Mehrwertsteuer); richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG
 - Nachteile auch bei Steuerbefreiungen für Konkurrenten gemäß KStG/GewStG (vgl. BFH vom 18.9.2007, I R 30/06)

- **Auskunftsanspruch gegen das Finanzamt eines Wettbewerbers**
 - Grundlage: Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG), Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), Rechtsstaatsprinzip
 - Leistungsklage auf Erteilung der Auskunft (BFH vom 5.10.2006, VII R 24/03)
 - Die Auskunftserteilung dient der Durchführen eines Steuerverfahrens (§ 30 Abs. 4 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO); keine Verletzung des Steuergeheimnisses
 - Nachfolgende Konkurrentenklage darf nicht offensichtlich unzulässig sein (Klagebefugnis für die Konkurrentenklage)
 - Hinreichende Wahrscheinlichkeit einer Beeinträchtigung des Wettbewerbs durch die Nichtbesteuerung oder niedrigere Besteuerung des Konkurrenten
 - Auskunft beschränkt sich auf die Informationen, die für eine nachfolgende Konkurrentenklage erforderlich sind (FG Münster vom 7.12.2010, 15 K 3614/07)

➤ Klageart für die Konkurrentenklage

- Verpflichtungsklage (unabhängig vom Vorliegen eines Steuerbescheides?)
 - Vgl. BFH vom 18.9.2007, I R 30/06
 - Einspruchsverfahren erforderlich
- Anfechtungsklage?
 - Anfechtungsklage bei Bestehen eines Steuerbescheides vorrangig?
 - Rechtsfolge Aufhebung des Bescheides und Neubescheidung?
 - Abänderungsklage?
- Feststellungsklage?
 - Subsidiarität / ggf. aber prozessökonomischer (z.B. bei mehreren VAZ)

➤ Klagebefugnis für die Konkurrentenklage (Verbot der Popularklage)

- Wettbewerbsverhältnis und Wettbewerbsvorteile des Konkurrenten durch Nicht- oder Niedrigbesteuerung mit erwarteten negativen Auswirkungen auf den Kläger
- Drittschützender Charakter der Steuerrechtsnorm (Schutznormtheorie)
 - § 2 Abs. 3 UStG (kommt nach BFH vom 5.10.2006, VII R 24/03, ernstlich in Betracht)
 - Steuerbefreiungen nach KStG/GewStG (z.B. BFH vom 18.9.2007, I R 30/06, zu § 5 Abs.1 Nr. 9 Satz 2 KStG i.V.m. §§ 64 ff. AO)

➤ **Verzicht auf mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO)**

- Einverständnis der Beteiligten erforderlich
- Nachteil: Möglichkeit zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts / Beweiserhebung bzw. Verständigung über den Sachverhalt oder über Rechtsfragen entfällt
- Abgrenzung: Entscheidung durch Gerichtsbescheid ohne mündliche Verhandlung
- Hinweis: Mündliche Verhandlung per Videokonferenz möglich (§ 91a FGO)

➤ **Übertragung auf den Einzelrichter (§ 6 FGO / „fakultativer Einzelrichter“)**

- Ermessensentscheidung des FG-Senats
- Voraussetzung: Keine besonderen Schwierigkeiten und keine grundsätzliche Bedeutung
- Kein Rechtsanspruch des Klägers auf Übertragung bzw. Verhinderung der Übertragung auf den Einzelrichter
- Zusammen mit dem Verzicht auf mündliche Verhandlung möglich
- Ggf. Widerspruch zu späterer Revisionszulassung

➤ **Übertragung auf den konsentierten Berichterstatter (§ 79a Abs. 4 FGO)**

- Einverständnis der Beteiligten erforderlich
- Keine Beschränkung bzgl. schwieriger oder grundsätzlicher Fragen
- Urteil / Gerichtsbescheid ergeht durch den Berichterstatter

Erledigte Verfahren in 2010: 45.566		
davon abschließende Entscheidung durch:	Anzahl	In Prozent
Senat	9.807	21,5
Vorsitzender oder Berichterstatter (§ 79a FGO)	30.212	66,3
Einzelrichter (§ 6 Abs. 1 FGO)	5.547	12,2

➤ Klagerücknahme (§ 72 FGO)

- Kostenfolge: zwingende Kostentragung durch den Kläger (§ 136 Abs. 2 FGO)
- Halbierung der Gerichtskosten (vor mündlicher Verhandlung / Gerichtsbescheid)
- Einwilligung des Beklagten nur erforderlich bei Klagerücknahme nach Ende der mündlichen Verhandlung / oder nach Erlass eines Gerichtsbescheides / oder bei Verzicht auf mündliche Verhandlung

➤ Übereinstimmende Erledigungserklärung

- Erledigung des Klagebegehrens (z.B. durch Abhilfe durch das FA)
- Bindung des Finanzamts an die Erledigungserklärung in der mündlichen Verhandlung
- Halbierung der Gerichtskosten
- Kostenentscheidung nach § 138 Abs. 1 FGO
 - „billiges Ermessen“ unter Berücksichtigung des Sach- und Streitstandes
 - Bei Obsiegen des Klägers trägt das FA die Kosten (§ 138 Abs. 2 FGO)
 - Beschwerde nicht möglich
- „Kostenvereinbarung“: Gerichtskosten trägt das FA – außergerichtliche Kosten trägt der Kläger

➤ Streitwert / Gegenstandswert

- richtet sich nach den Steuerauswirkungen ohne Berücksichtigung des SolZ / der Zinsen / der Auswirkungen auf Folgejahre
- Sonderfälle (nicht zwingende Pauschalierungen)
 - AdV: 10%
 - Einheitliche und gesonderte Feststellung: 25% des streitigen Betrages
 - Verlustfeststellungsbescheid: 10%
 - Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens: 1% des (streitigen) Einheitswerts

➤ Gerichtskosten (Überblick)

- FG: 4 Gebühren / 2 Gebühren bei Klagerücknahme oder Erledigung
- BFH: 5 Gebühren / 3 Gebühren bei Rücknahme der Revision oder Erledigung
- AdV: 2 Gebühren / 0,75 Gebühren bei Rücknahme des Antrags

➤ Kostenentscheidung aus Sicht des Finanzamts

- FA zahlt keine Gerichtsgebühren (§ 2 Abs. 1 GKG)
- FA hat keinen Anspruch auf Erstattung seiner Aufwendungen (§ 139 Abs. 2 FGO)
- Kostenbelastung des FA nur hinsichtlich der Aufwendungen des Klägers (Beraterkosten) gemäß Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) im Falle einer Niederlage

➤ Gebühren gemäß RVG (bei Klage vor dem Finanzgericht)

- Verfahrensgebühr: 1,6
- Terminsgebühr: 1,2 („Entscheidungsgebühr“; gilt auch bei Gerichtsbescheiden)
- Erledigungsgebühr: 1,3 (a.A. FG Köln vom 28.2.2011, 10 Ko 1119/10: 1,0) /
 - „besondere Tätigkeitsgebühr“

- Geschäftsgebühr für das Vorverfahren: 0,5-2,5 (Rahmengebühr)
 - Voraussetzung: Antrag und Beschluss über die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren
 - Anrechnung auf die Verfahrensgebühr (zur Hälfte, maximal mit 0,75)

- Beispiel für übliche Gebühr: 3,45 (1,6 + 1,2 + 0,65)

Streitwert in €	Gerichtskosten (4) in €	RVG-Gebühr (3,45) in €
10.000	784	1.676,70
100.000	3.424	4.671,30
1.000.000	17.824	15.511,20
10.000.000	125.824	108.661,20
30.000.000	365.824	315.661,20

➤ **Kostenfestsetzungsverfahren (§ 149 FGO / §§ 103 ff. ZPO)**

- Antrag beim FG bei (Teil-)Obsiegen vor dem FG und/oder BFH (ohne Frist)
- Verzinsung ab Antragstellung: 5 Prozentpunkte über dem Basiszinssatz (§ 104 ZPO, § 247 BGB)
- Antrag bei Obsiegen vor dem FG, wenn das FG-Urteil noch nicht rechtskräftig ist
 - Aber: Drohende Aufhebung des FG-Urteils durch den BFH
 - FA kann den festgesetzten Betrag beim Amtsgericht hinterlegen; dann läuft die Pflicht des FA zur Verzinsung aus dem Kostenfestsetzungsbeschluss weiter, weil die Hinterlegung (anders als die Hinterlegung nach §§ 372 ff. BGB) keine Erfüllungswirkung hat; die gesetzlichen Hinterlegungszinsen (z. B. § 12 Abs. 1 HintG NRW: 1 %) stehen dann dem FA zu

➤ **Rechtsbehelf gegen die Kostenfestsetzung: Erinnerung (§ 149 Abs. 2 FGO)**

- Frist: 2 Wochen
- Entscheidung über die Erinnerung durch das Gericht
- Beschluss ist unanfechtbar (§ 128 Abs. 4 FGO)

➤ Weitere Anmerkungen zur Kostenerstattung

- BFH-Verfahren: Verfahrensgebühr für die Nichtzulassungsbeschwerde (1,6) ist in vollem Umfang auf die Verfahrensgebühr für das nachfolgende Revisionsverfahren (1,6) anzurechnen
- Umsatzsteuer auf die RVG-Gebühren ist erstattungsfähig, wenn der Mandant nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist (gilt das auch für ausländische Umsatzsteuer?)
- Kosten einer Bankbürgschaft als Sicherheitsleistung für gewährte AdV als notwendige Aufwendungen i.S.d. § 139 Abs. 1 FGO? (FG Baden-Württemberg vom 24.1.2007, DStRE 2007, 983: ja / str.)

➤ Amtshaftungsklage gegen das FA?

- Das gesetzliche Kostenerstattungsverfahren (§§ 135 ff. FGO) schließt einen weitergehenden materiell-rechtlichen Kostenerstattungsanspruch grds. aus
- Die Kosten des FG-Verfahrens können daher nicht Gegenstand eines Schadensersatzprozesses (Amtshaftungsklage) sein; dies gilt auch für die Kosten des Vorverfahrens
- Vgl. BFH vom 22.7.2008, VIII R 8/07: daher kein berechtigtes Interesse für eine Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO, wenn der Kläger nur die Kosten des FG-Verfahrens und keinen darüber hinausgehenden Schaden geltend macht
- Ausnahme möglich bei Obsiegen im Einspruchsverfahren (mangels gesetzlicher Kostenerstattung für das Einspruchsverfahren, wenn keine Klage nachfolgt)

Erledigte AdV-Verfahren der Finanzgerichte in 2010: 7.833		
davon erledigt durch:	Anzahl	In Prozent
AdV-Beschluss	4.145	52,9
Beschluss nach § 138 FGO	1.622	20,7
Rücknahme des Antrags	1.802	23

Durch AdV-Beschluss erledigte Verfahren in 2010: 4.145		
davon:	Anzahl	In Prozent
Stattgabe	465	11,2
Teilweise Stattgabe	506	12,2
Abweisung als unbegründet	2.248	54,2
Abweisung als unzulässig	926	22,3

- Durchschnittliche Verfahrensdauer: 3,8 Monate
- Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 10, Reihe 2.5

➤ Vorteile des AdV-Antrags

- Schnelle „erste“ Entscheidung / Äußerung des FG
- Aufschiebung der Vollstreckung / kein Anfall von Säumniszuschlägen
- Frühere Befassung des BVerfG mit verfassungswidrigen Steuergesetzen?

➤ Zinsrisiko

- 6% „AdV-Zinsen“ seit Aussetzung der Vollziehung, § 237 AO
- Verzinsung hängt nicht von der Rechtmäßigkeit der AdV ab
- Kein Ermessen des FA hinsichtlich der AdV-Zinsen
- FG Köln vom 8.9.2010, 13 K 960/08: von einer AdV gehen „erhebliche finanzielle Risiken“ aus

➤ Vermeidung des Zinsrisikos?

- Durch den Steuerpflichtigen: Verzicht auf AdV; vgl. auch OFD Koblenz vom 13.7.2009: bei AdV gegen den Willen des Steuerpflichtigen (z.B. aufgrund einer AdV gegen einen Feststellungsbescheid, vgl. § 361 Abs. 3 AO) kann die Verzinsungspflicht dadurch vermieden werden, dass das FA den Betrag vorerst behält
- Durch die Finanzverwaltung: Aufgedrängte AdV? (siehe sogleich)

➤ AdV durch das Finanzamt ohne Antrag des Steuerpflichtigen

- AdV „kann“ grds. ohne Antrag erfolgen (§ 361 Abs. 2 Satz 1 AO)
- Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides sind auch hier erforderlich (entsprechende Anwendung des § 361 Abs. 2 Satz 2 AO)
- Mögliche Anwendungsfälle: bevorstehende Abhilfeentscheidung / Rechtsgedanke des § 236 Abs. 3 AO zu Prozesszinsen
- Vgl. FG Köln vom 8.9.2010, 13 K 960/08; Rev. BFH I R 91/10 (AdV gegen den Willen des Steuerpflichtigen ist ein neues, in der Rspr. noch nicht geklärtes Phänomen)

➤ Ermessensentscheidung des Finanzamts (§ 5 AO)

- Zweck der AdV: vorläufiger effektiver Rechtsschutz des Steuerpflichtigen (Art. 19 Abs. 4 GG); finanzielle Interessen des Staates sind nicht zu berücksichtigen
- Jedenfalls keine Pflicht des FA zur AdV bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides
- Ermessensnichtgebrauch, wenn das FA von einer bindenden Entscheidung ausgeht (vgl. FG Düsseldorf vom 4.4.2006, 6 K 121/06)
- Wenn keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides (mehr) bestehen, darf die AdV nicht verfügt werden bzw. bestehen bleiben
- Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die aufgedrängte AdV von einer einheitlichen Ermessenspraxis ohne Grund abweicht („absolut außergewöhnlich“, so FG Köln, a.a.O.)

➤ Prozessuale Abwehr der aufgedrängten AdV durch Einspruch / Anfechtungsklage

- Klagebefugnis für die Anfechtungsklage fehlt nicht, obwohl die AdV für den Kläger begünstigend ist, weil die AdV mit erheblichen finanziellen Risiken verbunden ist

➤ Fortsetzungsfeststellungsklage nach Aufhebung der AdV durch das FA?

- Zulässigkeit der ursprünglichen Anfechtungsklage (insb. Vorverfahren)
- Berechtigtes Interesse im Hinblick auf die besondere Verfahrenssituation; insbesondere für die anschließende Zinsfestsetzung bzw. den möglichen Zinserlass / Zinsverzicht (§ 237 Abs. 4, § 234 Abs. 2 AO); dafür muss hinreichend sicher sein, dass AdV-Zinsen anfallen (weil der Steuerpflichtige in der Hauptsache unterliegen wird) und sich die Frage des Zinsverzichts stellen wird
- Prozessökonomie bei Aufhebung der AdV nach Klageerhebung (FA hat einen Tag vor der mündlichen Verhandlung die AdV aufgehoben, so im Falle FG Köln, a.a.O.)
- Aber: Unzulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage bei Aufhebung der AdV vor Klageerhebung; aus Gründen der Prozessökonomie ist hier keine Fortsetzung der Klage erforderlich; die „Rechtswidrigkeit“ der AdV kann auch im Verfahren um einen eventuellen Zinsverzicht geltend gemacht werden (vgl. BFH vom 26.9.2007, I R 43/06)

➤ **Beispiel: BFH vom 1.4.2010, II B 168/09 (ErbStG 2009)**

- Behauptete Rechtsverletzung: Rechtswidrigkeit des Schenkungsteuerbescheides für eine Schenkung im Jahr 2009 aufgrund Verfassungswidrigkeit des ErbStG i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008
- Tarifvorschrift des § 19 ErbStG verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die Vermögensarten ungleich bewertet werden
- Vgl. auch BFH vom 5.10.2011, II R 9/11: Beitrittsaufforderung an das BMF

➤ **AdV-Verfahren**

- Ablehnung des AdV-Antrags durch das FA
- Ablehnung des AdV-Antrags durch das FG München (Beschluss vom 5.10.2009, 4 V 1548/09), aber Zulassung der Beschwerde zum BFH
- FG München legt die Beschwerde dem BFH vor (§ 130 Abs. 1 FGO); BFH a.a.O. weist die Beschwerde als unbegründet zurück

➤ **Begründung des BFH für Zurückweisung der Beschwerde im AdV-Verfahren**

- Dem Antragsteller fehlt das „besondere Aussetzungsinteresse“; daran will der BFH jedenfalls unter den Umständen des Streitfalls festhalten
- Da die Verfassungswidrigkeit auf die „zentrale Tarifvorschrift“ des § 19 ErbStG gestützt wird, führte die Gewährung der AdV im Ergebnis zu einer vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes und käme einem einstweiligen Außerkraftsetzen des ErbStG gleich
- Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes ist dann unerheblich

➤ **Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes**
(§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO / § 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 FGO („soll“))

- BFH vom 25.8.2009, VI B 69/09 (Arbeitszimmer): *Wenn bei einer summarischen Prüfung gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfrage bewirken; es genügt, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso wenig auszuschließen ist wie sein Misserfolg.*

➤ **Ernstliche Zweifel auch bei Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes?
Besondere Interessenabwägung erforderlich?**

- Aussetzungsinteresse des Antragstellers gegen öffentliches Interesse an der Geltung / Vollziehung eines formell ordnungsgemäßen Gesetzes und an einer geordneten öffentlichen Haushaltswirtschaft
- BFH vom 25.8.2009, VI B 69/09 (Arbeitszimmer): *Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen. Das gilt auch dann, wenn ernstliche Zweifel daran bestehen, ob die maßgebliche gesetzliche Regelung verfassungsgemäß ist. An die Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit sind keine strengeren Anforderungen zu stellen als beim Einwand fehlerhafter Rechtsanwendung.*

➤ **Besondere Interessenabwägung bei Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes erforderlich?**

- Ja:
 - BFH-Rspr. (z.B. BFH vom 20.7.1990, III B 144/89 - Grundfreibetrag), jüngst BFH vom 1.4.2010, II B 168/09 (ErbStG 2009 / AdV abgelehnt, wie zuvor FG München vom 5.10.2009, 4 V 1548/09)
 - Beispiele für Abwägung zugunsten des Antragstellers: BFH vom 21.10.2003, VII B 95/03 (Auskunftsersuchen); BFH vom 25.6.2004, XI B 20/03 (§ 2 Abs. 3 EStG)

- Offen gelassen (hilfsweise: Abwägung zugunsten des Antragstellers)
 - BFH vom 11.6.2003, IX B 16/03 (Spekulationsgewinne / Vollzugsdefizit)
 - BFH vom 25.8.2009, VI B 69/09 (Arbeitszimmer); BFH vom 23.8.2007, VI B 42/07 (Entfernungspauschale); wie zuvor jeweils Niedersächsisches FG vom 2.3.2007, 7 V 21/07 (Entfernungspauschale) und vom 2.6.2009, 7 V 76/09 (Arbeitszimmer)

- Nein
 - FG Düsseldorf vom 23.6.2009, 11 V 1839/09 (§ 4 Abs. 4a EStG / „Erst-recht“)
 - FG München vom 31.7.2008, 8 V 1588/08 (§ 10a GewStG / Abwägung nicht erwähnt)
 - Seer, StuW 2001, 1, 17; Schallmoser, DStR 2010, 297

➤ Tendenz: Die bisherige Rechtsprechung wird dahingehend modifiziert, dass die staatlichen Haushaltsinteressen in der Abwägung weniger stark berücksichtigt werden (so auch BFH vom 25.8.2009, VI B 69/09, Arbeitszimmer), anders aber BFH vom 1.4.2010, II B 168/09, für die Tarifvorschrift des ErbStG (siehe oben)

- **AdV bei bloßer (potentieller) Unvereinbarkeitserklärung des Steuergesetzes durch das BVerfG „pro futuro“?**
 - AdV nicht möglich:
 - BFH vom 11.6.1986, II B 49/83 (Einheitsbewertung Grundbesitz)
 - BFH vom 11.9.1996, II B 32/96 (Vermögensteuer)
 - BFH vom 17.7.2003, II B 20/03 (ErbStG)
 - FG München vom 5.10.2009, 4 V 1548/09 (ErbStG 2009)

 - AdV (trotzdem) gewährt:
 - BFH vom 11.6.2003, IX B 16/03 (Spekulationsgewinne; Arg.: Vollzugsdefizite seit dem Zinsurteil bekannt; daher ggf. nicht nur Unvereinbarkeitserklärung)
 - BFH vom 23.8.2007, VI B 42/07 (Entfernungspauschale); BFH vom 25.8.2009, VI B 69/09 (Arbeitszimmer); wie zuvor Niedersächsisches FG vom 2.6.2009, 7 V 76/09 (Arbeitszimmer / wie bei Entfernungspauschale ev. nicht nur pro-futuro-Entscheidung des BVerfG)

 - AdV möglich
 - Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, § 69 Rz. 96

- Tendenz: BFH und Finanzgerichte gewährten AdV verstärkt auch bei Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Dr. Gerhard Specker, Rechtsanwalt
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5, 10785 Berlin
Telefon: 030 / 253 53 220
E-Mail: gerhard.specker@pplaw.com