



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 **Köln**

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41
10707 **Berlin**

Fon 030/40 50 29 50
Fax 030/40 50 29 599
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 **Düsseldorf**

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
duesseldorf@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Anhängige Verfahren: Offene Fragen zur Geldanlage

Teil 1: Allgemeines

Stand: 10.08.2009

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	2
2. Formale Voraussetzungen	2
Grundsätze des ruhenden Verfahrens	2
Schnellere Teilentscheidungen durch § 367 Abs. 2a AO	5
Die neue Maßnahme	5
Grund für eine Teilentscheidung	6
Schnellere Entscheidungen durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO	7
Vorläufige Steuerfestsetzung	8
Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren	9



Anhängige Verfahren: Offene Fragen zur Geldanlage

Teil 1: Allgemeines

1. Einführung

Das Steuerrecht wird zunehmend komplizierter. Das gilt insbesondere bei der Geldanlage, da es gleich um mehrere verschiedene Sachverhalte geht:

1. Erfassung von Kapitaleinnahmen nach § 20 EStG
2. Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG
3. Erfassung von Stillhaltergeschäften nach § 22 EStG
4. Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens
5. Schädliche Verwendung einer vor 2005 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung
6. Anwendung des InvStG
7. Ansatz von Kapitalvermögen im ErbStG
8. Anwendung im Hinblick auf die Abgeltungsteuer

Zahlreiche Verfahren sind derzeit vor dem BVerfG, EuGH und BFH anhängig, in denen es um die meist komplizierte steuerliche Behandlung der Geldanlage geht. Das reicht von der Anwendung der §§ 20, 22, 23 EStG über Werbungskostenabzug, Halbeinkünfteverfahren bis hin zum Ansatz im ErbStG und InvStG. Anleger sollten sich die über § 363 AO gegebenen Möglichkeiten auf ein Ruhen des Einspruchsverfahrens kraft Gesetzes nicht entgehen lassen, um am positiven Ausgang der Verfahren zu partizipieren.

Diesen Rat nutzen Steuerzahler verstärkt. Nach der Statistik des BFH waren in den rund 6,7 Millionen unerledigten Einsprüchen Ende 2008 mit 5,1 Millionen rund drei Viertel Verfahren nach § 363 AO ausgesetzt oder ruhend gestellt.

Die folgenden Kapitel sowie die beiden Folgebeiträge sollen einen Überblick über die strittigen Sachverhalte mit Praxisrelevanz geben, damit die Bescheide zu den einzelnen Punkten weitestgehend offen bleiben können.

2. Formale Voraussetzungen

Grundsätze des ruhenden Verfahrens

Gem. § 363 AO ruht ein Rechtsbehelf kraft Gesetz, wenn

- wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren beim EuGH, BVerfG, BFH oder einem anderen obersten Bundesgericht anhängig ist,
- die Steuer wegen dieser Rechtsfrage nicht nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 oder 4 AO vorläufig festgesetzt wurde und
- sich in der Einspruchsbegründung ausdrücklich auf das Musterverfahren gestützt wird.



Der Einspruchsführer muss die strittige und für den Fall entscheidungserhebliche Rechtsfrage benennen und darauf hinweisen, dass hierzu ein Verfahren anhängig ist. Sind die Voraussetzungen für eine Verfahrensaussetzung oder Verfahrensrufe erfüllt, kann über den Einspruch insoweit nicht entschieden werden, und zwar weder durch eine Einspruchsentscheidung noch durch den Erlass eines Änderungsbescheids (BMF 2.1.2008, IV A 4 - S 0062/07/0001, BStBl I 2008, 26 zu § 363 AO).

Aus § 363 AO ergibt sich kein grundsätzlicher Anspruch auf ein Ruhen des Einspruchsverfahrens (BFH 6.7.1999, IV B 14/99, BFH/NV 1999, 1587). Lassen sich die aufgeworfenen Fragen aus dem Gesetz beantworten und der Einspruchsführer möchte den Bescheid offensichtlich möglichst lange offen lassen sowie über die Vielzahl von anhängigen Verfahren einen rechtskräftigen Bescheid zeitlich fast unbegrenzt verhindern, kann die Finanzverwaltung über den ruhenden Einspruch im pflichtgemäßen Ermessen entscheiden (BFH 26.9.2006, X R 39/05, BStBl II 2007, 222). Das gilt aber nur in konkreten Einzelfällen mit genauer Erläuterung der Gründe. Den Tenor der BFH-Entscheidung berücksichtigt die Finanzverwaltung durch eine Änderung des Anwendungserlasses zur AO (BMF 12.7.2007, IV A 4 - S 0062/07/0001, BStBl I 2007, 530).

Die Fortsetzung des Verfahrens durch die Finanzbehörde ist unter den Voraussetzungen des § 363 Abs. 2 Satz 4 AO zulässig. Diese Entscheidung darf jedoch nur nach pflichtgemäßem Ermessen unter Abwägung zwischen dem Interesse des Einspruchsführers am Ruhen des Verfahrens und dem Interesse des Finanzamtes an der Fortführung getroffen werden. Die Finanzbehörde muss zudem zum Ausdruck bringen, weshalb sie im Rahmen ihres Ermessens im konkreten Einzelfall die Zwangsrufe beendet, während sie im Normalfall den Ausgang des Musterverfahrens abwartet.

Das Finanzamt kann daher ein Rechtsbehelfsverfahren fortsetzen, sofern es dies dem Einspruchsführer zuvor mitgeteilt hat. In der Vergangenheit folgte die Verwaltung aber i. d. R. dem Wunsch auf ein Ruhen, wenn das zitierte anhängige Verfahren einschlägig war.

Beendet die Finanzbehörde die im Einspruchsverfahren eingetretene Verfahrensrufe dadurch, dass es die Steuer vorläufig festsetzt, bedarf es vor Erlass der Einspruchsentscheidung keiner Mitteilung über die Fortsetzung des Einspruchsverfahrens. Die Entscheidung über die vorläufige Steuerfestsetzung und über den Einspruch können im gleichen Schriftstück bekannt gegeben werden (FG Baden-Württemberg 27.5.2008, 4 K 340/06).

Wendet sich ein Anleger also gegen die Steuerfestsetzung von Kapitaleinkünften oder privaten Veräußerungsgeschäften, kann er mit dem passenden Az. zumindest in diesem Punkt einen offenen Bescheid ohne eigene Begründung so lange erreichen, bis über das anhängige Verfahren rechtskräftig entschieden worden oder der Sachverhalt vorläufig festgesetzt ist. Hierbei sind einige Besonderheiten zu beachten:

- Das Musterverfahren darf noch nicht abgeschlossen sein (BFH 29.5.2007, X B 66/06, BFH/NV 2007, 1693).
- Ein Stpfl. muss sich ausdrücklich auf ein vorliegendes Verfahren stützen. Ein allgemeiner Verweis auf ein schwebendes Verfahren oder die Tatsache einer Anhängigkeit ohne konkrete Erwähnung im Einspruch reicht dazu nicht aus (BFH 27.4.2006, IV R 18/04, BFH/NV 2006, 2017).



- Die anhängige Frage stellt für den eigenen Fall eine rechtliche Vorfrage dar. Wichtig ist, dass sich der Einspruchsführer auf das Verfahren bezieht.
- Damit geprüft werden kann, ob dieselbe Rechtsfrage Gegenstand sowohl des konkreten Einspruchs, als auch des anhängigen Musterverfahrens ist, muss der Einspruchsführer die strittige Rechtsfrage benennen. Lässt sich auf Seite der Finanzverwaltung nicht feststellen, dass das angeführte Musterverfahren tatsächlich anhängig ist, ist vom Einspruchsführer ein Nachweis über die Anhängigkeit (z.B. Benennung der Fundstelle in der Fachliteratur) zu verlangen (LfSt Bayern 5.4.2007, S 0622 - 14 St 41 M, DB 2007, 889).
- Kann vom Einspruchsführer der Nachweis über die Anhängigkeit eines Musterverfahrens nicht erbracht werden bzw. kommt es nach Auffassung des Finanzamts nicht auf den Ausgang dieses Verfahrens an, ist der Einspruchsführer unter Angabe der maßgeblichen Gründe zu informieren und zur Rücknahme aufzufordern. Des Weiteren ist er darauf hinzuweisen, dass die Rechtswidrigkeit der Ablehnung nur durch Klage gegen die Einspruchsentscheidung geltend gemacht werden kann (§ 363 Abs. 3 AO). Wird trotz des Hinweises Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags eingelegt, ist dieser als unzulässig zu verwerfen (LfSt Bayern 5.4.2007, S 0622 - 14 St 41 M, DB 2007, 889).
- Ist eine Zwangsrufe kraft Gesetzes eingetreten, muss dies dem Einspruchsführer nicht mitgeteilt werden. Der kann aus dem Stillschweigen des Finanzamts schließen, dass das Einspruchsverfahren ruht. Es kann der Fall sein, dass sich ein Einspruchsführer nicht auf ein Musterverfahren beruft, obwohl ein solches Verfahren anhängig ist. Gleichwohl kann das FA ein Interesse am Ruhen des Verfahrens haben. Es empfiehlt sich in solchen Fällen, den Einspruchsführer anzuschreiben und ihn auf die Sachlage sowie darauf hinzuweisen, dass das FA - sofern sich der Einspruchsführer nicht gegenteilig äußert - davon ausgeht, dass er mit dem Ruhen des Verfahrens einverstanden ist.
- Einsprüche mit dem Verweis auf sämtliche beim BFH, BVerfG und EuGH anhängigen Verfahren offen zu halten, weist die Verwaltung als unbegründet zurück (OFD Münster 21.12.2006, Kurzinformation Verfahrensrecht Nr. 023, DB 2007, 27).
- Ist über den Sachverhalt bereits entschieden, genügt zur Verfahrensrufe der Verweis auf ein zu einer solchen Rechtsfrage noch anhängiges Parallelverfahren. Allerdings darf das Finanzamt dann den Einspruch im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens fortsetzen (BFH 26.9.2006, X R 39/05, BStBl II 2007, 222).
- Eine Verfahrensrufe im Finanzgerichtsprozess ist nur beim Antrag beider Beteiligten möglich (BFH 22.8.2006, I B 23/06, BFH/NV 2006, 2287).

Mittels Einspruch kann eine Vorläufigkeit nach § 165 AO beantragt werden; diesem hilft das Finanzamt insoweit ab. Der Rechtsbehelf ruht weiter, wenn dies andere vorgebrachte Gründe rechtfertigen. Ansonsten wird er zurückgewiesen und der Bescheid über die Einspruchsentscheidung entsprechend vorläufig erklärt. Lediglich bei einer gewährten Aussetzung der Vollziehung bleibt der Fall auch hinsichtlich des vorläufigen Punkts offen.

Eine vorläufige Steuer bezieht sich nur auf Verfahren, die bereits im Zeitpunkt der Festsetzung beim EuGH, BVerfG oder BFH anhängig sind (BFH 31.5.2006, X R 9/05, BStBl II 2006, 858). Denn der Vermerk erfasst nur die Fragen, die Gegenstand eines schon bei Erlass des Steuer-



bescheids anhängigen Verfahrens sind. Anleger können also nicht darauf vertrauen, hierüber künftig weitere Streitpunkte zum gleichen Sachverhalt offen zu halten. Vielmehr sind jeweils gesonderte Einsprüche notwendig.

Hat ein laufendes Gesetzgebungsverfahren mit geplanter Rückwirkung Auswirkung auf ein anhängiges Verfahren, ist dies kein Grund für eine Aussetzung nach § 74 FGO (BFH 29.11.2006, VI R 14/06, BStBl II 2007, 129). Die Vorhaben haben in der letzten Zeit oft Kapitalanlagen betroffen, sodass Sparer Bescheide anderweitig erst einmal offen halten sollten. Ansonsten können sie sich erst nach Inkrafttreten wehren.

Zwei wichtige Verfahrensaspekte sind durch die über das Jahressteuergesetz 2007 mit Wirkung ab dem 19.12.2006 eingeführten §§ 367 Abs. 2a und 2b AO hinzugekommen (BMF 12.07.2007, IV A 4 – S 0062/07/0001, BStBl I 2007, 530). Bislang hielt ein Rechtsbehelf grundsätzlich den gesamten Steuerbescheid offen, da es keinen Teilbescheid gab. Nunmehr kann die Finanzbehörde gem. § 367 Abs. 2a AO vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Das hat sie im Jahr 2007 in 81.388 Fällen praktiziert. Dieser Teil des Bescheids wird dann bestandskräftig. Damit können sich Anleger nicht mehr darauf verlassen, dass ein schwebender Einspruch zu Kapitaleinnahmen diesen Streitpunkt so lange offen hält, bis auch später über ein anhängiges Verfahren bei den obersten Gerichten entschieden ist. Vielmehr ist der Rechtsbehelf zu diesem Themenbereich zu präzisieren und insoweit zu erweitern.

Schnellere Teilentscheidungen durch § 367 Abs. 2a AO

Die neue Maßnahme

Durch das Jahressteuergesetz 2007 (13.12.2006, BGBl I 2006, 2878) wurde mit Wirkung ab dem 19.12.2006 den Finanzbehörden die Möglichkeit gegeben, vorab in einer förmlichen Einspruchsentscheidung nur über Teile eines Einspruchs zu entscheiden (§ 367 Abs. 2a AO). Des Weiteren kann die oberste Finanzbehörde Einsprüche, die eine vom EuGH, vom BVerfG oder vom BFH entschiedene Rechtsfrage betreffen (sog. Masseneinsprüche) insoweit durch Allgemeinverfügung zurückweisen (§ 367 Abs. 2 b AO).

Zuvor hielt ein Rechtsbehelf grundsätzlich den gesamten Steuerbescheid offen, da es keinen Teilbescheid gab. Folglich reichte es aus, sich an ein Verfahren „anzuhängen“ und neben dem strittigen Sachverhalt zu einem späteren Zeitpunkt noch weitere Tatsachen vorbringen oder an Entscheidungen zu anderen Punkten zu partizipieren. Nunmehr kann die Finanzbehörde gem. § 367 Abs. 2a AO vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Dieser Teil des Bescheids wird dann bestandskräftig.

Damit können sich Anleger nicht mehr darauf verlassen, dass ein schwebender Einspruch zu Kapitaleinnahmen diesen Streitpunkt so lange offen hält, bis auch später über ein anhängiges Verfahren bei den obersten Gerichten entschieden ist. Vielmehr ist der Rechtsbehelf zu diesem Themenbereich zu präzisieren und insoweit zu erweitern. Es ist zu vermuten, dass Finanzämter diese neue gesetzliche Möglichkeit rege nutzen werden. Denn bereits mit Ergehen der Teileinspruchsentscheidung gilt der Fall für sie als statistisch erledigt (OFD Münster 22.12.2006, Kurzinformation Verfahrensrecht 29/2006, DB 2007, 83). Werden in einem Einspruchsverfahren nacheinander mehrere Teil-Einspruchsentscheidungen erlassen, gilt der Einspruch bereits mit der



der ersten Teil-Einspruchsentscheidung als erledigt (OFD Karlsruhe 15.3.2007, S 062.5/25 - St 332, DStR 2007, 809).

Nach Eintritt der "Zwangsruhe", die in den meisten Fällen nur einen Teil des Einspruchs erfasst, ist es geboten, den Einspruch hinsichtlich der Punkte, die nicht zum Ruhen geführt haben, weiter zu bearbeiten und diesbezüglich einen Teil-Abhilfebescheid oder nach entsprechender Ermessensausübung eine Teil-Einspruchsentscheidung (AEAO zu § 367 Nr. 6) zu erteilen. Gegen die Teil-Einspruchsentscheidung ist zur Weiterverfolgung des Rechtsbehelfs bezüglich des entschiedenen Teils Klage einzulegen; der Teil-Abhilfebescheid wird zum Gegenstand des ruhenden Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 AO).

Teilt die Finanzbehörde nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO die Fortsetzung eines ruhenden Einspruchsverfahrens mit, soll sie vor Erlass einer Einspruchsentscheidung den Beteiligten Gelegenheit geben, sich erneut zu äußern (AEAO zu § 363, Nr. 3 Satz 1). Die Fortsetzungsmitteilung ist stets zu begründen (BFH 26.9.2006, X R 39/05, BStBl II 2007, 222). Zugleich ist darauf hinzuweisen, dass Einwendungen hiergegen nur durch Klage gegen die noch zu erlassende Einspruchsentscheidung vorgebracht werden können (§ 363 Abs. 3 AO).

Grund für eine Teilentscheidung

Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2 a AO steht im Ermessen der Finanzbehörde, muss aber sachdienlich sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Teil des Einspruchs entscheidungsreif ist, während über einen anderen Teil des Einspruchs zunächst nicht entschieden werden kann, weil insoweit die Voraussetzungen für eine Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO vorliegen oder weil hinsichtlich des nicht entscheidungsreifen Teils des Einspruchs noch Ermittlungen zur Sach- oder Rechtslage erforderlich sind. Eine Teil-Einspruchsentscheidung wird insbesondere in der Regel sachdienlich sein, wenn der Einspruchsführer strittige Rechtsfragen aufwirft, die Gegenstand eines beim EuGH, beim BVerfG oder bei einem obersten Bundesgericht anhängigen Verfahrens sind, der Einspruchsführer sich auf dieses Verfahren beruft und der Erlass einer Fortsetzungsmitteilung gem. § 363 Abs. 2 Satz 4 AO nicht in Betracht kommt, der Einspruch im Übrigen aber entscheidungsreif ist.

Um neuen Masseneinsprüchen entgegenzuwirken, soll daher in Fällen, in denen mit dem Einspruch ausschließlich das Ziel verfolgt wird, im Hinblick auf anhängige Gerichtsverfahren mit Breitenwirkung den angefochtenen Verwaltungsakt nicht bestandskräftig werden zu lassen, möglichst zeitnah von der Möglichkeit der Teil-Einspruchsentscheidung Gebrauch gemacht werden, soweit nicht durch die Beifügung eines Vorläufigkeitsvermerks gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO der Einspruch erledigt werden kann.

In der Teil-Einspruchsentscheidung ist genau zu bestimmen (z.B. durch Benennung der anhängigen Verfahren vor dem BFH, BVerfG oder EuGH mit Aktenzeichen und Streitfrage), hinsichtlich welcher Teile des Verwaltungsakts Bestandskraft nicht eintreten soll, um die Reichweite der Teil-Einspruchsentscheidung zu definieren. Diese Bestimmung ist Teil des Tenors der Teil-Einspruchsentscheidung und weder Nebenbestimmung noch Grundlagenbescheid. Sie kann daher nur durch Klage gegen die Teil-Einspruchsentscheidung angegriffen werden (AEAO zu § 367, Tz. 6.3).



Die Teil-Einspruchsentscheidung hat nicht zur Folge, dass stets noch eine förmliche "End-Einspruchsentscheidung" ergehen muss. Das Einspruchsverfahren kann beispielsweise auch dadurch abgeschlossen werden, dass

- die Finanzbehörde dem Einspruch hinsichtlich der zunächst "offen" gebliebenen Frage hilft,
- der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurücknimmt oder
- eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2 b AO ergeht.

Wird die wirksam ergangene Teil-Einspruchsentscheidung bestandskräftig, kann im weiteren Verfahren über den "noch offenen" Teil der angefochtenen Steuerfestsetzung nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, die in der Teil-Einspruchsentscheidung vertretene Rechtsauffassung entspreche nicht dem Gesetz. Dies ist auch in einem eventuellen Klageverfahren gegen eine "End-Einspruchsentscheidung" zu beachten (AEAO zu § 367, Tz. 6.5).

Nach dem Urteil des Niedersächsischen FG (12.12.2007, 7 K 249/07, Revision unter III R 39/08) ist § 367 Abs. 2 AO so zu verstehen, dass Teil-Einspruchsbescheide nicht eingesetzt werden dürfen, um zu verhindern, dass Stpfl. in Einspruchsverfahren womöglich weitere Rechtsschutzbegehren nachträglich vortragen. Es ist nicht sachdienlich i.S. des § 367 Abs. 2a AO, wenn die Verwaltung über einen Einspruch, der insgesamt die vorläufige Steuerfestsetzung betrifft, zum Teil endgültig entscheiden will. Dies läuft dem Gesetzeszweck zuwider.

Im Hinblick auf die Ausführungen des Niedersächsischen FG wird in sämtlichen Teil-Einspruchsentscheidungen die Tenorierung des Nichtentscheidungsteils auf die einfachgesetzliche Auslegung der Punkte/Normen ausgedehnt, hinsichtlich derer der Bescheid für vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erklärt worden ist (FinMin Niedersachsen 28.7.2008, S 0625 - 28 - 33 11).

Schnellere Entscheidungen durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO

Neben der Teileinspruchsentscheidung kommt es vermutlich schneller zu einer Bestandskraft von Bescheiden, da anhängige Einsprüche nach § 367 Abs. 2b AO per Allgemeinverfügung gem. § 118 Satz 2 AO zurückgewiesen werden können, sollten EuGH, BVerfG oder BFH zugunsten des Finanzamts entscheiden. Eine solche „Massen-Einspruchsentscheidung“ ist auf den Internetseiten des BMF sowie im BStBl zu veröffentlichen und gilt am Tag nach der Herausgabe des entsprechenden BStBl als bekannt gegeben. Auch über diese Maßnahme droht einem bislang offenen Verfahren schneller das Aus, sollte der strittige Aspekt zur Geldanlage nicht separat vorgebracht worden sein. Zwar verlängert sich die Klagefrist im Fall der Allgemeinverfügung auf ein Jahr, diese Option sollte aber mit der rechtzeitigen Rechtsbehelfsbegründung vermieden werden.

Erght eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2 b AO, bleibt das Einspruchsverfahren im Übrigen anhängig. Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist der angefochtene Verwaltungsakt und nicht ein Teil der Besteuerungsgrundlagen oder ein einzelner Streitpunkt. Auch wenn sich die Allgemeinverfügung auf sämtliche vom Einspruchsführer vorgebrachte Einwendungen erstreckt, ist deshalb das Einspruchsverfahren im Übrigen fortzuführen. Dies gilt nicht, soweit bereits eine Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2 a AO) ergangen ist, die den "noch offen



bleibenden" Teil des Einspruchs auf den Umfang beschränkt hat, der Gegenstand der Allgemeinverfügung ist.

Über die Rechtsfrage, die Gegenstand der Allgemeinverfügung war, kann in einer eventuell notwendig werdenden Einspruchsentscheidung nicht erneut entschieden werden. Zu berücksichtigen ist dann, dass für eine Klage nach einer Zurückweisung des Einspruchs durch Allgemeinverfügung und für eine Klage nach Erlass einer Einspruchsentscheidung durch die örtlich zuständige Finanzbehörde unterschiedliche Fristen gelten.

Denkbar ist nun eine doppelt effektive Bearbeitung: Das Finanzamt entscheidet über

- einen Teil des Einspruchs
- den noch offenen Punkt ergeht kurz danach eine Allgemeinverfügung.

Damit erledigt sich ein vermeintlich nach allen Seiten offener Rechtsbehelf plötzlich von zwei Seiten.

Mit einer solchen Allgemeinverfügung wurden beispielsweise am 22.7.2008 anhängige und zulässige Einsprüche gegen Festsetzungen der Einkommensteuer sowie gegen gesonderte und einheitliche Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zurückgewiesen, soweit mit den Einsprüchen geltend gemacht wird, die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen verstoße gegen das Grundgesetz (Oberste Finanzbehörden der Länder 22.7.2008). Entsprechendes gilt für am 22. Juli 2008 anhängige, außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens gestellte und zulässige Anträge auf Aufhebung oder Änderung einer Einkommensteuerfestsetzung oder einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.

Vorläufige Steuerfestsetzung

Gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO konnte eine Steuer (vor der Änderung durch das Bürokratieentlastungsgesetz) vorläufig festgesetzt werden, soweit die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei EuGH, BVerfG oder einem obersten Bundesgericht ist. Nach den in der Verwaltungspraxis gesammelten Erfahrungen kann durch eine auf diese Vorschrift gestützte vorläufige Steuerfestsetzung der Einlegung von Masseneinsprüchen nur unzureichend begegnet werden, insbesondere dann, wenn eine strittige Frage (wie z. B. die Frage der Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen) sowohl unter verfassungsrechtlichen als auch unter einfachgesetzlichen Aspekten zu beurteilen ist. Eine allgemeine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 165 AO auf einfachgesetzliche Rechtsfragen kam nicht in Betracht.

Dies wurde nicht mehr dem Umstand gerecht, dass § 165 Abs. 1 Satz 2 AO Ausnahmen von dem Grundsatz enthält, dass eine vorläufige Steuerfestsetzung nur im Hinblick auf ungewisse Tatsachen zulässig ist und dass Ausnahmetatbestände möglichst eng zu fassen sind. Das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbau-gesetz 20.12.2008, BGBl I 2008, 2850) sieht daher vor, eine vorläufige Steuerfestsetzung auch dann zu ermöglichen, wenn

- wegen einer einfachgesetzlichen Rechtsfrage ein Verfahren beim BFH anhängig ist



- der Ausgang dieses Verfahrens voraussichtlich geeignet sein wird, anhängige Einsprüche, die wegen dieser Rechtsfrage eingelegt wurden, insoweit durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO zurückzuweisen.

Nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AO kann eine Steuer vorläufig festgesetzt werden, soweit eine im Fall des Steuerpflichtigen entscheidungserhebliche Rechtsfrage Gegenstand eines Verfahrens beim BFH ist. Hierbei handelt es sich auch um solche Fälle, in denen eine strittige Rechtsfrage nicht nur unter verfassungsrechtlichen Aspekten zu beurteilen ist, sondern vom BFH auf einfachgesetzlichem Wege durch Anwendung bzw. Auslegung des einfachen Rechts entschieden werden könnte.

Ob dies der Fall ist, werden die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beurteilen und durch Aufnahme in die Verwaltungsanweisungen zur vorläufigen Steuerfestsetzung bekannt machen. Das BMF hat hiervon erstmals im Schreiben vom 1.4.2009 (IV A 3 - S 0338/07/10010, BStBl I 2009, 510) Gebrauch gemacht.

Gem. AEAO zu § 350, Nr. 6 fehlt Einsprüchen, mit denen ausschließlich die angebliche Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm gerügt wird, grundsätzlich das Rechtsschutzbedürfnis, wenn das Finanzamt spätestens im Einspruchsverfahren den angefochtenen Verwaltungsakt hinsichtlich des strittigen Punktes für vorläufig erklärt hat. Eine Beschwerde ist jedoch dann gegeben, wenn

- der Einspruchsführer zu erkennen gibt, dass er vor Abschluss des Musterverfahrens seinen Fall an das BVerfG herantragen will,
- ausnahmsweise zu einem Punkt im „Vorläufigkeitskatalog“ die Aussetzung der Vollziehung angewiesen worden ist (vgl. Tz. IV des BMF-Schreibens vom 1.4.2009)
- der Einspruchsführer davon ausgeht, dass eine Steuerfestsetzung durch den Vorläufigkeitsvermerk nicht „offen gehalten“ wird.

Hinweis: Das FG Niedersachsen (12.12.2007, 7 K 249/07) ist der Auffassung, dass der zwischen den Rechenterminen 20.10.2006 und 2.4.2009 eingesteuerte Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO inhaltlich nicht hinreichend bestimmt war. Das gegen das Urteil angestrebte Revisionsverfahren unter III R 39/08 ist noch nicht abgeschlossen. Anhängige Einsprüche können durch die Erteilung eines maschinellen Änderungsbescheids erledigt werden, da nunmehr sämtliche Einkommensteuerfestsetzungen mit den im BMF-Schreiben vom 1.4.2009 vorgesehen Texten zur Vorläufigkeitserklärung gem. § 165 Abs. 1 Satz Nr. 3 und Nr. 4 AO ergehen und damit die Bedenken des FG Finanzgerichts hinfällig geworden sind (Bayerisches LfSt 14.07.2009, S 0338.1.1-5/16 St 41).

Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren

Mit dem Gesetz zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts (12.12.2007, BGBl I 2007, 2840) ist das in § 62 FGO geregelte Vertretungsrecht in Finanzverfahren seit dem 1.7.2008 neu gefasst worden. Den Vertretungszwang in Verfahren vor dem BFH schreibt jetzt § 62 Abs. 4 FGO vor. Konnte sich ein Beteiligter bisher im finanzgerichtlichen Verfahren durch jede rechtsfähige und auch eine juristische Person als Bevollmächtigten vertreten lassen, ist dies nun in § 62 Abs.



2 FGO abschließend geregelt. Zum Kreis gehören zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuer- sachen befugten Personen sowie Beschäftigte eines Beteiligten, volljährige Familienangehörige oder Lohnsteuerhilfvereine im Rahmen ihrer Befugnisse. Ein anderer Bevollmächtigter wird vom FG zwingend mit unanfechtbarem Beschluss zurückgewiesen. Wie bisher ist die Bevoll- mächtigung durch eine schriftliche Vollmacht nachzuweisen, wobei die Möglichkeit weggefallen ist, in der Vollmacht eine Ausschlussfrist zu setzen (OFD Rheinland 22.7.2008, Kurzinformation Verfahrensrecht Nr. 20).

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Fon 0211/43 83 560
Fax 0211/43 83 5611
fuchs@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Steuerberater,
Dipl.-Finanzwirt Heinrich Bürmann**

**Fon 030/40502950
Fax 030/405029599
buermann@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.