

Prof. Dr. Thomas Stapperfend, Cottbus\*

# Vorgerichtlicher Rechtsschutz in Steuerverfahren

## Inhaltsübersicht

- I. Vom „Rechtsmittelverfahren“ zum „außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren“
- II. Bestandsaufnahme zum „außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren“
- III. Die Fristsetzung nach § 364b AO
- IV. Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO
  1. Zweck der Regelung
  2. Die Bestimmung des noch nicht verwirklichten Sachverhalts
  3. Das besondere Interesse des Steuerpflichtigen an der Auskunft
  4. Die Reichweite der Bindungswirkung
  5. Fazit
- V. Einschränkung des Rechtsschutzes durch die Verwendung von Risikomanagementsystemen in der Finanzverwaltung
- VI. Ausblick

*Der Beitrag beleuchtet die Entwicklung des Rechtsschutzes in Steuersachen von der Schaffung der Reichsabgabenordnung im Jahr 1919 bis zur Gegenwart. An den Beispielen der Fristsetzung nach § 364b AO, der verbindlichen Zusage nach § 89 Abs. 2 AO und der Verwendung von Risikomanagementsystemen nach § 88 Abs. 5 AO werden Schwachstellen und Risiken aufgezeigt.*

*This article examines the development of legal protection in tax matters from the creation of the Reichsabgabenordnung in 1919 to the present day. Weaknesses and risks are shown using the examples of setting deadlines according to § 364b AO, the binding commitment according to § 89 para. 2 AO and the use of risk management systems according to § 88 para. 5 AO.*

## I. Vom „Rechtsmittelverfahren“ zum „außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren“

100 Jahre Abgabenordnung, das sind auch 100 Jahre Rechtsschutz in Steuersachen. Im IV. Abschnitt der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919 wurde das – wie es damals hieß – „Rechtsmittelverfahren“ mit insgesamt 80 Vorschriften kodifiziert. Diese große Anzahl von Einzelparagrafen verwundert, umfassen die heute im Siebten Teil der Abgabenordnung untergebrachten Regelungen zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren doch insgesamt nur 24 Paragraphen. Dies ist aber darauf zurückzuführen, dass die Reichsabgabenordnung einerseits nicht nur das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren regelte, sondern auch das gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren und dass das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren andererseits viel weiter aufgefächert war, als wir es heute mit dem einzig verbliebenen Rechtsbehelf des Einspruchs kennen.

So sah § 217 RAO 1919 zum einen für Bescheide betreffend Zölle und Verbrauchsabgaben das sog. Anfechtungsverfahren vor, bei dem dem zuständigen Finanzamt zunächst die Möglichkeit eingeräumt war, der Anfechtung abzuwehren (§ 277 RAO 1919). Andernfalls hatte das Finanzamt die Anfechtung dem Landesfinanzamt zur Entscheidung vorzulegen. Gegen eine ablehnende Entscheidung des Landesfinanzamts war nach § 219 RAO 1919 die Rechtsbeschwerde zum mit Gesetz vom 26.7.1918<sup>1</sup> als „oberste Spruch- und Beschlussbehörde“ eingerichteten RFH gegeben. Regelungen zu diesem Verfahren fanden sich in § 280 i.V.m. §§ 267–276 RAO 1919.

Betrafen die erlassenden Bescheide weder Zölle noch Verbrauchsteuern, so eröffnete § 217 RAO 1919 zum anderen das sog. Berufungsverfahren, welches die Grundlage für das heute existierende außergerichtliche und gerichtliche Rechtsschutzverfahren nach AO und FGO bildete. So bestimmte § 218 RAO 1919, dass gegen die Entscheidung des Finanzamts oder einer Hilfsstelle des Finanzamts der Einspruch gegeben ist, über den das Finanzamt entscheidet. Gegen die Einspruchsentscheidung war die Berufung zulässig, über die das FG zu entscheiden hatte. Die FG, die aufgrund der Verordnung vom 5.8.1921<sup>2</sup> geschaffen wurden, waren allerdings keine eigenständigen Gerichte, sondern nach § 14 Abs. 1 RAO 1919 den Landesfinanzämtern angegliedert. Angesichts dessen waren sie nicht mit unabhängigen Gerichten nach heutigem Verständnis vergleichbar<sup>3</sup>, wenngleich ihre Mitglieder nach § 14 Abs. 4 RAO 1919 als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen waren. Gegen die Berufungsentscheidungen der FG war die Rechtsbeschwerde zum RFH gegeben.

Eine dritte Rechtsbehelfsform sah schließlich § 224 i.V.m. §§ 281–283 RAO 1919 vor. Danach war gegen Verfügungen der Finanzbehörden, die keine Steuerbescheide waren, das Beschwerdeverfahren eröffnet. Über die Beschwerde hatte zunächst die erlassende Stelle zu entscheiden. Half sie ihr nicht ab, so musste sie diese der nächstoberen Behörde zur Entscheidung vorlegen. Gegen die Beschwerdeentscheidungen war wiederum die Rechtsbeschwerde zum RFH gegeben.

Bemerkenswert ist bei dieser Unterteilung, dass die Verfahren betreffend Zölle und Verbrauchsabgaben einen anderen und

\* Prof. Dr. Thomas Stapperfend ist Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg.

1 RGBL. 1918, 959; s. dazu Waldhoff in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), FS für den BFH, 2018, 3 (16).

2 RGBL. 1921, 1241; s. zur Bildung der FG in den einzelnen Bezirken ferner die Gründungsverordnungen in RStBl. 1922, 39 ff. sowie die vorläufige Geschäftsordnung für die FG vom 13.3.1922, RStBl. 1922, 93.

3 Thier in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), FS für den BFH, 2018, 21 (34); Waldhoff in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), FS für den BFH, 2018, 3 (16); Schmid in Hübschmann/Herpp/Spitaler, Einführung zur FGO Rz. 43.