

Zweiter Teil Die Steuerstreitverfahren

A. Die nichtförmlichen Verfahren

I. Kennzeichnung der nichtförmlichen Verfahren

Die Abgabenordnung und die Finanzgerichtsordnung kennen bestimmte Streitverfahren, für die förmliche Verfahrensregeln geschaffen sind (Einspruch, Klage, Beschwerde usw.). Daneben gibt es verfahrensrechtliche Verhaltensweisen der steuerlichen Auseinandersetzung, die ebenfalls nach der Abgabenordnung möglich, jedoch **nicht durch bestimmte Streitregeln formalisiert sind**¹. 358

In den nichtförmlichen Verfahren sind Steuerbürger und Berater **frei**². **Zwingende Regeln gibt es nicht**. Der Berater kann von diesen Streitverfahren nach den Sachnotwendigkeiten des Einzelfalls Gebrauch machen. 359

Allerdings: Nichtförmliche Verfahren **ersetzen nie Einspruch**, Klage oder sonstige ordentliche Rechtsmittel. Sind dort Fristen versäumt, kann nicht über den Umweg der Gegenvorstellung etc. bereits eingetretene Bestandskraft überwunden werden. Nichtförmliche Verfahren haben auch **keine aufschiebende Wirkung** und ermöglichen **nicht die Aussetzung der Vollziehung**³. Laufen Rechtsmittelfristen noch, **empfiehlt** es sich daher, das förmliche Rechtsmittel einzulegen und **allenfalls parallel** dazu das nichtförmliche Verfahren (zB Dienstaufsichtsbeschwerde) zu betreiben. 360

II. Gegenvorstellung

Die Gegenvorstellung ist der **typische nichtförmliche Rechtsbehelf**. Mit ihr wendet sich der Berater an den Beamten oder die Dienststelle selbst, deren Verhalten er beanstandet. Ist der Bürger oder sein Berater mit der Maßnahme eines Beamten nicht einverstanden und wird der 361

1 Übersicht bei Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 22 f. (Mai 2015).

2 Das Recht zur Einlegung solcher Rechtsbehelfe ergibt sich aus Art. 17 GG. Danach hat jedermann das Recht, sich mit Bitten oder Beschwerden an die zuständigen Stellen zu wenden (Petitionsrecht).

3 Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 42 (Mai 2015).

Die Steuerstreitverfahren

Sachgebietsleiter (oder der Vorsteher) um Überprüfung gebeten, so ist dies eine Gegenvorstellung.

- 362 Die Gegenvorstellung bedarf **keiner Form**; sie ist schriftlich und telefonisch möglich. Es empfiehlt sich allerdings die Schriftform.
- 363 Die Gegenvorstellung ist an **keine Frist** gebunden.
- 364 Mit der Gegenvorstellung kann **alles gerügt** werden. ZB Verwaltungsakte, Steuerbescheide, jedes tatsächliche Verhalten, sachliche Entscheidungen ebenso wie das persönliche Benehmen des Prüfers¹. Mit der Gegenvorstellung kann auch gerügt werden, was Gegenstand eines förmlichen Rechtsbehelfs sein könnte.
- 365 In der **Praxis** ist die Gegenvorstellung äußerst **häufig**, ohne dass die Beteiligten ihr Verhalten unter diesem Begriff verstehen. Jede Aufforderung um Überprüfung einer Maßnahme, die nicht als Einspruch zu werten ist, ist eine Gegenvorstellung.
- 366 Erfolgt die „Gegenvorstellung“ **innerhalb** einer **Einspruchsfrist**, kann sie zugunsten des Erklärenden als Einspruch auszulegen sein².
- 367 Eine fast schon formalisierte Gegenvorstellung im Außenprüfungs- und Fahndungsverfahren ist die Zusendung eines **Prüfungsberichts** mit der Bitte um **Stellungnahme**³.

III. Sachaufsichtsbeschwerde

- 368 Mit der Sachaufsichtsbeschwerde wendet sich der Berater oder sein Mandant an einen **aufsichtsführenden** Beamten oder die aufsichtsführende **Oberbehörde** mit der Bitte, eine bestimmte Maßnahme zu überprüfen.
- 369 Jedes Einschalten eines **Vorgesetzten** oder der **Oberfinanzdirektion** mit dem Ziel, Entscheidungen eines Beamten oder des Finanzamts zu überprüfen, ist eine solche Sachaufsichtsbeschwerde.
- 370 Die Sachaufsichtsbeschwerde ist von der Dienstaufsichtsbeschwerde zu unterscheiden. Mit letzterer wird das persönliche Verhalten eines

1 Vgl. Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 34 (Mai 2015).

2 Zur sog. rechtsschutzgewährenden Auslegung vgl. BFH v. 19.4.2007 – IV R 28/05, BStBl. II 2007, 704; Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 31 (Mai 2015); Grenze allerdings, wenn ein Berater tätig war und die Eingabe ausdrücklich zB als „Dienstaufsichtsbeschwerde“ bezeichnet hat.

3 Zu Gegenvorstellung und Dienstaufsichtsbeschwerde in der Außenprüfung vgl. Seer in Tipke/Kruse, Vor § 193 AO Rz. 35 (Okt. 2013).

Die nichtförmlichen Verfahren

Beamten gerügt. Mit der Sachaufsichtsbeschwerde wird der **objektive Inhalt** einer **Entscheidung angegriffen**. Da die Dienstaufsichtsbeschwerde äußerst problematisch ist (vgl. Rz. 372 ff.), ist es ratsam, in jedem Fall, in dem eine Dienstaufsichtsbeschwerde diskutiert wird, zu überlegen, ob nicht der Sachaufsichtsbeschwerde der Vorrang einzuräumen ist. Wird die Oberfinanzdirektion gebeten, den sachlichen Gehalt einer Entscheidung zu überprüfen, so führt dies häufig – als Nebenwirkung – auch zu einer Überprüfung des persönlichen Verhaltens des Beamten, so dass der Zweck der Dienstaufsichtsbeschwerde erreicht ist, ohne dass die negativen Auswirkungen einer Dienstaufsichtsbeschwerde eintreten.

Die **Oberbehörde anzurufen**, bedarf **sorgfältiger Überlegungen** (vgl. 371 auch Rz. 375). Werden Oberfinanzdirektion oder Finanzministerium mit einem Einzelfall befasst und entscheiden sie anders als dies der Berater erhofft, werden dem Finanzamt häufig die Hände für andere vernünftige Lösungen gebunden.

IV. Dienstaufsichtsbeschwerde

Mit der Dienstaufsichtsbeschwerde rügt der Steuerpflichtige ein bestimmtes **persönliches Verhalten** des **Beamten**. Hier geht es nicht um eine sachliche Streitfrage, sondern um Verhaltensweisen, die unmittelbar mit der Person eines Beamten verbunden sind. 372

Die Dienstaufsichtsbeschwerde wird bei dem **Vorgesetzten** des Beamten bzw. bei der **vorgesetzten Behörde eingelegt**. Je „höher“ in der Behördenhierarchie¹ die Eingabe erfolgt (zB Bundesfinanzministerium), desto größer wird der **interne Kaskadeneffekt der Berichterfordernisse** für die Verwaltung. Im Gegensatz dazu kann die Dienstaufsichtsbeschwerde auch unmittelbar bei der Dienststelle eingereicht werden, der der Beamte angehört, gegen den sie sich richtet. Über die Dienstaufsichtsbeschwerde **entscheidet** der Beamte bzw. die Behörde, in deren Hand die **Dienstaufsicht** liegt. 373

Das **Verfahren** der Dienstaufsichtsbeschwerde ist insgesamt **nicht geregelt**. 374

In der Praxis ist die Dienstaufsichtsbeschwerde **nie** als **Regelrechtsbehelf**, allenfalls als „Notbremse“ ratsam. Sie führt in den meisten Fällen zu einem äußeren Zusammenschluss des Beamtencorps, da man einen Angriff auf die Person eines Kollegen abwehren will. Die häufig 375

¹ §§ 1 ff. FVG.

Die Steuerstreitverfahren

vom Steuerpflichtigen mit der Dienstaufsichtsbeschwerde gesuchte Befriedigung, der **Beamte möge offen getadelt werden**, wird man selten erreichen. Allenfalls erhält er intern einen Rüffel¹ während man als äußere Antwort auf die Dienstaufsichtsbeschwerde **das Gegenteil erfährt**. Die sachliche Gegenvorstellung oder die Sachaufsichtsbeschwerde² sowie die förmlichen Rechtsbehelfe sind stets sinnvoller, da sie das äußere Gewand der Sachlichkeit wahren.

- 376 In der Hand eines **Beraters** kann die Dienstaufsichtsbeschwerde schnell stumpf werden. Nach einem bekannten Juristenwort ist sie **formlos, fristlos, folgenlos**. Wer als Berater häufig Dienstaufsichtsbeschwerde einlegt, gerät in Gefahr, als Querulant zu gelten. Ist gleichwohl eine Dienstaufsichtsbeschwerde im Einzelfall angebracht, sollte sie vom **Steuerpflichtigen selbst**, nicht vom Berater eingelegt werden. Der Ausdruck des „gerechten Bürgerzorns“ wird aus der Bürgerfeder ernster genommen als aus einem Schriftsatz des Beraters. Eingaben mit Beschimpfungen und Beleidigungen kann die Behörde allerdings zurückgeben mit der Anmerkung, nur Eingaben ohne derartige Ausfälle bearbeiten zu müssen.
- 377 Im Übrigen ist jede Behörde **gehalten, Eingaben entgegenzunehmen**, zu prüfen und auch zu beantworten³.
- 378 Die Beantwortung der Dienstaufsichtsbeschwerde kann per **Leistungsklage** durchgesetzt werden⁴. Gegen die Entscheidung⁵ der zuständigen Behörde über das nichtförmliche Rechtsmittel selbst gibt es keinen Rechtsbehelf⁶.

V. Antrag auf sog. „schlichte“ Änderung

- 379 Ein Bescheid kann, soweit er nicht vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, **zugunsten des Steuerpflichtigen** geändert werden, soweit dieser vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist der Änderung

1 Jede Dienstaufsichtsbeschwerde wird in der Personalakte des Beamten vermerkt.

2 Rz. 361 ff. und Rz. 368 ff.

3 Keine „Papierkorbbeschwerden“ (Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 38 ff. (Mai 2015)).

4 BVerwG v. 28.11.1975 – VII C 53/73, NJW 1976, 637: Einklagbares Recht auf Beantwortung einer Petition; *Carlé*, AO-StB 2007, 302.

5 Die Entscheidung ist ihrerseits kein Verwaltungsakt (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 41 (Mai 2015)).

6 Vgl. Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 41 (Mai 2015) und § 118 AO Rz. 18 (Okt. 2015).

Die nichtförmlichen Verfahren

zustimmt oder einen Änderungsantrag stellt (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

Gegenüber dem Einspruch hat der **schlichte Änderungsantrag nur Nachteile**¹: 380

Die Änderung steht lediglich im **Ermessen des Finanzamts**. Das Änderungsverfahren ist nicht durchnormiert. Es gelten nicht ohne weiteres die Regeln des Einspruchsverfahrens analog. So wird ein während des Änderungsverfahrens ergehender **Änderungsbescheid nicht automatisch Gegenstand des Verfahrens**. § 365 Abs. 3 AO gilt für das Einspruchs-, nicht aber für das Änderungsverfahren². Es muss also **Einspruch** eingelegt werden, wenn der nach § 172 Abs. 1 AO ergangene Änderungsbescheid nicht dem Änderungsantrag entspricht³. 381

Es gibt **keine Aussetzung der Vollziehung**. 382

Der Antrag muss innerhalb der Einspruchsfrist gestellt werden. Er führt jedoch nicht wie der Einspruch zur Vollüberprüfung des Bescheids, sondern allenfalls zu **punktuellen Änderungen**, dh. nur zur Prüfung durch das Finanzamt im Rahmen des Antrags des Steuerpflichtigen. Dementsprechend muss, wer Antrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO stellt, innerhalb der Einspruchsfrist dem Finanzamt benennen, welche Änderungen konkret begehrt werden. Nur in diesem Rahmen ist das Finanzamt sodann zur Prüfung verpflichtet und berechtigt⁴. Es gibt für den Steuerpflichtigen kein späteres „Nachschieben“ von weiteren Änderungspunkten oder Sachverhalten. 383

Zu **warnen** ist vor einem **ausschließlich beziffernden Antrag** (zB „Die Steuer auf ... Euro festzusetzen“). Nach Ansicht des BFH⁵ ist eine Bezifferung des Antrags für seine Wirksamkeit weder erforderlich noch – für sich genommen – ausreichend. Selbst ein Antrag, die Steuer auf 0,- Euro festzusetzen, ist nach Ansicht des BFH nicht zwingend ausreichende Begründung für einen Antrag auf schlichte Änderung. Der Antrag sei **nicht hinreichend bestimmt** und damit unzulässig⁶. 384

1 Loose in Tipke/Kruse, § 172 AO Rz. 29 ff. (Aug. 2014).

2 BFH v. 7.11.2006 – VI R 14/05, BStBl. II 2007, 236.

3 AA Loose in Tipke/Kruse, § 172 AO Rz. 50 (Aug. 2014).

4 BFH v. 18.9.2014 – VI R 80/13, BStBl. II 2015, 115; s. auch *Kamps*, Stbg. 2008, 429.

5 BFH v. 20.12.2006 – X R 30/05, BStBl. II 2007, 503.

6 Zum Antrag auf schlichte Änderung als Alternative zum Einspruch, um einer dort drohenden Präklusionsfrist nach § 364b Abs. 2 Satz 1 AO zu entgehen, vgl. *Bilsdorfer*, INF 1997, 648, und *Pietsch*, NWB, F 2, 6785, sowie Kritik daran vom BFH v. 20.12.2006 – X R 30/05, BStBl. II 2007, 503.

Die Steuerstreitverfahren

385 Soll um einen Steuerbescheid gestritten werden, ist der **Einspruch** in jedem Falle **vorzuziehen**¹.

VI. Kosten/Kostenerstattung

386 Die nichtförmlichen Verfahren lösen keine **Kosten** für den Steuerpflichtigen aus. Es gibt aber auch **keine Kostenerstattung**².

1 Vgl. auch Urteilsanmerkung *Weigel*, AO-StB 2007, 119, zum BFH v. 20.12.2006 – X R 30/05, BStBl. II 2007, 503.

2 Zur Amtshaftung s. allerdings Rz. 667.