

Die Rechtsbehelfsverfahren der VwGO und der AO im Vergleich

DIPLOMARBEIT

Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH),
Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

vorgelegt von

Julia Winkler

aus Leipzig

Leipzig, 19.03.2018

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitende zentrale Fragestellung	1
2 Die rechtlichen Grundlagen für die außergerichtlichen Rechtsbehelfe.....	1
2.1 Ermächtigungsgrundlage im Finanzbehördlichen Verfahren.....	1
2.2 Ermächtigungsgrundlage im Allgemeinen Verwaltungsrecht	2
3 Rechtsentwicklung	3
3.1 Drei-Säulen-Theorie im Hinblick auf das Vorverfahren	3
3.2 Drei-Säulen-Theorie im Hinblick auf das Gerichtsverfahren	5
4 Streitgegenstand – der Verwaltungsakt.....	6
4.1 Abgabenrecht.....	6
4.2 Allgemeines Verwaltungsrecht	8
5 Charakteristik	9
5.1 Einspruch	9
5.2 Widerspruch.....	10
5.3 Gegenüberstellung.....	11
6 Wirkungsweise der außergerichtlichen Rechtsbehelfe hinsichtlich seiner Vollziehbarkeit.	12
6.1 Einspruch	12
6.2 Widerspruch.....	13
6.3 Gegenüberstellung.....	14
7 Zweck und Ziel des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren	15
7.1 Einspruch	15
7.2 Widerspruch.....	16
7.3 Gegenüberstellung.....	18
8 Ablauf der Verfahren	20
8.1 Einspruch	20
8.1.1 Überblick.....	20
8.2 Widerspruch.....	23
8.2.1 Überblick.....	23
8.2.1.1 Abhilfeverfahren.....	23
8.2.1.2 Verfahren vor der Widerspruchsbehörde.....	25
8.3 Gegenüberstellung.....	27
8.3.1 Devolutiveffekt.....	27
8.3.2 Sonstiges	29

8.4	Zulässigkeitsprüfung	30
8.4.1	Allgemeine Aussagen.....	30
8.4.1.1	Einspruchsverfahren	30
8.4.1.2	Widerspruchsverfahren	30
8.4.2	Formerfordernisse	30
8.4.2.1	Formerfordernisse im Einspruchsverfahren.....	30
8.4.2.2	Formerfordernisse im Widerspruchsverfahren.....	32
8.4.2.3	Gegenüberstellung.....	33
8.4.3	Frist.....	34
8.4.3.1	Einspruchsverfahren	34
8.4.3.2	Widerspruchsverfahren	35
8.4.3.3	Gegenüberstellung.....	36
9	Kosten des Verfahrens.....	38
9.1	Einspruch	38
9.1.1	Allgemeines	38
9.1.2	Erstattung über Amtspflichtverletzung	39
9.2	Widerspruch	41
9.2.1	Voraussetzungen	41
9.2.2	Stufen der Entscheidung	42
9.2.3	Hinzuziehung eines Bevollmächtigten	42
9.2.4	Erstattungsfähige Kosten	43
9.3	Gegenüberstellung.....	45
9.3.1	Allgemeines	45
9.3.2	Argumentation des Finanzausschusses	45
9.3.3	Argumentation der Rechtsprechung und der Literatur	48
9.3.4	Fazit	50
10	Resümee	51
	Verzeichnis der Gesetze	VI
	Literaturverzeichnis	XI
	Rechtsprechungsverzeichnis.....	XV
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	XVIII
	Eidesstattliche Versicherung	XIX

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
Ebd.	Ebenda
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	fortfolgend
ff.	fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinBeh	Finanzbehörde
GG	Grundgesetz
GNOFÄ	Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens
Nr.	Nummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SächsVwKG	Sächsisches Verwaltungskostengesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
SGG	Sozialgerichtsgesetz
sog.	sogenanntes
Stpfl.	Steuerpflichtige/r

VA	Verwaltungsakt
Vgl.	vergleiche
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
z. B.	Zum Beispiel

1 Einleitende zentrale Fragestellung

Sowohl das allgemeine Verfahrensrecht als auch das Steuerrecht gewährleisten dem Betroffenen nach dem Erlass einer hoheitlichen Maßnahme einen förmlichen außergerichtlichen Schutz gegen das Verwaltungshandeln. In der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) wird dieser Prozess Widerspruchsverfahren genannt, die Abgabenordnung (AO) bezeichnet ihn als Einspruchsverfahren.

Diese Diplomarbeit wird die These untersuchen, ob diese außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren vereinheitlicht in einem Gesetz festgeschrieben werden könnten. Es wird überprüft, weshalb das Steuerrecht losgelöst vom allgemeinen Verwaltungsrecht als Spezialvorschrift existiert, gesondert festgeschrieben wurde und inwieweit dies zeitgemäß erscheint. In diesem Zusammenhang wird zentral reflektiert, durch welche Merkmale die jeweiligen Rechtsbehelfsverfahren geprägt sind und inwieweit sie sich voneinander differenzieren.

2 Die rechtlichen Grundlagen für die außergerichtlichen Rechtsbehelfe

2.1 Ermächtigungsgrundlage im Finanzbehördlichen Verfahren

Um die Rechtsbehelfsverfahren vergleichen zu können, ist zunächst zu betrachten, welche gesetzlichen Grundlagen maßgeblich sind. Für das Einspruchsverfahren wurde nach Art. 74 Abs. 1 Satz Nr. 1 Grundgesetz (GG) dem Bund die Gesetzgebungskompetenz für die Vorschriften der Gerichtsbarkeiten übertragen. Da das Einspruchsverfahren als Sachentscheidungsvoraussetzung für den zulässigen Gerichtsprozess gilt¹, ist folglich der Bund für den Erlass der Vorschriften des Vorverfahrens zuständig. Dieser hat der Pflicht zur Gesetzgebung durch den Erlass des siebten Teils (§§ 347 – 368) der Abgabenordnung (AO) und den Erlass der Finanzgerichtsordnung (FGO) Rechnung getragen.

Sofern die Länder die Bundesgesetze als eigene Angelegenheit ausführen (Landeseigenverwaltung, Art. 84 Abs. 1 GG), ist für das Verwaltungsverfahren das Landesrecht anzuwenden², sofern nicht Bundesrecht gilt³. Führen die Landesfi-

¹ Vgl. Dumke in: Schwarz, Bernhard/ Pahlke, Armin, Abgabenordnung (AO) und Finanzgerichtsordnung (FGO) – Kommentar, Haufe – Onlinekommentar, 180. Aktualisierung 2018, § 367, Rz 52, Stand. 02.02.2011.

² Vgl. Dittmann in: Sachs, Grundgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 6. Auflage 2011, Art. 84, Rz. 4.

nanzbehörden die Bundesauftragsverwaltung durch (Art. 85 Abs. 1 GG), ist hinsichtlich des Verwaltungsverfahren das Verwaltungsrecht des Bundes anzuwenden⁴. Sowohl bei der Landeseigenverwaltung als auch bei der Auftragsverwaltung gilt vordergründig Bundesrecht, mithin die AO. Sofern diese keine Regelungen enthält, wird auf das Allgemeine Verfahrensrecht des Bundes zurückgegriffen: Die Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) ist jedoch gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 VwVfG ausgeschlossen⁵. Auch haben die Vorschriften über die Vollstreckung der AO (§§ 249 – 346 AO) denen des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes (VwVG) ausdrücklich Vorrang (§1 Abs. 3 VwVG)⁶. Hingegen gilt bspw. das Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG) gem. § 122 Abs. 5 Satz 2 AO für die Bekanntgabe von zuzustellenden Verwaltungsakten (VA)⁷. Eine Anwendung von allgemeinen verwaltungsrechtlichen Regelungen ist mithin grundsätzlich auf die Fälle begrenzt, die die AO zulässt⁸.

2.2 Ermächtigungsgrundlage im Allgemeinen Verwaltungsrecht

Auch im allgemeinen Verwaltungsrecht stellt sich die Frage, welcher Gesetzgeber für den Erlass der Vorschriften über das Widerspruchsverfahren im allgemeinen Verwaltungsrecht zuständig ist. Es gilt gleichermaßen Art. 74 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GG. Folglich ist der Bund für den Erlass der Vorschriften bzgl. der Gerichtsbarkeit zuständig⁹. Das Widerspruchsverfahren gilt als selbständiges Verwaltungsverfahren, nicht jedoch als Teil des Gerichtsverfahrens¹⁰. Es ist lediglich Sachentscheidungsvoraussetzung für die Klage¹¹. Dennoch ist der Bund für die Regelung des Widerspruchsverfahrens zuständig, da dieser durch Art. 74 Abs. 1

³ Vgl. Lerche in: Maunz/Dürig, Grundgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, Loseblattwerk Stand 37. Ergänzungslieferung August 2000, Art. 84, Rz. 12.

⁴ Vgl. Lerche in: Maunz/Dürig, GG Art. 85, Rz. 30.

⁵ Vgl. Ramsauer in: Kopp, Ferdinand O/ Ramsauer, Ulrich, Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 17. Auflage 2016, § 2, Rz. 16.

⁶ Vgl. Stammlinger in: Engelhardt/App/Schlattmann: VwVG/ VwZG Verwaltungs- Vollstreckungsgesetz Verwaltungszustellungsgesetz - Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 10. Auflage 2014, § 1 Rz. 20.

⁷ Vgl. Seer in: Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Loseblatt-Werk, Stand: 149. Lieferung, August 2017. § 122, Rz. 67.

⁸ Siehe Gliederungspunkt 3.1 „Drei-Säulen-Theorie im Hinblick auf das Vorverfahren“.

⁹ Vgl. Geis in: Sodan, Helge (Hrsg.)/ Ziekow, Jan (Hrsg.), Verwaltungsgerichtsordnung – Großkommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden – Baden, 3. Auflage 2010, § 68, Rz. 26.

¹⁰ Vgl. Ahrens in: Brandt, Jürgen/ Sachs, Michael, Handbuch Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess Kompendium für Anwaltschaft, Justiz und Verwaltungspraxis, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 3. Auflage 2009, Teil F, Rz. 17.

¹¹ Vgl. Kastner in: Fehling, Michael/ Kastner, Berthold/ Dr. Störmer, Rainer (Hrsg.), Verwaltungsrecht VwVfG VwGO Nebengesetze – Handkommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 4. Auflage, 2016, § 68, Rz. 36.

Satz 1 Nr. 1 GG die Befugnis erhält, das Gerichtsverfahren erst nach erfolglos durchgeführtem Vorverfahren zu eröffnen¹². Dieses Vorverfahren wurde vom Bund in den §§ 68 bis 80 VwGO festgeschrieben.

Sofern die Länder Bundesgesetze als eigene Aufgabe ausführen, müssen sie das Verwaltungsverfahren gem. Art. 84 Abs. 1 GG selbst regeln. Sofern Gesetzeslücken in der VwGO vorhanden sind, dürfen die Länder diese selbst schließen, jedoch ohne den Zugang zum Gericht zu berühren¹³. Das Verwaltungsverfahren wird im Verwaltungsverfahrensgesetz (des Bundes und der Länder) geregelt. Das VwVfG des Bundes ist dabei für Bundes- und Landesbehörden gem. § 1 Abs. 1 und 2 VwVfG anwendbar, sofern diese Bundesrecht ausführen. § 1 Abs. 3 VwVfG priorisiert jedoch länderspezifische Regelungen vor dem VwVfG des Bundes, auch wenn die Landesbehörden Bundesrecht ausführen¹⁴.

Der Freistaat Sachsen hat in § 1 Satz 1 des Gesetzes zur Regelung des Verwaltungsverfahrens- und des Verwaltungszustellungsrechts für den Freistaat Sachsen deklariert, dass die Regelungen des VwVfG des Bundes für jegliche „öffentlich-rechtliche Verwaltungstätigkeit“ gelten¹⁵. Insofern ist es unbedeutend, ob das Recht der Gemeinden, der Länder oder des Bundes ausgeführt wird. Für die Behörden des Freistaates Sachsen gelten stets die Regelungen des VwVfG des Bundes. Sofern Gesetzeslücken über das Widerspruchsverfahren vorliegen, werden diese gem. § 79 VwVfG mit dem VwVfG selbst geschlossen¹⁶.

3 Rechtsentwicklung

3.1 Drei-Säulen-Theorie im Hinblick auf das Vorverfahren

Ursprüngliches Ziel des Gesetzgebers war die Fertigung eines einheitlichen Verwaltungsverfahrensgesetzes. Dies ist jedoch gescheitert, da sowohl die Abgabenverwaltung mit der AO als auch die Sozialverwaltung mit dem Sozialgesetz-

¹² Vgl. Schenke in: Kopp, Ferdinand O/ Ramsauer, Ulrich, Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 22. Auflage 2016, vo § 68, Rz. 5.

¹³ Vgl. Kastner in: Fehling/Kastner/Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 11.

¹⁴ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG §1, Rz. 1.

¹⁵ Auf die Ausnahmen des Anwendungsbereiches aus § 2 des Gesetzes zur Regelung des Verwaltungsverfahrens- und des Verwaltungszustellungsrechts für den Freistaat Sachsen wird nicht näher eingegangen, da es für die zentrale Fragestellung dieser Arbeit keine Bedeutung hat.

¹⁶ Vgl. Weides, Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren, Verlag C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 3. Auflage 1993, S. 219.

buch Zehntes Buch (SGB X) ihr eigenes Verfahrensgesetz geschaffen hat¹⁷. Dies wird als sogenannte „Drei-Säulen-Theorie“ beschrieben. Die Kodifikation scheiterte, da nach Auffassung des Gesetzgebers die rechtlichen Eigenheiten des Sozial- und Abgabenrechts eigene Vorschriften verlangten¹⁸. So sind bspw. an den Steuerbürger erhöhte Anforderungen an dessen Mitwirkung im Besteuerungsverfahren zu stellen als im gewöhnlichen Verwaltungsverfahren¹⁹. Weiterhin ist das Besteuerungsverfahren im Gegensatz zum allgemeinen Verwaltungsverfahren durch eine Reihe von Besonderheiten geprägt, die durch das materielle Steuerrecht verursacht werden²⁰. Des Weiteren wird argumentiert, dass die AO als bundeseinheitliche Norm bereits bestand und die Anwendung der Normen in der Praxis bereits verfestigt war und damit eine Kodifizierung in einer einheitlichen Bundesnorm unzweckmäßig erschien²¹.

Andererseits wären nach Auffassung der Literatur die Eigenheiten der drei Verwaltungsbereiche nicht so entscheidend, dass sie nicht in einer Norm hätten festgeschrieben werden können²². Dies sei daran erkennbar, dass die Regelung des VwVfG, der AO und des SGB inhaltlich und sogar teils wörtlich übereinstimmend sind²³ und dass die Prozessordnungen (VwGO, FGO und Sozialgerichtsgesetz [SGG]) nicht einwandfrei auf den Verfahrensordnungen (VwVfG, AO und SGB I und X) aufbauen. Beispielhaft sind die kommunalen Abgaben, die nach den jeweiligen Kommunalabgabengesetzen nach den Vorschriften der AO zu behandeln sind, aber nur nach VwGO (vor dem Verwaltungsgericht) angreifbar sind²⁴.

Die Übereinstimmung der Normen ist Beweis, dass die drei Verwaltungsbereiche nicht strikt voneinander losgelöst sind, sodass die Regelungen des VwVfG analog in der AO Anwendungen finden, soweit es sich um einen allgemeinen Rechtsgedanken handelt. Die grundsätzliche Anwendung des VwVfG bei unzu-

¹⁷ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG Einführung I, Rz. 1.

¹⁸ Vgl. Schwarz in: Fehling/Kastner/Störmer (Hrsg.), VwVfG, Einleitung zum Verwaltungsverfahrensgesetz, Rz. 31.

¹⁹ Vgl. Sachs in: Stelkens, Paul/ Bonk, Heinz Joachim/ Sachs, Michael, Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 8. Auflage 2014, Einleitung, Rz. 50.

²⁰ Schmitz in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 2, Rz. 53.

²¹ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 2, Rz. 16.

²² Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG Einführung I, Rz. 2a.

²³ Vgl. Sachs in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG Einleitung, Rz. 55.

²⁴ Vgl. Schwarz in: Fehling/Kastner/Störmer (Hrsg.), VwVfG, Einleitung zum Verwaltungsverfahrensgesetz, Rz. 32.

reichender Regelung im Abgabenrecht ist damit nicht möglich²⁵. Im Umkehrschluss gelten die Regelungen der AO, sofern kein allgemeiner Rechtsgedanke vorliegt, nach herrschender Meinung nicht entsprechend im allgemeinen Verfahrensrecht²⁶.

3.2 Drei-Säulen-Theorie im Hinblick auf das Gerichtsverfahren

Die Judikative wird nach Art. 92 GG durch die im Grundgesetz vorgesehenen Bundesgerichte und die Ländergerichte ausgeführt. Oberste Gerichtshöfe für die drei oben genannten Verwaltungen sind gem. Art. 95 Abs. 1 GG das Bundesverwaltungsgericht, das Bundessozialgericht und der Bundesfinanzhof. Durch die Nennung der drei Fachgerichtsbarkeiten im GG darf der Bestand ihrer Sachkompetenz nicht angetastet werden²⁷. Wann der entsprechende Rechtsweg eröffnet ist, ergibt sich sodann aus den Gesetzen über die Gerichtsbarkeiten (SGG, VwGO, FGO). Der Finanzrechtsweg ist in den in § 33 Abs 1 FGO genannten Fällen eröffnet. Für kommunale Steuern ist der Verwaltungsrechtsweg nach VwGO einschlägig²⁸. Die Eröffnung des Verwaltungsgerichtsweges ergibt sich aus § 40 Abs. 1 VwGO.

Die Verwaltungsgerichtsbarkeit ist dreigliedrig aufgebaut. § 2 VwGO gibt vor, dass die Bundesländer Verwaltungsgerichte sowie je ein Oberverwaltungsgericht einzurichten haben. Auf Bundesebene ist das Bundesverwaltungsgericht zuständig.

Die Finanzgerichtsbarkeit ist hingegen zweigliedrig aufgebaut: einerseits die Finanzgerichte der Länder als obere Landesgerichte und andererseits der Bundesfinanzhof als oberstes Gericht (§ 2 FGO). Es entfällt der erste Instanzenzug²⁹. Die Zweizügigkeit steht ausdrücklich nicht Art. 19 Abs. 4 GG entgegen, der zwar die Rechtsweggarantie festschreibt, aber keinen Instanzenweg vorgibt, der Steuerbürger wird daher nicht benachteiligt³⁰. Trotz dessen gab und gibt es Diskussi-

²⁵ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG §2, Rz. 1.

²⁶ Vgl. Sachs in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG Einleitung, Rz. 59.

²⁷ Vgl. Detterbeck in: Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 6. Auflage 2011, Art. 95, Rz. 3 f.

²⁸ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, FGO § 33, Rz. 86.

²⁹ Vgl. Sunder-Plassmann in: Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Spitaler, Armin: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Loseblatt-Werk, Stand: 245. Lieferung, Dezember 2017, FGO § 2, Rz. 18.

³⁰ Vgl. Brandis in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, FGO § 2, Rz. 1.

onen, den Instanzenzug zu erweitern³¹ oder sogar einen homogenen öffentlich-rechtlichen Rechtsweg zu eröffnen³².

Es erscheint daher als zielführend, die drei Verfahrensordnungen nebeneinander existieren zu lassen, da es nach wie vor die drei zugehörigen öffentlichen Gerichtsbarkeiten gibt (Verwaltungsgerichtsbarkeit, Finanzgerichtsbarkeit, Sozialgerichtsbarkeit)³³. Insofern ist eine Vereinheitlichung der Verfahrensgesetze nur zweckmäßig, wenn auch die Prozessordnungen vereinheitlicht würden³⁴. Da die Kodifizierung des Verwaltungsrechts jedoch bisher gescheitert ist, muss weiterhin das Einspruchsverfahren nach AO vor dem finanzgerichtlichen Verfahren nach FGO ergehen, das Vorverfahren nach SBG I und X bleibt dem sozialgerichtlichen Verfahren nach SGG vorgestellt und das Widerspruchsverfahren nach VwVfG geht dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren nach VwGO voraus³⁵.

4 Streitgegenstand – der Verwaltungsakt

Nicht jede Verwaltungsentscheidung kann mittels außergerichtlichem Rechtsbehelf angegriffen werden. Der Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 AO gegen VA statthaft. Der Widerspruch ist gem. § 68 VwGO statthaft³⁶, sofern die angegriffene Entscheidung ein VA ist (Anfechtungswiderspruch) oder der Widerspruch darauf gerichtet ist, einen VA zu erlassen (Verpflichtungswiderspruch)³⁷.

4.1 Abgabenrecht

Zu thematisieren ist vorerst, was unter einem VA verstanden wird. Dies regelt § 118 Satz 1 AO: „Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist“.

Der VA dient dem Zweck, aus einer abstrakt generellen gesetzlichen Regelung eine konkrete individuelle Entscheidung zu erlassen³⁸. § 118 Satz 1 AO definiert den VA sehr allgemein. Jedoch erfordern die verschiedenen Steuer-VA konkrete-

³¹ Vgl. Sunder-Plassmann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, FGO § 2, Rz. 9.

³² Vgl. Brandis in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, FGO § 2, Rz. 3.

³³ Vgl. Sachs in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG Einleitung, Rz. 52.

³⁴ Vgl. ebenda (ebd.), Rz. 54.

³⁵ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG Einführung I, Rz. 2.

³⁶ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO vor § 68, Rz. 12.

³⁷ Vgl. Kastner in: Fehling/Kastner/Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 17.

³⁸ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor §§ 118-129, Rz. 1.

re Bestimmungen. Daher sind bspw. für Steuerbescheide (§ 155 AO) oder für Haftungsbescheide (§191 AO) besondere Vorschriften erlassen wurden, um den VA-Typ klarer zu definieren³⁹.

Für das Einspruchsverfahren ist es sachdienlich, den VA in Steuerbescheide und ihnen gleichgestellte Bescheide (z. B. Feststellungsbescheid) sowie in Sonstige Steuer-VA einzuteilen. Diese Zweiteilung bemisst sich am Ziel des jeweiligen VA: der Steuerbescheid, der als „Regelform der Steuerfestsetzung“⁴⁰ über die Höhe des jeweiligen Steueranspruchs entscheidet, steht den sonstigen Steuer-VA gegenüber, die nicht oder nur mittelbar mit der Steuerfestsetzung in Zusammenhang stehen⁴¹.

Der Steuerbescheid bestimmt den aus dem Gesetz entstandenen Steueranspruch für den einzelnen Steuerpflichtigen und setzt diesen konkret fest⁴². Im Hinblick auf die Vielzahl von Fällen, die durch den Steuerbescheid erledigt werden, handelt es sich folglich um ein Massenverfahren⁴³. Das Besteuerungsverfahren, das auf den Erlass des Steuerbescheides gerichtet ist, stellt erhöhte Mitwirkungspflichten (bspw. Abgabe der Steuererklärung gem. § 149 AO) an den Steuerpflichtigen (Stpfl). Dieser ist damit am Ausgang des Verfahrens erheblich beteiligt und kann ihn im besonderen Maße beeinflussen. Diese umfangreiche Sachverhaltsprüfung mithilfe des Stpfl. selbst entfällt in anderen Abgabeverfahren. Dies unterscheidet den Steuerbescheid von den Sonstigen Steuer-VA ⁴⁴.

Sonstige Steuer-VA sind sodann alle VA, die nicht Steuerbescheide sind⁴⁵. Diese VA beschäftigen sich mit Obliegenheiten der Abgabenverwaltung, die nicht oder nur indirekt mit der Besteuerung zusammenhängen, wie bspw. der Vollstreckung, Vorbereitungshandlungen (Ankündigung der Betriebsprüfung), Bestätigungen steuerlich relevanter Tatsachen (Ausstellung der Bescheinigungen nach § 48b EStG oder 13b Abs. 5 UStG) oder die Inanspruchnahme von Haftungsschuld-

³⁹ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor §§ 118-129, Rz. 6.

⁴⁰ Rüsken in: Klein, Franz, Abgabenordnung – Kommentar, : Verlag C. H. Beck oHG, München, 12. Auflage 2014, § 155, Rz. 2.

⁴¹ Vgl. Frotscher in: Schwarz/Pahlke, AO § 155, Rz. 1, Stand: 31.03.2017.

⁴² Vgl. ebd., Rz. 24, Stand: 31.03.2017.

⁴³ Vgl. Loose in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor §§ 130-133, Rz. 1.

⁴⁴ Vgl. Wernsmann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 130-133, Rz. 97.

⁴⁵ Vgl. Werth in: Kühn, Rolf/ von Wedelstädt, Alexander (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 19. Auflage 2008, vor §§ 130 - 132, Rz. 4.

nern. Diese sind aber trotzdem Teil des steuerlichen Verwaltungsverfahrens und aufgrund der Verwaltungssystematik dem Steuerrecht zugeordnet⁴⁶.

Steuerbescheide sind gebundene Entscheidungen, Sonstige Steuer-VA meist Ermessensentscheidungen⁴⁷. Ihre Fallzahl ist deutlich geringer⁴⁸ und wird daher nicht als Massenverfahren eingestuft. Sie sind keine Geld-Bescheide. Die Trennung hat Bedeutung im Hinblick auf die Änderung von VA: Steuerbescheide können im Rahmen der §§ 172 ff. AO geändert oder aufgehoben werden, die Sonstigen VA nur im Rahmen der §§ 130, 131 AO⁴⁹. Diese sind den §§ 48, 49 VwVfG nachempfunden⁵⁰. Die §§ 130 und 131 AO wurden daher eingeführt, um eine Angleichung mit dem allgemeinen Verfahrensrecht zu schaffen und damit eine ähnliche Korrekturwirkung in beiden Verwaltungsbereichen zu erzielen.

4.2 Allgemeines Verwaltungsrecht

Der Begriff des VA ist in § 35 Satz 1 VwVfG definiert. Die Formulierung und der Zweck des VA im allgemeinen Verwaltungsrecht sind identisch mit der Definition und dem Ziel des VA im Steuerrecht. Damit kann davon ausgegangen werden, dass die Form des Verwaltungshandeln (eben durch VA) in allen Verwaltungszweigen als allgemeiner Rechtsgedanke verstanden werden kann⁵¹. Zweck des VA ist wie im Abgabenrecht dem Bürger aus dem allgemein formulierten Gesetzestext seine Rechte und Pflichten im Einzelnen individuell zu konkretisieren⁵².

Das VwVfG enthält allgemeine Verfahrensgrundsätze der öffentlich-rechtlichen Tätigkeit der Verwaltungsbehörden. Es ist das Pendant zum materiellen Verwaltungsrecht⁵³. Auf welche materiellen Rechtsgebiete das VwVfG Anwendung findet, wird in § 2 VwVfG negativ abgegrenzt. Der Regelungsgehalt der VA ist somit vielseitig und kann nicht klar positiv abgegrenzt werden. Damit ist ersichtlich, dass das VwVfG als Auffangnorm zu betrachten ist. Das VwVfG wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 VwVfG jedoch ausdrücklich nicht bei VA in Abgabeangelegenheiten nach der AO angewendet. Der Regelungsgehalt der VA des allgemeinen Verwaltungsrechts betrifft daher niemals die Steuerfestsetzung der Bundes- oder Landesfinanzbehörden und hat damit folglich einen anderen Wirkungskreis.

⁴⁶ Vgl. Schwarz in: Schwarz/Pahlke, AO § 1, Rz. 4, Stand: 15.06.2004.

⁴⁷ Vgl. Wernsmann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 130-133, Rz. 106.

⁴⁸ Vgl. von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 172-177, Rz. 4.

⁴⁹ Vgl. Rüsken in: Klein, AO § 172, Rz. 1.

⁵⁰ Vgl. Rüsken in: Klein, AO § 130, Rz. 1.

⁵¹ Vgl. Stelkens in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 35, Rz. 12.

⁵² Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 35, Rz. 10.

⁵³ Vgl. Stelkens in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 1, Rz. 52.

Das Wesen des Allgemeinen Verwaltungsrechts ist anders zu verstehen als das des Abgabenrechts. Sachs führt aus, dass wegen dieser Eigenheiten bspw. § 173 AO eingeführt wurde⁵⁴. Dieser gilt jedoch speziell nur für Steuerbescheide, nicht für Sonstige Steuer-VA. Dies sind keine Geld-Bescheide. Die VA im allg. Verwaltungsrecht sind vorrangig ebenfalls keine Geldbescheide. Dieser Charakterzug ist somit identisch. Weiterhin wird in beiden Verwaltungsverfahren keine erhöhte Mitwirkung an den Bürger wie im vierten Teil der AO (im Besteuerungsverfahren) gestellt.

Das Wesen der Sonstigen VA und der VA im allgemeinen Verfahrensrecht weisen damit Gemeinsamkeiten auf, die für den Vergleich der Rechtsordnungen von Bedeutung sind.

5 Charakteristik

5.1 Einspruch

Der Einspruch ist ein sogenanntes außergerichtliches förmliches Rechtsbehelfsverfahren. Es ist in den §§ 347 bis 368 AO gesetzlich festgeschrieben und nur innerhalb dieser Grenzen ausführbar⁵⁵.

Das Einspruchsverfahren ist Teil des finanzbehördlichen Verwaltungsverfahrens und damit nicht dem Gerichtsverfahren zugehörig⁵⁶. Das Einspruchsverfahren gilt als sog. verlängertes Veranlagungsverfahren⁵⁷. Dies kann jedoch gem. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO nur für Steuerbescheide gelten und nicht für Sonstigen VA, da bei diesen das Festsetzungsverfahren nicht Verfahrensgegenstand ist. Begründet werden kann das Merkmal des verlängerten Veranlagungsverfahrens unter anderem mit den Funktionen des Einspruchs: Gewährleistung des Rechtsschutzes des Bürgers, Selbstkontrolle der Verwaltung und Entlastung der Gerichte⁵⁸.

⁵⁴ Vgl. Sachs in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG Einleitung, Rz. 50.

⁵⁵ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 62.

⁵⁶ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347-368, Rz. 6, Stand: 26.01.2017.

⁵⁷ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 61.

⁵⁸ Vgl. ebd., Rz. 11.

Da das Einspruchsverfahren ein Verwaltungsverfahren ist, gelten gem. § 365 Abs. 1 AO die Vorschriften über den Erlass von VA (§§ 78 – 207 AO). Vorrang haben dennoch die besonderen Regelungen der §§ 347 – 368 AO⁵⁹.

Ferner ist das erfolglos durchgeführte Einspruchsverfahren Zulässigkeitsvoraussetzung für die Anfechtungs- und Verpflichtungsklage vor dem Finanzgericht (sog. Sachentscheidungsvoraussetzung⁶⁰)⁶¹. Für die Leistungs- und Feststellungsklage ist das erfolglose Einspruchsverfahren keine Zulässigkeitsvoraussetzung. Hierbei wird ein VA weder angefochten, noch auf seinen Erlass plädiert⁶².

Somit charakterisiert sich der Einspruch als „Doppelnatur“⁶³: Verwaltungsverfahren einerseits und Sachentscheidungsvoraussetzung andererseits.

5.2 Widerspruch

Der Widerspruch wird als förmlicher außergerichtlicher Rechtsbehelf charakterisiert⁶⁴. Der Widerspruch ist stets gegen einen belastenden VA gerichtet oder fordert den Erlass eines VA⁶⁵. Das Widerspruchsverfahren ist in den §§ 68 bis 80 VwGO geregelt. Jedoch werden die Zulässigkeit und Begründetheit nur teilweise reguliert. Die sich so ergebenden Gesetzeslücken werden über § 79 VwVfG geschlossen⁶⁶.

Das Widerspruchsverfahren hat einen Doppelcharakter. Zum einem ist es Verwaltungsverfahren und zum anderen Sachentscheidungsvoraussetzung für die Klage⁶⁷: Es ist nicht Teil des Prozesses, sondern vielmehr gem. § 68 Abs. 1 VwGO Vorverfahren zu diesem. Dieses ist ein Verwaltungsverfahren, das den Gerichtsprozess lediglich vorbereitet. Da das Widerspruchsverfahren gerade das gerichtliche Verfahren umgehen möchte, ist die logische Konsequenz, dass es

⁵⁹ Vgl. Bilsdorfer, Peter/ Morsch, Anke/ Schwarz, Hansjürgen, Handbuch des steuerlichen Einspruchsverfahrens, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin, 2. Auflage 2008, S. 141 f.

⁶⁰ Vgl. Sauer/Schwarz, Handbuch des finanzgerichtlichen Verfahrens – Vorläufiger Rechtsschutz – Klageerhebung – Prozess – Revision – Kosten, Erich-Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin, 7. Auflage Januar 2010, Abschnitt D Allgemeine Zulässigkeitsvoraussetzungen, Rz. 281.

⁶¹ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, AO Rz. 6, Stand: 26.01.2017.

⁶² Vgl. Sauer/Schwarz, Handbuch des finanzgerichtlichen Verfahrens Abschnitt D, Rz. 280.

⁶³ Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 8.

⁶⁴ Vgl. in: Brandt/Sachs (Hrsg.), Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess Teil F, Rz. 15.

⁶⁵ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 68, Rz. 81.

⁶⁶ Vgl. Weides, Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren, S. 219.

⁶⁷ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/Störmer (Hrsg.), VwVfG § 79, Rz. 2.

nicht ein Teil von diesem ist⁶⁸, sondern ein inhaltlich eigenständiges Verfahren⁶⁹. Zudem gelten gem. § 79 2. HS VwVfG die Vorschriften über das Verwaltungsverfahren analog bei Gesetzeslücken über das Widerspruchsverfahren in der VwGO⁷⁰. Somit ist das Widerspruchsverfahren Verwaltungsverfahren im Sinne des § 9 VwVfG.

Das erfolglose Widerspruchsverfahren ist gleichzeitig auch Zulässigkeitsvoraussetzung (Sachentscheidungs voraussetzung) für die Anfechtungs- und Verpflichtungsklage. Es ist nicht Klagevoraussetzung, da die Entscheidung über den Widerspruch erst im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung vorliegen muss. Als Sachentscheidungs voraussetzung ist die Durchführung des Widerspruchsverfahrens grundsätzlich Pflicht⁷¹.

5.3 Gegenüberstellung

Der Einspruch und der Widerspruch sind beide außergerichtliche Rechtsbehelfe. Rechtsbehelfe werden als „jedes von der Rechtsordnung gewährte Mittel zur Verwirklichung eines Rechts“⁷², definiert. Sowohl der Widerspruch als auch der Einspruch verfolgen für den Rechtsbehelfsführer den Zweck, eine begünstigende Entscheidung (und damit ein ihm zustehenden Rechtes) herbeizuführen⁷³. Damit sind beide als außergerichtliche Rechtsbehelfe zu definieren.

Eine weitere Gemeinsamkeit ist, dass sowohl der Widerspruch als auch der Einspruch als Doppelnatur bezeichnet werden, da sie sowohl Verwaltungsverfahren als auch Sachentscheidungs voraussetzung für eine anschließende Klage sind.

Somit lassen sich in Bezug auf die Charakteristik der beiden Rechtsbehelfsverfahren keine Unterschiede feststellen.

⁶⁸ Vgl. Weides, Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren, S. 220.

⁶⁹ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 68, Rz. 22.

⁷⁰ Vgl. Kastner in: Fehling/Kastner/Störmer (Hrsg.), VwGO § 58, Rz. 8.

⁷¹ Vgl. Jäde, Verwaltungsverfahren, Widerspruchsverfahren, Verwaltungsprozess, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 5. Auflage Juni 2006, Zweiter Teil Widerspruchsverfahren, A Erforderlichkeit des Widerspruchsverfahren, I Anfechtungs – und Verpflichtungsklage Rz. 110.

⁷² Blanke in: Sodann/Ziekow: VwGO vor § 124, Rz. 4

⁷³ Siehe Gliederungspunkt 7 „Zweck der außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren“.

6 Wirkungsweise der außergerichtlichen Rechtsbehelfe hinsichtlich seiner Vollziehbarkeit

6.1 Einspruch

Der Einspruch bewirkt eine Hemmung des Eintritts der materiellen Bestandskraft, d. h. die getroffenen Regelungen können, sofern noch keine Verjährung eingetreten ist und eine Änderungsvorschrift vorliegt, noch materiell-rechtlich geändert werden⁷⁴. Zu unterscheiden ist die Wirksamkeit eines VA nach § 124 AO. Sobald diese eintritt, ist der VA mit seinem Inhalt für den Stpfl. und die FinBeh verbindlich⁷⁵. Dies unterscheidet den Einspruch von den formlosen Rechtsbehelfen wie bspw. der Gegenvorstellung⁷⁶. Die Vollziehung und die Wirksamkeit des Bescheides werden durch den Einspruch nicht gehindert. Nach § 361 Abs. 1 Satz 1 AO entfaltet der Einspruch keine aufschiebende Wirkung⁷⁷. Die getroffenen Entscheidungen im Steuerbescheid, welche materiell bestandskräftig werden, führen zur entsprechenden Leistungspflicht. Der Einspruch berührt jedoch nur die materielle Bestandskraft, nicht die Leistungspflicht (§ 361 Abs. 1 Satz 1 AO).

Aufgabe der FinBeh ist grundlegend die entstandenen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch VA festzusetzen (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO) und anschließend zu verwirklichen (§ 218 Abs. 1 AO). Für die Realisierung der Ansprüche ist es nicht bedeutend, ob der VA fehlerhaft ist. Solange dieser nicht nichtig ist und damit wirksam im Sinne des § 124 Abs 1 AO, werden die aus ihm resultierenden Steueransprüche von der FinBeh verwirklicht. Der Steueranspruch muss damit auch nach Einlegung des Einspruchs bzw. während des laufenden Einspruchsverfahrens verwirklicht werden. Der Suspensiveffekt, d. h. dass entsprechende Folgen aus dem VA gezogen werden, tritt damit nicht durch Einlegung des Einspruchs ein⁷⁸.

Um die Erhebung der Steuerschuld zu hemmen, kann der Stpfl. Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Adv) gem. § 361 Abs. 2 AO stellen. Insofern tritt der Suspensiveffekt ein, wenn der Einspruch zulässig ist und dem Antrag nach § 361 Abs. 2 AO stattgegeben wurde⁷⁹. Dies setzt voraus, dass nach § 361 Abs. 2 Satz 2 AO „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des VA bestehen“. Wird diesem

⁷⁴ Vgl. Frotscher in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 172 – 177, Rz. 2 f., Stand: 31.08.2012.

⁷⁵ Vgl. ebd., Rz. 12, Stand: 31.08.2012.

⁷⁶ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, Rz. 7, Stand: 26.01.2017.

⁷⁷ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-386, Rz. 91.

⁷⁸ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 361, Rz. 115, Stand: 16.07.2009.

⁷⁹ Vgl. ebd., Rz. 20, Stand: 16.07.2009.

Antrag nicht entsprochen, kann der Einspruchsführer die AdV gem. § 69 FGO beim Finanzgericht verlangen⁸⁰.

Die AdV beginnt mit Fälligkeit der strittigen Leistung oder mit dem Tag des Eingangs des Antrages, wenn dieser nach Fälligkeit liegt⁸¹. Sie endet einen Monat nachdem die Rechtsbehelfsentscheidung bekanntgegeben bzw. einen Monat nachdem der Einspruch zurückgenommen wurde⁸².

Die AdV bewirkt eine Hemmung der Vollziehung des VA für die Zukunft. Der VA bleibt mit dem erlassenden Regelungsgehalt wirksam. Es entstehen keine Säumniszuschläge mehr. Die Aufrechnung und weitere Vollstreckungsmaßnahmen sind unzulässig⁸³.

Entscheidend für die AdV und den Eintritt des Suspensiveffekts nach § 361 Abs. 2 Satz 1 AO ist, dass der VA vollziehbar ist. Dies ist bei Geldleistungen unzweifelhaft der Fall. Aber auch die Mitteilung über die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 AO oder die Anordnung einer Außenprüfung nach § 196 AO, sind vollziehbar und können mithin ausgesetzt werden⁸⁴. Der Suspensiveffekt kann, sofern es sich um vollziehbare VA handelt, auch bei Sonstigen Steuer-VA eintreten. Im Gegensatz dazu kann jedoch auch bei Steuerbescheiden der Suspensiveffekt ausgeschlossen sein. Dies ist bspw. bei einer Steuerfestsetzung auf Null statt einer beantragten negativen Steuerschuld der Fall. Die AdV kann nicht die vorläufige Erstattung herbeiführen⁸⁵.

6.2 Widerspruch

Der Widerspruch entfaltet gem. § 80 Abs. 1 Satz 1 VwGO einen Suspensiveffekt, der als aufschiebende Wirkung bezeichnet wird⁸⁶, sofern der außergerichtliche Rechtsbehelf nicht offensichtlich unzulässig ist⁸⁷. Aufschiebende Wirkung bedeutet, dass sowohl die formelle als auch die materielle Bestandskraft noch nicht eintritt und keine Folgen aus dem VA gezogen werden. Die Entscheidung des VA ist daher vorläufig und noch nicht verbindlich. Die Bestandskraft der in § 80 Abs. 2 VwGO genannten VA wird gehemmt⁸⁸, jedoch werden diese VA (z. B. VA, die die Entrichtung einer Geldleistung regeln, § 80 Abs. Satz 1 Nr. 1 VwGO) wegen

⁸⁰ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO § 357, Rz. 74, Stand: 31.03.2017.

⁸¹ Vgl. Birkenfeld in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 361, Rz. 666.

⁸² Vgl. ebd., Rz. 672.

⁸³ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 361, Rz. 19 f.

⁸⁴ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 361, Rz. 68 f., 16.07.2009.

⁸⁵ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 361, Rz. 7.

⁸⁶ Vgl. Puttler in: Sodan/Ziekow, VwGO § 80, Rz. 34.

⁸⁷ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 80, Rz. 50.

⁸⁸ Vgl. Puttler in: Sodan/Ziekow, VwGO § 80, Rz. 34.

des öffentlichen Interesses trotzdem vollzogen. Für diese tritt sodann keine aufschiebende Wirkung ein. Die Vollziehung der in § 80 Abs. 2 VwGO genannten VA⁸⁹ kann für die Zukunft ausgesetzt werden⁹⁰, sofern nach § 80 Abs. 4 Satz 3 VwGO „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angegriffenen Verwaltungsakts bestehen“. § 80 Abs. 5 VwGO regelt die Anordnung der aufschiebenden Wirkung durch das Gericht. Der Suspensiveffekt kann somit durch beide Institutionen für Abgabenangelegenheiten hergestellt werden.

Über die Wirkungsweise des Suspensiveffekts gibt es verschiedene Sichtweisen: nach der sogenannten Wirksamkeitstheorie wird die Bestandskraft nur vorläufig ausgesetzt. Sobald eine Entscheidung in der Sache getroffen ist, wird der VA mit der entsprechenden Regelung rückwirkend (ex tunc) wirksam⁹¹. Die Rechtsprechung vertritt hingegen die Meinung, dass die aufschiebende Wirkung nur auf die Vollziehbarkeit des VA abzielt und diese hemmt (Vollziehbarkeitstheorie). Der VA wird jedoch trotzdem materiell bestandskräftig und damit wirksam ab Bekanntgabe⁹².

Während der aufschiebenden Wirkung darf kein Beteiligter (Behörde, Adressat, belasteter Dritter) rechtliche oder tatsächliche Konsequenzen aus dem Bescheid ziehen⁹³. Die aufschiebende Wirkung beginnt mit der Einlegung des Widerspruchs⁹⁴ und endet mit der Unanfechtbarkeit des angegriffenen VA⁹⁵.

6.3 Gegenüberstellung

Vergleichend betrachtet, haben das Abgabenrecht und das allgemeine Verwaltungsrecht bezüglich des vorläufigen Rechtsschutzes ähnliche Wirkungen. Der Einspruch und der Widerspruch hemmen beide grundsätzlich die materielle Bestandskraft. § 80 Abs. 1 Satz 1 VwGO räumt zwar im Gegensatz zu § 361 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich eine aufschiebende Wirkung und eine Hemmung der Vollziehung ein, doch wird im Rahmen des § 80 Abs. 2 VwGO diese relativiert, sodass Widersprüche gegen zahlreiche VA grundsätzlich keinen Suspensiveffekt bewirken, ähnlich wie im Abgabenrecht. Jedoch kann der Suspensiveffekt über § 80 Abs. 4 oder Abs. 5 VwGO wie im Abgabenrecht nach § 362 Abs. 2 AO oder §

⁸⁹ Vgl. ebd., Rz. 54.

⁹⁰ Vgl. ebd., Rz. 104.

⁹¹ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 80, Rz. 22.

⁹² Vgl. Bostedt in: Fehling/Kastner/Störmer (Hrsg.), VwGO §80, Rz. 38.

⁹³ Vgl. Puttler in: Sodan/Ziekow, VwGO § 80, Rz. 51.

⁹⁴ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 80, Rz. 28.

⁹⁵ Vgl. ebd., Rz. 34.

69 Abs. 3 FGO erstmalig hergestellt werden. § 80 Abs. 4 Satz 3 VwGO stellt die selben Anforderungen an die AdV wie § 361 Abs. 2 Satz 2 AO. Somit wird der Steuerbürger mit dem Bürger im allgemeinen Verwaltungsrechtsweg gleichgestellt. Eine erhebliche Ungleichbehandlung hinsichtlich des vorläufigen Rechtsschutzes in Abgabenangelegenheiten erfolgt nicht. Eine differenzierte Beurteilung ergibt sich bei den Sonstigen Steuer-VA: der Steuerbürger muss zwingend einen Antrag auf AdV gem. § 361 Abs. 2 AO stellen, um den Suspensiveffekt zu erreichen. Im allgemeinen Verfahrensrecht tritt dieser für VA, die keine Geldleistung fordern, grundsätzlich nach § 80 Abs. 1 Satz 1 VwGO ein.

7 Zweck und Ziel des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

7.1 Einspruch

Primäre Aufgabe der Finanzbehörden (FinBeh) ist es vor dem Hintergrund der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (gewährleistet in Art. 20 Abs. 3 GG) Steuern in zutreffender Weise festzusetzen und anschließend zu erheben. Der Erlass von Steuerbescheiden ist ein Massenverfahren. Daher kann nicht jeder Fall vollumfänglich ermittelt werden (Sachverhaltsaufklärung) und daraus letztlich die richtigen Konsequenzen gezogen werden (rechtliche Würdigung). Das Veranlagungsverfahren ist daher immer ein „Kompromiss“⁹⁶ zwischen einer eiligen Realisierung und einer sorgfältigen Ausführung. Durch die hohe Anzahl an täglich zu prüfenden Fällen ist eine fehlerfreie Bearbeitung nicht ausschließlich gewährleistet. Das Einspruchsverfahren soll daher drei Aufgaben erfüllen: Gewährleistung des Rechtsschutzes des Stpfl., die Selbstkontrolle der Verwaltung sowie die Entlastung der Gerichte⁹⁷.

Ziel des Einspruchsführers ist es, eine erneute Entscheidung (welche ihn nicht mehr beschwert) zu veranlassen, die in Form eines VA erwächst⁹⁸ und damit etwaige Mängel im angegriffenen VA heilt oder beseitigt⁹⁹. Dieses Ziel verfolgt er unabhängig davon, ob er einen Steuerbescheid oder einen Sonstigen Steuer-VA angreift.

⁹⁶ Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO §§ 347-368, Rz. 19.

⁹⁷ Vgl. ebd., Rz. 11.

⁹⁸ Vgl. ebd., Rz. 8.

⁹⁹ Vgl. ebd., Rz. 66.

1. Gewährleistung des Rechtsschutzes

Dies ist der vorrangige Zweck des Einspruchs¹⁰⁰. Durch seine Einlegung wird der FinBeh auferlegt, gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO „die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen“. Dabei kann gem. §367 Abs. 2 Satz 2 AO sowohl zu Gunsten auch als zu Ungunsten des Stpfl. entschieden werden. Die Funktion des Rechtsschutzes umfasst neben dem „Schutz vor gesetzwidriger Besteuerung“¹⁰¹ auch die bindungslose Überprüfung des ausgeübten Ermessens. Somit geht der außergerichtliche Rechtsschutz über den gerichtlichen Rechtsschutz hinaus, da die umfängliche und uneingeschränkte Überprüfung des Ermessens gem. § 102 FGO allein der FinBeh vorbehalten ist¹⁰².

2. Selbstkontrolle der Verwaltung

Die Selbstkontrolle der Verwaltung erwächst dabei aus dem Anspruch des Stpfl., seinen Rechtsschutz wahrzunehmen. Durch die angestoßene Überprüfung der Sache kontrolliert die Behörde automatisch ihr eigenes Handeln und kann dabei sowohl zum Nach- als auch zum Vorteil des Stpfl. entscheiden¹⁰³. Sowohl der Sachverhalt als auch die angewandten Ermächtigungsgrundlagen werden überprüft¹⁰⁴.

3. Entlastung der Gerichte

Das Einspruchsverfahren geht grundsätzlich dem finanzgerichtlichen Verfahren voraus. Erst wenn dieses Vorverfahren (teilweise) erfolglos geblieben ist, beginnt das finanzgerichtliche Verfahren. Somit hat der Einspruch auch eine sogenannte Filterfunktion, in dem es die Fälle vor Gericht unberücksichtigt lässt, die bereits durch Abhilfe im Vorverfahren erledigt wurden¹⁰⁵.

7.2 Widerspruch

Das allgemeine Verwaltungsrecht ist selten durch Massenverfahren wie im Steuerrecht geprägt. Gerade im Umwelt- und Gewerberecht ist die Anzahl der zu entscheidenden Anträge viel geringer, sodass gewöhnlich schon bei der Erstentscheidung ausreichend Zeit sowohl für die Sachverhalts- als auch für die Rechts-

¹⁰⁰ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 10.

¹⁰¹ Ebd.

¹⁰² Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 7.

¹⁰³ Vgl. Bilsdorf/Morsch/Schwarz, Handbuch des steuerlichen Einspruchsverfahrens, S. 32.

¹⁰⁴ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 14.

¹⁰⁵ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 12.

aufklärung zur Verfügung steht¹⁰⁶. Ebenso wie das Einspruchsverfahren soll das Widerspruchserfahren drei wesentliche Ziele verfolgen: Gewährleistung des Rechtsschutzes des Bürgers, Selbstkontrolle der Verwaltung und Entlastung der Gerichte¹⁰⁷.

1. Gewährleistung des Rechtsschutzes des Bürgers

Der Widerspruch ist die erste Möglichkeit des Bürgers gegen eine behördliche Entscheidung vorzugehen und eine für ihn günstigere Verfügung zu erwirken. Er stößt damit sowohl eine Sachverhalts- als auch eine Recht- und Zweckmäßigkeitprüfung an¹⁰⁸. Nach herrschender Meinung gilt das Widerspruchsverfahren im Gegensatz zum Gerichtsverfahren als „einfacher, schneller, kostengünstiger und umfassender“¹⁰⁹. Zudem sind weniger Formalitäten als im Gerichtsverfahren zu überwinden. Somit ist ein simpler Rechtsschutz für den Bürger gegeben. Weiterhin hat das Widerspruchsverfahren gegenüber dem Prozessverfahren den Vorteil, dass eine umfängliche Überprüfung des ausgeübten Ermessens erfolgt¹¹⁰. Gem. § 114 VwGO beschränkt sich die gerichtliche Prüfung des Ermessens auf dessen Zweck und die Einhaltung der gesetzlich vorgegebenen Schranken¹¹¹.

2. Selbstkontrolle der Verwaltung

Diese resultiert auch hier aus dem Rechtsschutzbedürfnis des Bürgers, welches eine Überprüfung der Sache verlangt. Mit der Erstüberprüfung wird die Behörde betraut, die den VA erlassen hat¹¹². Die Prüfung der Rechtmäßigkeit der getroffenen Entscheidung wird gem. § 73 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 VwGO einer höheren Instanz überlassen, sofern die Behörde, die VA erlassen hat, nicht abhilft (Devolutiveffekt)¹¹³. Neben der voll umfänglichen rechtlichen Würdigung wird auch der Sachverhalt neu geprüft¹¹⁴. Auch im allgemeinen Verwaltungsrecht ist eine Änderung zu Ungunsten des Bürgers möglich (reformatio in peius)¹¹⁵.

¹⁰⁶ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 19.

¹⁰⁷ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 68, Rz. 1.

¹⁰⁸ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Spitaler: AO vor §§ 347-368, Rz. 20.

¹⁰⁹ Ahrens in: Brandt/ Sachs (Hrsg.), *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess* Teil F, Rz. 16.

¹¹⁰ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz 7.

¹¹¹ Vgl. Wolff in: Sodan/Ziekow, VwGO § 114, Rz. 8.

¹¹² Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 72, Rz. 1.

¹¹³ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 73, Rz. 4.

¹¹⁴ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 68, Rz 15.

¹¹⁵ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 28.

3. Entlastung der Gerichte

Dieser Zweck ist logische Konsequenz der beiden erstgenannten Funktionen¹¹⁶. Im Widerspruchsverfahren wird die Recht- und Zweckmäßigkeit des VA geprüft. Entweder wird dem Begehren abgeholfen, was im Sinne des Bürgers ist und damit keine Veranlassung zur Klageerhebung gegeben ist oder aber es wird ein plausibler Widerspruchsbescheid erlassen, der im besten Fall den Betroffenen die Entscheidung der Behörde nachvollziehen lässt und ihn von einer Klage abhält. Sollte der Bürger doch klagen, so kann die Widerspruchsbehörde zumindest vorab den Sachverhalt aufklären, was ebenfalls entlastend für die Gerichte ist¹¹⁷.

7.3 Gegenüberstellung

Vergleichend betrachtet, lässt sich feststellen, dass das allgemeine Verwaltungsrecht als auch das Abgabenrecht mit dem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren dieselben Ziele und Zwecke verfolgen. Zu klären bleibt nun noch inwieweit diese auch tatsächlich erfüllt werden.

Der Erlass von Steuerbescheiden ist ein Massenverfahren. Sofern die sorgfältige Ausführung (in Form der Festsetzung der Steuer) nicht zufriedenstellend für den Stpfl. getätigt wird, kann im Einspruchsverfahren die Sache vollumfänglich geprüft werden. Der Rechtsschutz des Bürgers und die Selbstkontrolle der Verwaltung werden daher gewahrt. Das Einspruchsverfahren wird in 64,2% der Fälle durch Abhilfe erledigt. Lediglich gegen 1,4% der VA wurde Klage erhoben. Eine Entlastung der Gerichte ist daher eindeutig gegeben¹¹⁸.

Das Einspruchsverfahren wird seinen Anforderungen gerecht, indem es den erwarteten Zweck erfüllt. Dies ist hauptsächlich dem geschuldet, dass Abgabeverfahren häufig Massenverfahren darstellen. Das gerichtliche Verfahren umfasst lediglich zwei Instanzen, bei denen nur die erste mit der Prüfung des Sachverhalts betraut wird. Eine Abschaffung des Einspruchsverfahrens würde daher dem Ziel, den Bürger zu schützen, entgegenlaufen¹¹⁹.

Das allgemeine Verwaltungsrecht ist oftmals geprägt durch Einzelfallentscheidungen, die gerade kein Massenverfahren sind. Gewöhnlich bleibt schon bei der

¹¹⁶ Vgl. Ahrens in: Brandt/Sachs (Hrsg.), *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess* Teil F, Rz. 16.

¹¹⁷ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), *VwGO* § 68, Rz. 6.

¹¹⁸ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO* vor §§ 347-368, Rz. 14 f.

¹¹⁹ Vgl. ebd., Rz. 20.

Erstentscheidung mehr Zeit zur Überprüfung des Falls hinsichtlich der Sachverhalts- und der Rechtsaufklärung. Insofern wird die Behörde bei Überprüfung des Falls im Widerspruchsverfahren häufig nicht von ihrer Erstentscheidung abweichen¹²⁰. Der Rechtsschutz des Bürgers und die Selbstkontrolle der Verwaltung werden daher nur bedingt gewahrt.

Das Widerspruchsverfahren erfüllt nach der Auffassung der Gesetzgeber einiger Länder die gestellten Erwartungen nicht. Daher wurde es in einigen Bundesländern bereits teilweise abgeschafft. In Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen bspw. ist das Widerspruchsverfahren nur noch in Ausnahmefällen zulässig. Bayern hat ein fakultatives Model entwickelt, das sowohl den Widerspruch als auch die sofortige Klage zulässt. Daneben wurde das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ganz ausgeschlossen¹²¹. Dies verstößt nicht gegen das Grundgesetz, da speziell Art. 19 Abs. 4 GG kein Vorverfahren gewährleistet, sondern allgemein die Rechtsweggarantie¹²². Trotz dessen erscheint es im Hinblick auf den Rechtsschutz des Bürgers und dem damit verbundenen Rechtsstaatsprinzip als fragwürdig, die Abschaffung zuzulassen, da nur mit erhöhtem finanziellem Aufwand eine Änderung des VA angestrebt werden kann¹²³.

Im Hinblick auf die Selbstkontrolle der Verwaltung gehen die Länder Sachsen-Anhalt und Niedersachsen davon aus, dass eben diese nicht gegeben ist, wenn es keinen Devolutiveffekt gibt. Aus diesem Grund ist der Widerspruch gegen VA des Regierungspräsidenten nicht zulässig.¹²⁴ Fraglich erscheint in diesem Zusammenhang, ob die erlassende Behörde den VA mit mehr Bedacht erlässt als vor Abschaffung des Vorverfahrens oder ein wichtiges Kontrollorgan in Form des Widerspruchs entfällt¹²⁵. Im Hinblick auf die unzureichende Personalsituation bei den Behörden und der Tatsache, dass in Niedersachsen seit der Novellierung des Widerspruchsverfahrens die Richter zunehmend mit einfachen Sachverhaltsermittlungen betraut sind¹²⁶, erscheint es zweifelhaft, den Widerspruch in dieser Form abzuschaffen. Der Einwand des fehlenden Devolutiveffekts erscheint auch vergleichend zum Abgabenrecht als unzureichend. Sowohl bei Sonstigen VA als

¹²⁰ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 19.

¹²¹ Vgl. Steinbeiß-Winkelmann, Christine „Abschaffung des Widerspruchsverfahrens – ein Fortschritt“ in Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) Jahrgang 28/ 2009, Heft 11, S. 686 – 692. 2009 S. 686 f.

¹²² Vgl. ebd., S. 691.

¹²³ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 68, Rz 132a.

¹²⁴ Vgl. Steinbeiß-Winkelmann, NVwZ 2009, S. 687.

¹²⁵ Vgl. ebd., S. 692.

¹²⁶ Vgl. ebd., S. 689.

auch bei Steuerbescheiden gibt es dort keinen Devolutiveffekt. Die Selbstkontrolle der Verwaltung wird jedoch auch im Einspruchsverfahren hinreichend ausgeübt.

Der Abschaffung des Widerspruchsverfahrens steht weiterhin entgegen, dass in Niedersachsen und Bayern seit der Neuregelung die Klagequote gestiegen ist¹²⁷. Damit hatte der Widerspruch tatsächlich eine Entlastungsfunktion für die Gerichte. Auch der Rechtsschutz des Bürgers scheint durch die Novellierung beeinträchtigt. Die Selbstkontrolle der Verwaltung wird bei Vorhandensein eines Vorverfahrens gewahrt. Die Landesbehörden sollten daher das Widerspruchsverfahren eher ausbauen als dezimieren¹²⁸.

Die Abschaffung erscheint jedoch auch nicht gänzlich abwegig. Das Gerichtsverfahren hat drei Instanzen, von denen die ersten beiden den Sachverhalt ausermitteln können¹²⁹. Insofern ist der Wunsch, zumindest bei gebundenen Entscheidungen das Widerspruchsverfahren zu beseitigen, um das Kontrollverfahren zu verkürzen, zumindest nachvollziehbar¹³⁰. Da Richter jedoch vorrangig Rechts- und keine Sachverhaltsfragen klären sollen, wäre auch eine Abschaffung des ersten Instanzenzuges wie im Abgabenrecht zu überdenken.

8 Ablauf der Verfahren

8.1 Einspruch

8.1.1 Überblick

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren beginnt mit der Einlegung des Einspruchs¹³¹. Es wird anhängig.¹³² Der Einspruch bewirkt, dass die FinBeh den Sachverhalt, die Rechtmäßigkeit und die Zweckmäßigkeit vollumfänglich prüfen muss. Zeitlich betrachtet fällt sie in die Situation vor Erlass des angefochtenen VA zurück¹³³.

Der Einspruchsführer kann jederzeit das Einspruchsverfahren durch die Rücknahme des Einspruchs beenden¹³⁴. Weiterhin kann das Verfahren auf Wunsch

¹²⁷ Vgl. Steinbeiß-Winkelmann, NVwZ 2009, S. 688.

¹²⁸ Vgl. ebd., S. 692.

¹²⁹ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 16 und 19.

¹³⁰ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 6.

¹³¹ Vgl. Hardtke in: Kühn/von Wedelstädt, AO § 357, Rz. 1.

¹³² Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 357, Rz. 14.

¹³³ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, Rz. 6, Stand: 26.01.2017.

¹³⁴ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, Rz.18, Stand: 26.01.2017.

des Einspruchsführers gem. § 363 Abs. 1 AO ausgesetzt werden oder mit dessen Zustimmung gem. § 363 Abs. 2 AO ruhen¹³⁵.

Der Einspruch ist nach § 357 Abs. 2 Satz 1 AO bei der Einlegungsbehörde zu erklären. Grundsätzlich ist dies die Behörde, die den angegriffenen VA erlassen hat. Die sogenannte Entscheidungsbehörde (§ 367 Abs. 1 AO), bewertet sodann die Erfolgsaussichten des Einspruchs, d. h. die Zulässigkeit und Begründetheit des Einspruchs wird überprüft¹³⁶. Entscheidungsbehörde und Einlegungsbehörde sind grundsätzlich identisch, es können jedoch Abweichungen durch die Verlagerung der örtlichen Zuständigkeit gem. §§ 26, 27 AO entstehen¹³⁷. Die Entscheidungsbehörde ist jedoch nie eine übergeordnete Behörde. Der Devolutiveffekt wird im Abgabenrecht ausgeschlossen¹³⁸.

Die Zulässigkeit im Sinne des § 358 Satz 1 AO ist gegeben, wenn die formellen Voraussetzungen, die die AO an den Einspruch stellt, eingehalten wurden und damit eine Entscheidung in der Sache erfolgen kann¹³⁹. Die Zulässigkeit des Rechtsbehelfs ist daher Sachentscheidungs voraussetzung¹⁴⁰. Sofern eine Zulässigkeitsvoraussetzung nicht gegeben ist, ist der Einspruch gem. § 358 Satz 2 AO als unzulässig zu verwerfen. Die Begründetheit wird sodann nicht mehr geprüft¹⁴¹.

Die Begründetheit befasst sich mit der Überprüfung der Recht- und Zweckmäßigkeit des angegriffenen VA¹⁴². Nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO hat die FinBeh die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Sie ist nicht an Anträge gebunden. Der Umfang ist jedoch den Umständen im jeweiligen Einzelfall unterworfen¹⁴³. Nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO darf die Behörde auch verbösern, d. h. zum Nachteil des Stpfl. entscheiden, sofern dieser darauf hingewiesen wurde. Verböserung ist damit jegliche negative Änderung des Regelungsinhalts des VA¹⁴⁴. Diese Möglichkeit ist zum einem Ausfluss des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung¹⁴⁵ und zum anderen dem Einspruchsverfahren zweckdienlich, da die

¹³⁵ Vgl. ebd., Rz.19, Stand: 26.01.2017.

¹³⁶ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO § 358, Rz. 1.

¹³⁷ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 367, Rz. 2.

¹³⁸ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 367, Rz. 2b, Stand: 02.02.2011.

¹³⁹ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO § 358, Rz. 1.

¹⁴⁰ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 358, Rz. 4.

¹⁴¹ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO § 358, Rz. 1.

¹⁴² Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, Rz.10, Stand: 26.01.2017.

¹⁴³ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO § 367, Rz. 10.

¹⁴⁴ Vgl. Hardtke in: Kühn/von Wedelstädt, AO § 367 AO, Rz. 18.

¹⁴⁵ Vgl. Hardtke in: Kühn/von Wedelstädt, AO § 367, Rz. 17.

Selbstkontrolle der Verwaltung gewahrt wird¹⁴⁶. Die FinBeh ist zur Verböserung verpflichtet. Obwohl § 367 Abs. 2 Satz 2 AO von „kann“ spricht, liegt keine Ermessensentscheidung vor¹⁴⁷. Es räumt lediglich die Befugnis der FinBeh zur Verböserung ein¹⁴⁸. Dem Einspruchsführer bleibt es jedoch vorbehalten den Einspruch nach § 362 AO zurückzunehmen und so die verbösernde Entscheidung zu verhindern¹⁴⁹.

Neben der Rechtmäßigkeit ist auch die Zweckmäßigkeit des VA zu bewerten, d. h. die Ausübung des Ermessens ist in vollem Umfang erneut zu prüfen. Sofern sich die Rechts- oder Sachlage inzwischen geändert hat, ist eine erneute Ermessensentscheidung zu erlassen¹⁵⁰.

Hat die FinBeh den Einspruch geprüft, entscheidet sie über diesen. Entspricht die Behörde vollumfänglich dem Antrag des Einspruchsführers, liegt eine sogenannte Vollabhilfe vor. Einer Einspruchsentscheidung bedarf es dann nach § 367 Abs. 2 Satz 3 AO nicht¹⁵¹. Sofern im Abhilfebescheid eine Beschwer gegeben ist, ist der Einspruch statthaft. Entspricht die Behörde teilweise dem Antrag des Einspruchsführers, liegt eine Teilabhilfe vor. Eine Einspruchsentscheidung ist dann bzgl. der Sachverhalte zu erlassen, die weiterhin strittig sind. Eine Verböserung der abgeholten Sachverhalte ist nicht möglich, da insoweit Teilbestandskraft vorliegt¹⁵². Der Teilabhilfebescheid wird sodann gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Verfahrens. Es bedarf keines erneuten Einspruchs¹⁵³.

Die FinBeh erlässt gem. § 366 AO eine schriftliche oder elektronische und begründete sowie mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehenen Einspruchsentscheidung¹⁵⁴ und schließt das Verfahren ab, wenn das anhängige Verfahren nicht anderweitig erledigt wurde. Der Einspruchsentscheidung bedarf es, wenn der Einspruch unzulässig ist, eine Verböserung erfolgen soll, lediglich eine Teilabhilfe erfolgte¹⁵⁵ oder der Einspruch ganz oder zum Teil begründet ist, aber kei-

¹⁴⁶ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO § 367, Rz. 22.

¹⁴⁷ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 367 AO Rz. 27 Stand: 02.02.2011.

¹⁴⁸ Vgl. Seer in: Tipke/Kruse/Wilhelm, AO § 367, Rz. 26.

¹⁴⁹ Vgl. ebd., Rz. 27.

¹⁵⁰ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 367, Rz. 3.

¹⁵¹ Vgl. Seer in: Tipke/Kruse/Wilhelm, AO § 367, Rz. 37.

¹⁵² Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 367, Rz. 14.

¹⁵³ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO § 367, Rz. 42.

¹⁵⁴ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO, § 366 AO Rz. 1, Stand: 31.03.2017.

¹⁵⁵ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 367, Rz. 51, Stand: 02.02.2011.

ne Abhilfe erfolgte¹⁵⁶. Gegen die Einspruchsentscheidung ist die Anfechtungsklage statthaft¹⁵⁷.

Weiterhin kann über den Einspruch gem. § 367 Abs. 2a AO mittels Teileinspruchsentscheidung entschieden werden, sofern dies sachdienlich ist¹⁵⁸. Voraussetzung ist, dass der VA mehrere rechtliche und tatsächliche Teile enthält¹⁵⁹. Das Instrument der Teileinspruchsentscheidung wird verwendet, wenn ein Verfahren beim Europäischen Gerichtshof, Bundesverfassungsgericht, Bundesfinanzhof oder bei einem anderen obersten Bundesgericht anhängig ist. Entschieden wird sodann nur über die anderen strittigen Sachverhalte aber nicht über den anhängigen Gegenstand bei Gericht¹⁶⁰.

8.2 Widerspruch

8.2.1 Überblick

Das Widerspruchsverfahren wird nach § 69 VwGO mit der Erhebung des Widerspruchs begonnen. Er veranlasst eine Überprüfung des Sachverhalts sowie der Recht- und Zweckmäßigkeit des angefochtenen VA¹⁶¹. Der außergerichtliche Rechtsbehelf kann jederzeit zurückgenommen werden¹⁶². Der Widerspruch ist nach § 70 Abs. 1 Satz 1 VwGO bei der Ausgangsbehörde zu erheben. Das ist die Behörde, die den VA erlassen hat. Der Rechtsbehelf kann jedoch gem. § 70 Abs. 1 Satz 2 VwGO auch bei der Widerspruchsbehörde eingelegt werden, also bei der Behörde, die über den Widerspruch entscheidet¹⁶³. Jedoch hat diese den Widerspruch an die Ausgangsbehörde zur Erstprüfung zu überweisen¹⁶⁴.

8.2.1.1 Abhilfeverfahren

Erster Teil des Widerspruchsverfahrens ist das sogenannte Abhilfeverfahren. Dieses findet jedoch nur statt, wenn Ausgangs- und Widerspruchsbehörde nicht identisch sind¹⁶⁵. Das Abhilfeverfahren beginnt mit der Einlegung des Widerspruchs bei der Ausgangsbehörde oder aber mit der Zusendung des Widerspruchs an diese von der Widerspruchsbehörde, sofern der Widerspruch bei die-

¹⁵⁶ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO § 367, Rz. 53.

¹⁵⁷ Vgl. ebd., Rz. 48.

¹⁵⁸ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 367, Rz. 61, Stand: 02.02.2011.

¹⁵⁹ Vgl. ebd., Rz. 65, Stand: 02.02.2011.

¹⁶⁰ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 367, Rz. 18.

¹⁶¹ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 69, Rz. 1.

¹⁶² Vgl. ebd., Rz. 8.

¹⁶³ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 70, Rz. 16.

¹⁶⁴ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 72, Rz. 1.

¹⁶⁵ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 72, Rz. 2.

ser eingelegt wurde¹⁶⁶. Während des Abhilfeverfahrens prüft die Ausgangsbehörde, ob der Widerspruch zulässig und begründet ist¹⁶⁷. Während der Zulässigkeitsprüfung wird überwacht, ob der Widerspruchsführer die formellen Rahmenanforderungen, die die VwGO zur Erhebung des Widerspruchs vorgibt, einhält¹⁶⁸. Ist dies gegeben, steigt die Behörde in die Begründetheitsprüfung ein und kontrolliert, ob der von ihr erlassene VA recht- und ggf. zweckmäßig war¹⁶⁹.

Die Abhilfebehörde darf nach außen über den VA lediglich mittels Abhilfebescheid entscheiden. Dieser ist VA im Sinne des § 35 VwVfG. Das Widerspruchsverfahren endet mit Bekanntgabe des Abhilfebescheides¹⁷⁰. Abhilfe ist die Aufhebung oder Änderung eines VA entsprechend dem Antrag des Widerspruchsführers bzw. der Erlass des beantragten VA¹⁷¹. Ist der Widerspruch zulässig und begründet, muss die Behörde einem gebundenen VA abhelfen. Ihr steht kein Ermessen zu. Sofern der angegriffene VA ein Ermessens-VA war, steht der Abhilfebehörde die Überprüfung der Zweckmäßigkeit frei. Sie kann das Ermessen erneut ausüben¹⁷². Die Ausgangsbehörde darf jedoch keine nachteiligere Entscheidung erlassen¹⁷³. Sie kann auch einen Teilabhilfebescheid erlassen, wenn sie der Ansicht ist, dass der Widerspruch zulässig und teilweise begründet ist¹⁷⁴. Der Teilabhilfebescheid wird dann neben dem ursprünglichen Bescheid Gegenstand des Verfahrens. Eine Kostenentscheidung darf nicht ergehen¹⁷⁵.

Der Abhilfebescheid kann als VA nach § 48,49 VwVfG widerrufen bzw. zurückgenommen werden.

Kann die Ausgangsbehörde nicht (teilweise) abhelfen, hat sie das Verfahren an die Widerspruchsbehörde zur Entscheidung zu übergeben. Das Abhilfeverfahren wird damit beendet. Dies stellt keinen VA dar¹⁷⁶.

¹⁶⁶ Vgl. Geis in: Sodan/ Ziekow, VwGO § 78, Rz. 8.

¹⁶⁷ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 72, Rz. 6.

¹⁶⁸ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 68, Rz. 12.

¹⁶⁹ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 15 f.

¹⁷⁰ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 72, Rz. 9.

¹⁷¹ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 72, Rz. 20.

¹⁷² Vgl. ebd., Rz. 15.

¹⁷³ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 72, Rz. 3.

¹⁷⁴ Vgl. Geis in: Sodan/ Ziekow, VwGO § 72, Rz. 22.

¹⁷⁵ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 72, Rz. 10.

¹⁷⁶ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 72, Rz. 11.

8.2.1.2 Verfahren vor der Widerspruchsbehörde

Nach dem Abhilfeverfahren folgt als zweiter Teil das Verfahren vor der Widerspruchsbehörde¹⁷⁷. Wird das Abhilfeverfahren erfolglos durchgeführt und erfolgt eine Überweisung an die Widerspruchsbehörde, entscheidet diese gem. § 73 Abs. 1 Satz 1 VwGO per Widerspruchsbescheid. Mit der Vorlage des Widerspruchs bekommt die Widerspruchsbehörde die Sachbescheidungsbefugnis übertragen und behält sie bis zum Erlass des Widerspruchsbescheides. Jedoch behält auch die Ausgangsbehörde die Sachbescheidungsbefugnis hinsichtlich der Abhilfe¹⁷⁸. Solange die Widerspruchsbehörde keinen Widerspruchsbescheid erlassen hat, kann die Ausgangsbehörde abhelfen und damit das Verfahren beenden¹⁷⁹.

Die zuständige Widerspruchsbehörde ergibt sich aus § 73 Abs. 1 Satz 2 VwGO. Grundsätzlich ist dies die nächsthöhere Behörde (§ 73 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 VwGO). Es findet ein sogenannter Devolutiveffekt statt¹⁸⁰. Sind Abhilfe- und Widerspruchsbehörde identisch (bspw. in den Fällen des § 73 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 VwGO) und findet daher keine Übersendung des Widerspruchs statt, entfallen der Devolutiveffekt und das Abhilfeverfahren¹⁸¹.

Auch die Widerspruchsbehörde prüft zunächst, ob der Einspruch zulässig und begründet ist¹⁸². Es gelten dabei die gleichen Prüfungs- und Verfahrensgrundsätze wie bei der Ausgangsbehörde¹⁸³. Der Prüfungsmaßstab ist dabei die objektive formelle und materielle Rechtmäßigkeit des VA. Sofern eine Ermessensentscheidung zu bewerten ist, ist auch die Zweckmäßigkeit zu überprüfen. Dabei muss die Widerspruchsbehörde eine selbstständige Ermessensausübung durchführen. Es genügt nicht, den angefochtenen VA auf Ermessensfehler zu überprüfen¹⁸⁴. Gegenstand des Verfahrens ist der angegriffene bzw. zu erlassende VA. Die Widerspruchsbehörde kann jedoch nicht gänzlich erneut über den gesamten Sachverhalt befinden, d. h. sie kann den bisher getroffenen Regelungen keine weite-

¹⁷⁷ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 73, Rz. 8.

¹⁷⁸ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 21.

¹⁷⁹ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 72, Rz. 2.

¹⁸⁰ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 16.

¹⁸¹ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 72, Rz. 1.

¹⁸² Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 68, Rz. 181.

¹⁸³ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 73, Rz. 8.

¹⁸⁴ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 19.

ren hinzufügen. Die Behörde ist nicht an Anträge des Widerspruchsführers gebunden¹⁸⁵.

Strittig ist, ob es analog der Verböserung im Abgabenrecht eine nachteiligere Änderung im allg. Verfahrensrecht für den Betroffenen gibt (sog. *reformatio in peius*). Sowohl das VwVfG als auch die VwGO regeln dies nicht. Es entsteht eine Gesetzeslücke. Fraglich ist, ob § 367 Abs. 2 AO analog angewendet werden könnte. Dies wäre zu bejahen, wenn die Verböserung ein allgemein gültiger Rechtsgedanke wäre¹⁸⁶. Dies schließt die herrschende Meinung jedoch aus¹⁸⁷.

Sofern ein Gesetz, welches nach § 190 VwGO unberührt bleibt, die *reformatio in peius* zulässt, ist die nachteiligere Bescheidung möglich. Sieht ein Spezialgesetz diese nicht vor, ist aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichts die *reformatio in peius* trotzdem zulässig¹⁸⁸. Gesetzliche Grundlage bilden für die negativere Entscheidung sodann die §§ 48, 49 VwVfG, die die (teilweise) Rücknahme und den (teilweisen) Widerruf eines VA einräumen¹⁸⁹. Die Anwendung der *reformatio in peius* wird in der Literatur teilweise in Frage gestellt, da die §§ 71 und 72 VwGO nur eine positive Änderung des VA für den Widerspruchsführer vorsieht¹⁹⁰. Betrachtet man hingegen den Zweck des Widerspruchsverfahrens, kann die Anwendung der *reformatio in peius* nur bejaht werden: Die Verwaltung hat die Pflicht zur Selbstkontrolle und ist an Recht und Gesetz nach Art. 20 Abs. 3 GG gebunden. Der Rechtsschutz des Widerspruchsführers wird hingegen nicht beeinträchtigt, da er den Rechtsbehelf jederzeit zurücknehmen kann¹⁹¹. Die herrschende Meinung bejaht daher eine verschlechternde Entscheidung.

Hat die Behörde den Sachverhalt geprüft, entscheidet sie über den Widerspruch. Ist dieser unzulässig, ist er zurückzuweisen. Ist der Widerspruch zulässig aber unbegründet ist er ebenfalls zurückzuweisen¹⁹². Ist der Widerspruch zulässig und begründet, muss die Widerspruchsbehörde diesem entsprechen und selbst einen Widerspruchsbescheid¹⁹³ bzw. den begehrten VA erstmalig erlassen¹⁹⁴. Ist der

¹⁸⁵ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 68, Rz. 207 f.

¹⁸⁶ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 2, Rz. 16.

¹⁸⁷ Vgl. Sachs in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG Einleitung, Rz. 59.

¹⁸⁸ Vgl. Ule/Laubinger, *Verwaltungsverfahrensrecht*, Carl Heymanns Verlag KG, Köln Berlin Bonn München, 4. Auflage April 1995, § 46, Rz. 5.

¹⁸⁹ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 31.

¹⁹⁰ Vgl. Ule/Laubinger, *Verwaltungsverfahrensrecht* § 46, Rz. 5.

¹⁹¹ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 68, Rz. 28.

¹⁹² Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 73, Rz. 33.

¹⁹³ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 73, Rz. 35.

¹⁹⁴ Vgl. ebd., Rz. 38.

Rechtsbehelf teilweise begründet ist ihm insofern stattzugeben¹⁹⁵. Die entsprechende Entscheidung ist im Tenor des Widerspruchsbescheides zu verfassen¹⁹⁶. Die Widerspruchsentscheidung ist gem. § 73 Abs. 3 Satz 1 VwGO schriftlich¹⁹⁷ zu erlassen, zu begründen, mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen und gem. § 73 Abs. 3 Satz 3 VwGO mit einer Kostenentscheidung zu erlassen. Nach § 73 Abs. 3 Satz 2 VwGO ist der Widerspruchsbescheid im Sinne des VwZG zuzustellen.

8.3 Gegenüberstellung

8.3.1 Devolutiveffekt

Der augenfälligste Unterschied zwischen den Verfahren ist der, dass im allgemeinen Verwaltungsrecht ein Devolutiveffekt stattfindet, sofern Abhilfe- und Widerspruchsbehörde verschieden sind, und im Abgabenrecht dieser ausgeschlossen wird.

Bis zum 01.01.1995 wurde im Abgabenrecht zwischen der Beschwerde und dem Einspruch als förmliche Rechtsbehelfe unterschieden. Welches Verfahren Anwendung fand, richtete sich nach der Art des angegriffenen VA. Ermessensentscheidungen wurden mit der Beschwerde angefochten, alle anderen VA mit dem Einspruch¹⁹⁸. Die Beschwerde wurde, wenn keine Abhilfe stattfand, an die nächsthöhere Behörde zur Entscheidung weitergeleitet. Der Einspruch hatte noch nie Devolutiveffekt. Im Hinblick darauf, dass Ermessensentscheidungen stets subjektiv beeinflusst werden können, erscheint es als ob die Rechte des Rechtsbehelfsführers besser gewahrt waren. Jedoch sah die damalige Regelung vor, dass die nächsthöhere Behörde die Erlassbehörde um einen Entscheidungsvorschlag bat und anhand diesem sich wenigstens orientierte. Inwiefern die Entscheidung der nächsthöheren Behörde dann objektiv und losgelöst war, erscheint fraglich¹⁹⁹. Weiterhin war das damalige Rechtssystem für den Steuerbürger schwer durchschaubar: So musste er gegen die Steuerfestsetzung Einspruch und gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlages Beschwerde einlegen²⁰⁰. Die aktuelle Gesetzeslage, die gerade keinen Devolutiveffekt vorsieht, erfüllt,

¹⁹⁵ Vgl. ebd., Rz. 34.

¹⁹⁶ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 73, Rz. 7.

¹⁹⁷ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 73, Rz. 6.

¹⁹⁸ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368 AO, Rz. 2, Stand: 26.01.2017.

¹⁹⁹ Vgl. Hardtke in: Kühn/ von Wedelstädt, AO vor §§ 347 - 367, Rz. 5.

²⁰⁰ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 43.

zumindest im Hinblick auf das Massenverfahren der Steuerfestsetzung, trotz allem ihrem Zweck²⁰¹.

Die Sonstigen Verwaltungsakte werden auch nicht von der nächsthöheren Behörde entschieden. Jedoch wird auch der Einspruch grundsätzlich unter Wahrung des sogenannten „vier-Augen-Prinzip“ bearbeitet, da eine Überweisung innerhalb des Finanzamtes in eine unabhängige Rechtsbehelfsstelle erfolgt. Anzumerken ist, dass für die interne Bearbeitung von Einsprüchen keine gesetzlichen Regelungen, sondern lediglich Verwaltungsanweisungen, existieren. Diese bestimmen jedoch nicht den organisatorischen Aufbau der Finanzämter, d. h. ob es tatsächlich eine separate Rechtsbehelfsstelle gibt, ist nicht vorgeschrieben. Auch gibt es keine gesetzliche Regelung darüber, dass der Bearbeiter, der den entsprechenden VA erlassen hat, nicht auch die Einspruchsentscheidung verfassen darf²⁰².

Durch die ansteigende Arbeitsbelastung innerhalb der Finanzämter wurden 1968 die Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ) erlassen, um die interne Organisation der Finanzämter einheitlich zu regeln. In der GNOFÄ 1981 trat letztmalig ein Passus zur internen Organisation auf. Dieser sah vor, dass eine separate Rechtsbehelfsstelle alle Einsprüche zu bearbeiten hat, denen nicht nach Aktenlage abgeholfen werden konnte²⁰³. Die Rechtsbehelfsstelle ist jedoch bei ihrer Entscheidung nicht unabhängig, sondern gerade an Verwaltungsvorschriften der Länder und des Bundes gebunden²⁰⁴. In der letztmaligen GNOFÄ 1997 wird nicht mehr auf den internen Behördenaufbau eingegangen. Damit kann der Behördenaufbau entsprechend der GNOFÄ 1981 beibehalten oder aber umstrukturiert werden und damit die eingeführten Rechtsbehelfsstellen abgeschafft und die Einsprüche im Veranlagungsbezirk bearbeitet werden²⁰⁵. Somit ist nicht zwingend von einer Bearbeitung unter dem Aspekt des Vier-Augen-Prinzips im Abgabenrecht auszugehen. Vergleichend betrachtet muss jedoch angemerkt werden, dass in einigen Bundesländern das Widerspruchsverfahren bereits abgeschafft wurde und daher ebenfalls kein Devolutiveffekt, sofern er nach § 73 Abs. 1 Satz 2 VwGO über-

²⁰¹ Siehe Gliederungspunkt 7.3 „Gegenüberstellung“.

²⁰² Vgl. Birkenfeld in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO § 367 AO, Rz. 91 f.

²⁰³ Vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, betr. Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 04.03.1981, BStBl I 1981, S. 270, Tz 1.6.

²⁰⁴ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 16.

²⁰⁵ Vgl. Hoffmann, Ralph „Neue Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ 1997) in Deutsches Steuerrecht Wochenschrift für Steuerrecht, Wirtschaftsrecht und Betriebswirtschaft (DStR) Jahresregister 1997, Heft 31, S. 1194.

haupt vorgesehen ist, mehr stattfindet (siehe Gliederungspunkt 7.2 „Widerspruchsverfahren“)²⁰⁶. Der Steuerbürger wird somit gegenüber dem Widerspruchsführer nicht zwangsläufig benachteiligt.

8.3.2 Sonstiges

Weiterhin auffällig ist, dass die Verböserung im Abgabenrecht nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO ausdrücklich zugelassen ist; im allgemeinen Verwaltungsrecht jedoch weiterhin strittig ist, ob eine Entscheidung zu Lasten des Bürgers erfolgen darf²⁰⁷. Wie bereits erörtert, wird die *reformatio in peius* nach herrschender Meinung im allgemeinen Verwaltungsrecht zugelassen. Ein Unterschied zwischen den Rechtszweigen ergibt sich hier nicht.

Ein Unterschied besteht weiterhin über die Form der Bekanntgabe: der Widerspruchsbescheid ist nach Abs. 3 Satz 1 VwGO zuzustellen, die Einspruchsentscheidung ist nach § 366 AO schriftlich oder elektronisch zu erteilen. Eine Zustellung ist im Abgabenrecht nur notwendig, wenn diese gem. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) Nr. 2 zu § 366 AO ausdrücklich angeordnet wird. Ansonsten genügt die einfache Bekanntgabe nach § 122 Abs. 1 und 2 AO, um Wirksamkeit zu entfalten²⁰⁸. Der Widerspruchsbescheid wird nach herrschender Meinung erst durch die Zustellung dem Betroffenen gegenüber wirksam und setzt die Klagefrist gem. § 74 Abs. 1 VwGO in Gang. Erfolgt die Bekanntgabe in einer anderen Form, existiert der Widerspruchsbescheid rechtlich, aber entfaltet keine Wirkungen²⁰⁹. Insofern wird das Rechtsschutzbedürfnis des Widerspruchsführers umfangreicher gewahrt. Gleichzeitig minimiert sich jedoch auch der Verwaltungsaufwand der Behörde, da sie Abweichungen von der Bekanntgabefiktion im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 VwVfG nicht beweisen muss. Im Hinblick darauf werden aber auch die Rechte des Steuerbürgers gewahrt, da im Zweifel die FinBeh bei substantiierten Einwänden des Einspruchsführers den tatsächlichen Zugang beweisen muss²¹⁰.

²⁰⁶ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 53.

²⁰⁷ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 68, Rz. 10.

²⁰⁸ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO § 366, Rz. 47, Stand: 31.03.2017.

²⁰⁹ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 68, Rz. 22.

²¹⁰ Vgl. Ratschow in: Klein, AO § 122, Rz. 61.

8.4 Zulässigkeitsprüfung

8.4.1 Allgemeine Aussagen

8.4.1.1 Einspruchsverfahren

Die Zulässigkeit wird in § 358 AO behandelt. Die Zulässigkeitsprüfung umfasst folgende Punkte: die Statthaftigkeit des Einspruchs, die Beschwer des Einspruchsführers, kein Einspruchsverzicht durch den Einspruchsführer, Beachtung der Einspruchsfrist, der Form des Einspruchs, des Adressaten des Einspruchs sowie die Beteiligten- und Handlungsfähigkeit²¹¹.

8.4.1.2 Widerspruchsverfahren

Im Widerspruchsverfahren werden im Rahmen der Zulässigkeit folgende Punkte abgeprüft: Eröffnung des Verwaltungsrechtsweges, Einlegung bei der zuständigen Behörde, Widerspruch nur gegen abgeschlossene Verfahren im Sinne des § 44a VwGO, Statthaftigkeit des Widerspruchs, Vorliegen der Beteiligten- und Handlungsfähigkeit, ggf. wirksame Vertretung, eingehaltene Form und Frist, Widerspruchsbefugnis und Widerspruchsinteresse des Widerspruchsführers²¹².

Die Rechtsbehelfsverfahren scheinen sich bzgl. der Anforderungen der Zulässigkeitsprüfung erheblich zu unterscheiden. Dies ist jedoch nur bedingt gegeben. Im Folgenden werden daher nur ausgewählte Punkte erläutert; speziell solche, die sich in den Rechtsbehelfsverfahren unterscheiden.

8.4.2 Formerfordernisse

8.4.2.1 Formerfordernisse im Einspruchsverfahren

Regelungen zu den Formerfordernissen finden sich im § 357 Abs. 1 AO. Danach kann der Einspruch schriftlich, elektronisch, per Telegramm oder zur Niederschrift eingelegt werden. Die Form des Einspruchs folgt nicht der Form des VA. Auch der mündliche VA kann nur über die Formen des § 357 Abs. 1 AO angegriffen werden²¹³. Bedeutend ist, dass gem. §357 Abs. 1 Satz 4 AO aus dem Begehren hervorgeht, dass es der Wille des Stpfl. ist, Einspruch einzulegen. Die allgemeinen Prinzipien zur Auslegung von Willenserklärungen (§§ 130, 157 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)) sind heranzuziehen²¹⁴. Einer Unterschrift bedarf es

²¹¹ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, AO Rz. 9, Stand: 26.01.2017.

²¹² Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 79, Rz. 18.

²¹³ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO § 357, Rz. 4, Stand: 31.03.2017.

²¹⁴ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 358, Rz. 8.

nicht. Gem. § 357 Abs. 1 Satz 2 AO genügt es, wenn aus dem Begehren hervorgeht, wer Einspruchsführer ist.²¹⁵ Der außergerichtliche Rechtsbehelf ist entsprechend des Grundsatzes des § 87 Abs. 1 AO in deutscher Sprache zu formulieren²¹⁶.

Die Einlegung in Schriftform bedeutet nach § 126 Abs. 1 BGB, dass der Einspruch vom „Aussteller eigenhändig durch Namensunterschrift oder mittels notariell beglaubigten Handzeichens unterzeichnet“ wird. Die AO mildert dabei das Formerfordernis ab: der Einspruch muss lediglich in einem Schriftstück verkörpert sein. Es bedarf jedoch keiner eigenhändigen Unterschrift oder gar des notariell beglaubigten Handzeichens, um formwirksam zu sein. Somit ist auch die Einlegung des Einspruchs per Telegramm, Fernschreiben oder Telebrief möglich, da diese ebenfalls ohne Unterschrift verfasst werden²¹⁷.

Die elektronische Einlegung des Einspruchs ist nur zulässig, wenn die FinBeh nach § 87 Abs. 1 Satz 1 AO einen entsprechenden Zugang eröffnet, beispielsweise durch Nennung einer E-Mail-Adresse im Bescheid²¹⁸. Grundsätzlich verlangt die elektronische Form gem. § 87a Abs. 3 Satz 2 AO eine qualifizierte elektronische Signatur. Diese ist jedoch entbehrlich, da die Schriftform im Einspruchsverfahren auch keine eigenhändige Unterschrift verlangt²¹⁹. Mithin genügt für die formgerechte Einlegung eine einfache E-Mail oder ein Tele- bzw. Computerfax.

Der Einspruchsführer kann den Rechtsbehelf auch zur Niederschrift einlegen. Diese wird als Unterkategorie der Schriftform angesehen²²⁰. Der Einspruchsführer muss persönlich (oder wirksam vertreten)²²¹ vor Ort anwesend sein. Der Amtsträger hat das ihm gegenüber erklärte zu protokollieren. Eine telefonische Eingebung ist nicht ausreichend. Die Form ist mithin erfüllt, sobald die Niederschrift angefertigt ist²²².

²¹⁵ Vgl. Siegers in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 357, Rz. 16.

²¹⁶ Vgl. Siegers in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 357., Rz. 17.

²¹⁷ Vgl. ebd., Rz. 16 und 26.

²¹⁸ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO § 357, Rz. 6, Stand: 31.03.2017.

²¹⁹ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 358, Rz. 1.

²²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 07.12.1983 - I R 177/79 -, juris, Rz. 18.

²²¹ Vgl. Keß in: Schwarz/, AO § 357, Rz. 12.

²²² Vgl. Siegers in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 357, Rz. 23 und 25.

8.4.2.2 Formerfordernisse im Widerspruchsverfahren

Der Widerspruch ist gem. § 70 Abs. 1 Satz 1 VwGO aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit²²³ schriftlich oder zur Niederschrift zu erklären. Der Widerspruch muss der Behörde zugehen, d. h. der Widerspruchsführer muss wissen und wollen, dass der Widerspruch in den Verfügungsbereich der Behörde eintritt²²⁴. Er muss nicht als solcher titulierte sein. An den Inhalt werden keine Anforderungen gestellt. Es muss lediglich erkennbar sein, dass der Beschwerde eine Überprüfung des VA wünscht²²⁵. Der Rechtsbehelf ist grundsätzlich in deutscher Sprache (als Amtssprache nach §23 VwVfG) zu verfassen²²⁶.

Die schriftliche Einlegung des Widerspruchs verlangt eine körperliche Widerspruchsschrift, die grundsätzlich eigenhändig vom Widerspruchsführer oder dessen Vertreter zu unterzeichnen ist²²⁷. § 126 BGB ist nicht anzuwenden, da auf diesen nicht ausdrücklich verwiesen wird²²⁸. Zweck des § 70 Abs. 1 Satz 1 VwGO ist den Absender eindeutig zu identifizieren. Zudem muss sicher sein, dass die vorliegende Widerspruchsschrift kein Entwurf ist, sondern eine tatsächlich abgegebene Willenserklärung vorliegt. Es muss ausgeschlossen werden können, dass ein unbefugter Dritter den Widerspruch erhoben hat²²⁹. Die eigenhändige Unterschrift ist nicht mehr zwingend erforderlich. Aus diesem Grund ist auch die Einlegung mittels Telegramm²³⁰ und Telefax zulässig, sofern letzteres im Original handschriftlich unterzeichnet wurde²³¹. Auch das Computerfax wird als formwährend erachtet, da es beim Empfänger ausgedruckt und damit verkörpert wird. Die eigenhändige Unterschrift ist bei dieser Übertragungsform nicht möglich und nötig, wenn der Widerspruchsführer aus dieser einwandfrei hervorgeht²³².

Im Gegensatz dazu, ist die Einlegung des Einspruchs per einfacher E-Mail nicht möglich, da ohne Mitwirkung des Urhebers keine Urkunde beim Empfänger hergestellt werden kann und mithin keine Verkörperung stattfindet²³³. Die Einlegung

²²³ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 70, Rz. 2.

²²⁴ Vgl. Dolde/Porsch in: Schoch/ Schneider/ Bier, VwGO § 70, Rz. 25.

²²⁵ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 70, Rz. 5.

²²⁶ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 70, Rz. 14.

²²⁷ Vgl. ebd., Rz. 5.

²²⁸ Vgl. ebd., Rz 3

²²⁹ Vgl. BVerwGE, Urteil vom 17.10. 1968 – II C 112.65 -, juris, Rz. 16.

²³⁰ Vgl. Dolde/Porsch, in: Schoch/ Schneider/ Bier, VwGO, § 70 Rz. 5 f.

²³¹ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 70, Rz. 10.

²³² Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 70, Rz. 5.

²³³ Vgl. Dolde/Porsch in: Schoch/ Schneider/ Bier, VwGO, § 70 Rz. 6b.

auf elektronischem Wege ist jedoch grundsätzlich zulässig, sofern die Behörde einerseits den Zugang gem. § 3a Abs. 1 VwVfG eröffnet und andererseits die E-Mail gem. § 3a Abs. 2 Satz 2 VwVfG mit qualifizierter elektronischer Signatur versehen ist. Dadurch wird eine Gleichstellung mit der Schriftform erreicht. Die elektronische Einlegung als solche ist von § 70 nicht erfasst²³⁴. Möglich ist auch ein eigenhändig unterschriebenes Schriftstück als eingescanntes PDF-Dateianhang anzufügen und die E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur zu versenden²³⁵.

Des Weiteren ist auch die Einlegung zur Niederschrift möglich. Dieser Form ist genügt, wenn der Widerspruch zu Protokoll genommen, vorgelesen und genehmigt wird. Voraussetzung ist, dass der Widerspruchsführer oder dessen Vertreter anwesend ist. Daher ist eine telefonische Äußerung nicht formerfüllend²³⁶.

8.4.2.3 Gegenüberstellung

Vergleichend betrachtet werden an den Widerspruch strengere Voraussetzungen gestellt als an den Einspruch. Für letzteren genügt es nach § 357 Abs. 1 Satz 2 AO, dass hervorgeht, wer Einspruchsführer ist. Einer Unterschrift bedarf es bei keiner der zulässigen Formen. Der Widerspruch muss auch nicht zwingend eine Unterschrift enthalten, sofern er per Brief, Computerfax, zur Niederschrift oder als Telegramm eingelegt wird. Das Telefax und ein eingescannter Widerspruch bedürfen jedoch weiterhin des Handzeichens. Der größte Unterschied ergibt sich im Hinblick auf die elektronische Form. Der Widerspruch bedarf einer qualifizierten elektronischen Signatur, der Einspruch nicht.

Für die unterschiedliche Rechtsauffassung bzgl. der Formerfordernisse gilt erneut das Argument des Massenverfahrens: durch die Häufung der Fälle unterlaufen den Amtsträgern schneller materielle Fehler. Der Einspruch ohne Unterschrift ist für den Beschwerden unkomplizierter einzulegen. Der Mangel des VA kann schnellstmöglich beseitigt werden und dem Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerden wird rasch genügt. Obwohl das Besteuerungsverfahren erhöhte Mitwirkungspflichten an den Stpfl. fordert und damit grundsätzlich höhere Anforderungen als an den Bürger im allgemeinen Verwaltungsrecht gestellt werden, genügt das Abgaberecht sich jedoch damit, dass aus dem Rechtsbehelf hervorgeht, wer gegen den Bescheid Einspruch eingelegt hat. Weiterhin gelten die

²³⁴ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 70, Rz. 6.

²³⁵ Vgl. Dolde/Porsch in: Schoch/ Schneider/ Bier, VwGO § 70, Rz. 6c.

²³⁶ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 70, Rz. 15.

Formerfordernisse der AO auch für Sonstige Steuer-VA, die denen des allgemeinen Verwaltungsrechts in der Charakteristik ähneln. Insgesamt wird der Einspruchsführer im Gegensatz zum Widerspruchsführer begünstigt. Im Zuge der Verwaltungsvereinfachung sollte überdacht werden, ob der Widerspruch tatsächlich immer eine Unterschrift benötigt, oder es nicht doch ausreichend ist, dass der Widerspruchsführer hervorgeht. Eine Angleichung an das Steuerrecht, ist wünschenswert, da es für mehr Rechtssicherheit und -frieden sorgt, wenn in beiden Verwaltungszweigen das Recht gleich ausgelegt wird. Um im Interesse des Rechtsschutzbedürfnisses des Bürgers zu entscheiden, sollten die Formerfordernisse so niedrig wie möglich gehalten werden.

8.4.3 Frist

8.4.3.1 Einspruchsverfahren

Die Einspruchsfrist beträgt bei Bekanntgabe des VA mit ordnungsgemäßer Rechtsbehelfsbelehrung im Sinne des § 356 AO einen Monat gem. § 355 Abs. 1 Satz 1 AO²³⁷. Entscheidend für den Fristbeginn ist die wirksame Bekanntgabe nach §§ 122 und 124 AO. Nach § 108 Abs. 1 AO sind für die Fristberechnung die §§ 187 bis 193 BGB anzuwenden.

Eine wirksame Bekanntgabe nach § 124 Abs. 1 AO der Behörde liegt vor, wenn der VA gewollt dem richtigen Adressaten²³⁸ zugeht und dieser den Inhalt sicher zur Kenntnis nehmen kann²³⁹. Die Bekanntgabe schriftlicher VA ist an keine Form gebunden. Sie darf jedoch nicht mündlich oder durch Zeichen erfolgen²⁴⁰.

Hauptaugenmerk dieser Diplomarbeit liegt auf der Bekanntgabe mittels einfachem Brief im Inland im Sinne des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Danach gilt ein Brief, der im Inland übermittelt wird, grundsätzlich am dritten Tag nach dessen Aufgabe als bekannt gegeben. Es handelt sich hierbei um eine Zugangsfiktion, da der frühere Zugang des VA (vor dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post) für die Fristberechnung unbeachtlich ist bzw. einen späteren Zugang nicht ausgeschlossen wird²⁴¹. Entscheidend für die Bekanntgabe ist der Tag, der sich durch die Vorschriften der AO und des BGB errechnet. Geht der VA dem Adressaten später zu, muss er dies substantiiert belegen und Zweifel an der Zugangsvermutung

²³⁷ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 355, Rz. 16, Stand: 15.06.2009.

²³⁸ Vgl. Werth in: Kühn/von Wedelstädt, AO § 122, Rz. 4.

²³⁹ Vgl. Ratschow in: Klein, AO § 122, Rz. 5.

²⁴⁰ Vgl. Frotscher in: Schwarz/Pahlke, AO § 122, Rz. 112, Stand: 29.08.2017.

²⁴¹ Vgl. ebd., Rz. 113, Stand: 29.08.2017.

etablieren²⁴². Die Beweislast für den rechtzeitigen Zugang liegt dann bei der Fin-
Beh. Ein bloßes Abstreiten des pünktlichen Zugangs ist nicht ausreichend²⁴³.

Die Drei-Tage-Regelung aus § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO wird als Frist verstanden, d.
h., dass sich das Ende der Drei-Tages-Fiktion und damit die Bekanntgabe gem. §
108 Abs. 3 AO auf den nächsten Werktag verschiebt, sofern es auf einen Sams-
tag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt²⁴⁴.

Der Fristbeginn für die Einspruchsfrist ist gem. § 187 Abs. 1 Satz 1 BGB in Ver-
bindung mit § 108 Abs. 1 AO der Tag nach der Bekanntgabe um 0.00 Uhr (Be-
rechnung nach vollen Tagen)²⁴⁵. Die Bekanntgabe ist ein Ereignis²⁴⁶. Die Ein-
spruchsfrist ist folglich eine Ereignisfrist. Das Fristende ist sodann einen Monat
nach Fristbeginn um 24.00 Uhr. Es entspricht damit zahlenmäßig dem Tag des
ursprünglichen Ereignisses²⁴⁷. Ist dieser Tag ein Samstag, Sonntag oder gesetz-
licher Feiertag, fällt das Fristende wie schon bei der Drei-Tages-Regelung gem. §
108 Abs. 3 AO auf den nächsten Werktag.

8.4.3.2 Widerspruchsverfahren

Die Widerspruchsfrist dauert gem. § 70 Abs. 1 Satz 1 VwGO einen Monat an,
sofern eine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung nach § 70 Abs. 2 in Ver-
bindung mit § 58 VwGO erfolgt ist. Fristbeginn ist mit wirksamer Bekanntgabe im
Sinne der §§ 41 und 43 VwVfG erreicht²⁴⁸. Die Fristberechnung erfolgt gem. § 31
Abs. 1 VwVfG grundsätzlich nach den Grundsätzen des BGB²⁴⁹.

Bekanntgabe bedeutet allgemein, dass die entsprechende Information dem Emp-
fänger mit Wissen und Wollen der Behörde zugeht²⁵⁰. Die Bekanntgabe ist an
keine Form gebunden. Sie kann schriftlich, mündlich, elektronisch oder öffentlich
erfolgen. Auch die Zustellung nach VwZG wird berücksichtigt²⁵¹.

²⁴² Vgl. BFH, Urteil vom 17.06.1997 – IX R 79/95 -, juris, Rz. 6.

²⁴³ Vgl. Ratschow in: Klein, AO § 122, Rz. 58.

²⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 14.10.2003 – IX R 68/98-, juris, Rz. 8.

²⁴⁵ Vgl. Maier-Reimer in: Erman, BGB – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln,
3. Auflage 2011, § 187 BGB, Rz. 1.

²⁴⁶ Vgl. Dumke in: Schwarz/Pahlke, AO § 355, Rz. 21, Stand: 15.06.2009.

²⁴⁷ Vgl. Ellenberger, Jürgen in: Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch – Kommentar, Verlag
C.H.Beck oHG, München, 77. Auflage 2018, § 188 BGB, Rz. 2.

²⁴⁸ Vgl. Kastner in in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 70, Rz. 10.

²⁴⁹ Vgl. Dolde/Porsch, in: Schoch/ Schneider/ Bier, VwGO, § 70, Rz. 15.

²⁵⁰ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 70, Rz. 6b.

²⁵¹ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 41, Rz. 9.

Im Folgenden wird nur die Bekanntgabe mittels einfachem Brief im Inland im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 VwVfG näher erörtert. Danach gilt ein schriftlicher Bescheid, der im Inland per Post übermittelt wird, am dritten Tag nach Aufgabe bei ebendieser als bekanntgegeben, d. h., dass der Zugang des VA innerhalb von drei Tagen nach Aufgabe zur Post vermutet wird (Drei-Tages-Fiktion)²⁵². Die Behörde nimmt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung an²⁵³, dass innerhalb der drei-Tages-Frist der VA in den Machtbereich des Empfängers gelangt und dieser den Inhalt zur Kenntnis nehmen konnte²⁵⁴. Ein früherer Zugang ist für die Fristberechnung unbeachtlich²⁵⁵. Bei späterem Zugang liegt die Beweislast grundsätzlich bei der Behörde, wenn der Widerspruchsführer überzeugend geltend macht, dass er die Sendung nicht oder später erhalten hat²⁵⁶.

Eine Verlängerung der drei-Tages-Fiktion nach § 31 Abs. 3 in Verbindung mit § 193 BGB, weil das Ende des Zeitraums auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt ist nach herrschender Meinung nicht möglich²⁵⁷. Damit wird für die Bekanntgabe immer der dritte Tag nach der Postaufgabe angenommen.

Die Widerspruchsfrist beginnt gem. § 187 Abs. 1 Satz 1 BGB in Verbindung mit § 31 Abs. 1 VwVfG und § 79 VwVfG einen Tag nach der Bekanntgabe um 0.00 Uhr²⁵⁸. Die Bekanntgabe ist ein maßgeblicher tatsächlicher Umstand. Sie wird mithin als Ereignis charakterisiert²⁵⁹. Die Widerspruchsfrist ist folglich eine Ereignisfrist. Das Fristende ist sodann einen Monat nach Fristbeginn um 24.00 Uhr. Es entspricht damit dem Tag des ursprünglichen Ereignisses²⁶⁰. Ist dieser Tag ein Samstag, Sonntag oder gesetzlicher Feiertag, fällt das Fristende gem. § 31 Abs. 2 VwVfG auf den nächsten Werktag.

8.4.3.3 Gegenüberstellung

Die Einspruchs- und Widerspruchsfrist beträgt jeweils bei ordnungsgemäß erfolgter Rechtsbehelfsbelehrung einen Monat. Trotzdem kann durch die unterschiedliche Fristberechnung der Einspruchsführer von einer längeren Frist profitieren.

²⁵² Vgl. Stelkens in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 41, Rz. 119.

²⁵³ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 41, Rz. 38.

²⁵⁴ Vgl. Stelkens in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 41, Rz. 119.

²⁵⁵ Vgl. Schwarz in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwVfG § 41, Rz. 27.

²⁵⁶ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 41, Rz. 43.

²⁵⁷ Vgl. Schwarz in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwVfG § 41, Rz. 27.

²⁵⁸ Vgl. Maier-Reimer in: Erman, BGB §187, Rz. 1.

²⁵⁹ Vgl. Becker in Herberger/ Martinek u. a., juris-PK-BGB, 8. Aufl. 2017, §187, Rz. 5.

²⁶⁰ Vgl. Ellenberger in Palandt, BGB, § 188 BGB Rz. 2.

Der essentielle Unterschied zwischen der VwGO und der AO besteht in der Behandlung der Drei-Tages-Regelung. Die VwGO versteht diese als Fiktion: der Zugang des VA wird fingiert, auch wenn das Fristende auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag fällt, an dem keine Post zugestellt wird. Die AO versteht die Regelung als Frist und verlängert das Ende mithin, wenn dieses auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt. Der BFH begründet diese Rechtsauffassung unter anderem damit, dass dem Zweck des steuerrechtlichen Massenverfahrens mit der Einstufung als Frist Rechnung getragen wird, da die Bekanntgabe praxisnäher, streitschlichtender, rechtssicherer und mit weniger Verwaltungsaufwand herbeizuführen ist, als mit der Einstufung als Fiktion oder Termin²⁶¹. Weiterhin würden sich die Fälle mehren, die einen späteren Zugang beim Empfänger beanspruchen. Die Aufgabe zur Post ist jedoch kein Anscheinsbeweis. FinBeh wäre im Zuge des Masseverfahrens auch noch damit beschäftigt, die Beweislast für den tatsächlichen Zugang zu führen²⁶². Zudem sei Art. 19 Abs. 4 GG, der die Rechtsweggarantie garantiert, so auszulegen, dass im Zweifel „der Zugang zu den Gerichten eröffnet wird“²⁶³. Des Weiteren führt der BFH aus, dass im Zuge der Reformierung der AO 1977 nicht mehr nach Fristarten unterschieden wird und die Drei-Tage-Regelung nach nunmehr geltenden Recht unter den Fristenbegriff nach BGB subsumiert werden muss²⁶⁴.

Auch § 31 Abs. 3 VwVfG kennt die Regelung, dass das Ende einer Frist sich auf den nächsten Werktag verschiebt, sofern es auf einen Sonnabend, Sonntag oder Feiertag fällt. Diese ist jedoch nach herrschender Meinung nicht auf die Drei-Tages-Fiktion anzuwenden²⁶⁵. Allerdings wurde im allgemeinen Verfahrensrecht noch kein höchstrichterliches Urteil gefällt. Der Bayerische Verwaltungsgerichtshof hat in dieser Sache bereits Recht gesprochen²⁶⁶. Er stellt auf die Zustellung ab und stuft diese als Termin ein, da an einem rechtserheblichen Datum (Zeitpunkt der Bekanntgabe) eine Rechtswirkung, die Bekanntgabe selbst, eintritt. Dass der Zustellungszeitpunkt erst nach Ablauf von drei Tagen eintritt, also nach einem Ablauf eines abgegrenzten und bestimmaren Zeitraums, sei nicht ausreichend um die Drei-Tages-Fiktion als Frist einzustufen. Das Gericht definiert die Frist als eine Zeitspanne, in der Leistungen erbracht werden oder Handlungen vorge-

²⁶¹ Vgl. BFH, Urteil vom 14.10.2003 – IX R 68/98 -, juris, Rz. 20.

²⁶² Vgl. ebd., Rz. 22.

²⁶³ ebd., Rz. 21.

²⁶⁴ Vgl. ebd., Rz. 11 f.

²⁶⁵ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 41, Rz. 42.

²⁶⁶ Vgl. Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 23.07.1990 – Gr S 1/90 – 19 B 88.185 -, juris.

nommen werden sollen oder können. Dies sei aber bei der Drei-Tages-Fiktion nicht der Fall²⁶⁷. Es kommt lediglich auf den Ablauf der drei Tage an.

Grund für die unterschiedliche Beurteilung des gleichen Sachverhalts (Ermittlung des Bekanntgabezeitpunktes nach Aufgabe zur Post) ist die nicht eindeutig geklärte Definition einer Frist. Der BFH und der Bayrische Verwaltungsgerichtshof charakterisieren die Frist unterschiedlich und gelangen daher zu verschiedenen Auslegungen der identischen Rechtsnormen. Diese Ungleichberechtigung ist nicht nachvollziehbar.

Die Literatur definiert die Frist als abgegrenzten und mithin bestimmbareren Zeitraum, der den Zweck verfolgt, Recht zu begründen oder zu beseitigen bzw. um einen Zeitraum abzustecken, in dem eine Leistung erbracht werden muss. Termin gilt als exakter Zeitpunkt, an dem sich Rechtswirkungen entfalten²⁶⁸. Die Bekanntgabe ist unzweifelhaft als Termin zu charakterisieren. Jedoch tritt diese erst nach einem bestimmten abgegrenzten Zeitraum von drei Tagen ein. In dieser Zeit kann die Behörde ihren Bekanntgabewillen im Abgabenrecht aufheben²⁶⁹ bzw. im allgemeinen Verfahrensrecht widerrufen²⁷⁰. Somit kann innerhalb dieser Frist eine Handlung bzw. Leistung zumindest vorgenommen werden. Die Charakterisierung der Drei-Tages-Fiktion als Frist kann unabhängig davon, ob ein Massenverfahren oder anderes Verwaltungsverfahren zu entscheiden ist, gefolgt werden. Dies bringt zudem mehr Rechtssicherheit, da der Betroffene bei tatsächlich späterem Zugang nach einem Wochenende oder Feiertag diesen nicht extra anzeigen muss. Zugleich wird der Behörde Arbeitsbelastung genommen, da sie einen früheren (fingierten) Zugang nicht beweisen muss.

9 Kosten des Verfahrens

9.1 Einspruch

9.1.1 Allgemeines

Das Einspruchsverfahren ist grundsätzlich kostenfrei. Noch in der RAO war es kostenpflichtig.²⁷¹ Die derzeitige Kostenfreiheit bedeutet, dass die FinBeh einerseits und der Einspruchsführer andererseits jeweils die eigenen Kosten tragen,

²⁶⁷ Vgl. Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 23.07.1990 – Gr S 1/90 – 19 B 88.185 -, juris, Rz. 17.

²⁶⁸ Vgl. Ellenberger in: Palandt, BGB § 186, Rz. 3 f.

²⁶⁹ Vgl. Ratschow in: Klein, AO § 122, Rz. 9.

²⁷⁰ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 41, Rz. 7a.

²⁷¹ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO vor §§ 347 ff, Rz. 4.

ein Ausgleich von Gebühren und Auslagen erfolgt von keinem der beiden Beteiligten. Der Einspruchsführer bekommt somit seine Kosten auch bei einem erfolgreichen Einspruch (Vollabhilfe) nicht erstattet²⁷². Ziel sei es die FinBeh und den Einspruchsführer gleich zu behandeln²⁷³. Ausnahmen bzgl. der Kostenfreiheit gibt es einerseits hinsichtlich des erfolgreichen Einspruchs gegen die Kindergeldfestsetzung nach § 77 Abs. 1 EStG und andererseits nach § 139 FGO. Dieser lässt die Erstattung der Kosten für einen Bevollmächtigten oder Beistand des Einspruchsführers für das erfolglose Vorverfahren zu, sofern die anschließende Klage Erfolg hatte (§ 139 Abs. 1 FGO) und das Gericht die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für notwendig hält (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO)²⁷⁴. Dies ist der Fall, wenn es dem Einspruchsführer „mit Rücksicht auf seine persönlichen Verhältnisse oder die Schwierigkeit des Streitfalles“²⁷⁵ nicht zuzumuten war, sich im Einspruchsverfahren selbst zu vertreten. Eine analoge Anwendung des § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO, wird für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren verneint²⁷⁶.

9.1.2 Erstattung über Amtspflichtverletzung

Auch wenn das Einspruchsverfahren kostenfrei ist, kann der Einspruchsführer seine Aufwendungen über den Schadensersatzanspruch wegen Amtspflichtverletzung (Art. 34 GG in Verbindung mit § 839 BGB) ersetzt bekommen²⁷⁷, sofern der Amtsträger schuldhaft seine Amtspflicht verletzt hat und daraus ein Schaden resultierte, der durch den Einspruch angefochten wurde²⁷⁸. §839 BGB erzeugt die Eigenverantwortlichkeit des Amtsträgers im Rahmen seines dienstlichen Handelns. Jedoch erfolgt ein Zusammenspiel zwischen Art. 34 GG und § 839 BGB. Damit muss sich grundsätzlich nicht der Amtsträger selbst sondern der Dienstherr verantwortlich zeigen²⁷⁹. Im Innenverhältnis ist ein Rückgriff auf den Amtsträger, der eine Amtspflicht verletzt hat nach § 32 AO gegeben²⁸⁰.

²⁷² Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, Rz. 24, Stand: 26.01.2017.

²⁷³ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO vor §§ 347 ff, Rz. 4

²⁷⁴ Vgl. Keß in: Schwarz/Pahlke, AO vor §§ 347–368, Rz. 25 f., Stand: 26.01.2017.

²⁷⁵ Vgl. BFH, Beschluss vom 29.03.1973 - IV B 89/70-, Haufeindex 70191, S. 2.

²⁷⁶ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 367, Rz. 25.

²⁷⁷ Vgl. Bilsdorfer/Morsch/Schwarz, Handbuch des steuerlichen Einspruchsverfahren, S. 209.

²⁷⁸ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 26.

²⁷⁹ Vgl. Hecker in: Erman, BGB §839, Rz. 1.

²⁸⁰ Vgl. Alber in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO §32, Rz. 3.

Eine Amtspflichtverletzung liegt vor, wenn der Amtsträger entgegen seiner persönlichen Verhaltenspflicht sein Amt ausübt²⁸¹ und mithin rechtswidrig, also gegen Gesetz und Recht, handelt²⁸².

Verschulden liegt vor, wenn die Amtspflichtverletzung vorsätzlich oder fahrlässig herbeigeführt wurde²⁸³. Der Amtsträger handelt vorsätzlich, wenn er bewusst gesetzeswidrige Entscheidungen trifft und damit eine mögliche Verletzung seiner Pflichten billigt²⁸⁴. Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn ein aufmerksamer durchschnittlich ausgebildeter Amtsträger seine Entscheidung als Verletzung seiner Amtspflicht wahrgenommen hätte²⁸⁵.

Die verschuldete Amtspflichtverletzung muss ursächlich für den Schaden sein, d. h. bei korrektem Verhalten, wäre der Schaden umgangen worden²⁸⁶. Schäden sind alle vermögendlichen und nicht-vermögendlichen Nachteile hinsichtlich rechtlich geschützter Güter²⁸⁷. Im Fall des Schadens, hervorgerufen durch eine Amtspflichtverletzung, beschränkt sich der Schadenersatz auf Geldleistungen²⁸⁸.

Die Amtspflichtverletzung ist insbesondere anzunehmen bei Fehlern in der Sachverhaltsermittlung (Schätzung), Anwendungsfehler bzgl. der Rechts- und Ermessensauslegung²⁸⁹ oder Nichtbeachtung von Verfahrensvorschriften²⁹⁰. Der Betroffene muss den Schaden über den Einspruch anzeigen und versuchen, abzuwenden²⁹¹. Sofern der Schaden tatsächlich aus einer Amtspflichtverletzung hervorgerufen wurde, sind dem Beschwerden die Kosten im Zusammenhang mit dem Einspruch zu ersetzen²⁹². Jedoch wird auch das Mitverschulden des Einspruchsführers auf die Ansprüche aus der Amtshaftung angerechnet²⁹³.

Der Einspruchsführer hat somit eine Möglichkeit, sich die Kosten des Einspruchsverfahrens erstatten zu lassen. Jedoch ist dies nur in engen Grenzen

²⁸¹ Vgl. Hecker in: Erman, BGB §839, Rz. 41.

²⁸² Vgl. Sprau in: Palandt, BGB § 839, Rz. 32.

²⁸³ Vgl. Hecker in: Erman, BGB §839, Rz. 58.

²⁸⁴ Vgl. Staudinger in: Schulze/Dörner/Ebert/Hoeren/Kemper/Saenger/Scheuch/ Schreiber/Schulte-Nölke/ Stadunger/Wiese, Bürgerliches Gesetzbuch – Handkommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden – Baden, 9. Auflage 2017, Rz. 22 zu § 839 BGB.

²⁸⁵ Vgl. Sprau in: Palandt, BGB § 839, Rz. 52.

²⁸⁶ Vgl. Hecker in: Erman, BGB §839, Rz. 57.

²⁸⁷ Vgl. Schulze in: Schulze/Dörner/u. w., BGB vor §§ 249 – 253, Rz. 5.

²⁸⁸ Vgl. Hecker in: Erman, BGB §839, Rz. 8.

²⁸⁹ Vgl. Rüsken in: Klein, AO § 32, Rz. 7a.

²⁹⁰ Vgl. Sprau in: Palandt, BGB § 839, Rz. 33.

²⁹¹ Vgl. Rüsken in: Klein, AO § 32, Rz. 7b.

²⁹² Vgl. ebd., Rz. 9.

²⁹³ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 26.

möglich. Ein pauschaler Anspruch auf Kostenerstattung bei erfolgreich geführtem Einspruch besteht nicht.

9.2 Widerspruch

9.2.1 Voraussetzungen

Im Gegensatz zum Einspruchsverfahren ist das Widerspruchsverfahren nach §§ 72 und 73 Abs. 3 Satz 3 VwGO kostenpflichtig. Daraus erwächst für die Beteiligten ein Kostenerstattungsanspruch, welcher in § 80 VwVfG inhaltlich ausgestaltet wurde²⁹⁴. Die §§ 72 bzw. 73 Abs. 3 Satz 3 VwGO setzen die Durchführung des Vorverfahrens und eine Entscheidung über den Widerspruch voraus²⁹⁵. Nicht gedeckt ist daher mangels Entscheidung über den Rechtsbehelf eine sonstige Erledigung, z. B. die Rücknahme des Widerspruchs oder der Vergleich²⁹⁶.

Die Kostenentscheidung ist ein selbständiger VA im Widerspruchsbescheid²⁹⁷. Die Kostenentscheidung folgt der Entscheidung in der Hauptsache²⁹⁸. Dies bedeutet, dass bei erfolgreichem Widerspruch (Abhilfe), die Ausgangsbehörde dem Widerspruchsführer seine Kosten im Sinne des § 80 Abs. 1 Satz VwVfG zu erstatten hat²⁹⁹. Bei erfolglosem Widerspruch ist der Widerspruchsführer gem. § 80 Abs. 1 Satz 3 VwVfG gegenüber der Ausgangsbehörde erstattungspflichtig³⁰⁰. Werden lediglich Form- und Verfahrensfehler im Widerspruchsverfahren geheilt (§ 45 VwVfG), jedoch keine neue Entscheidung in der Sache getroffen, steht dem Widerspruchsführer gem. § 80 Abs. 1 Satz 2 VwVfG trotzdem eine Erstattung zu³⁰¹. Sofern die Hauptsache wegen einer Klage beim Verwaltungsgericht anhängig ist, entfaltet diese auch bzgl. der Kostenentscheidung aufschiebende Wirkung nach § 80 Abs. 1 Satz 1 VwGO³⁰². Das Gericht entscheidet sodann erneut über die Kosten des Vorverfahrens. Grundlage hierfür ist dann § 162 VwGO³⁰³.

²⁹⁴ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwVfG § 80, Rz. 1.

²⁹⁵ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 2.

²⁹⁶ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 18.

²⁹⁷ Vgl. Geis in: Sodan/Ziekow, VwGO § 73, Rz. 40.

²⁹⁸ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 25.

²⁹⁹ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwVfG § 80, Rz. 12.

³⁰⁰ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 31.

³⁰¹ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 37.

³⁰² Vgl. Weides, *Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren*, S 315.

³⁰³ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 4.

9.2.2 Stufen der Entscheidung

Die Kosten im Vorverfahren sind zweigliedrig zu ermitteln: zuerst wird die Kostengrund- bzw. Kostenlastentscheidung getroffen. Diese erfolgt auf Grundlage des § 72 VwGO (Erledigung durch die Abhilfebehörde) bzw. auf Grundlage des § 73 Abs. 3 Satz 3 VwGO (Erledigung durch die Widerspruchsbehörde)³⁰⁴. Zu entscheiden ist, wer mit den Kosten belastet wird³⁰⁵. Gleichzeitig ergeht die Entscheidung, ob gem. § 80 Abs. 3 Satz 2 VwVfG die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten notwendig war und diese Kosten entsprechend erstattet werden müssen. Alsdann trifft die Behörde gem. § 80 Abs. 3 Satz 1 VwVfG auf Antrag³⁰⁶ im zweiten Schritt die Kostenfestsetzungsentscheidung³⁰⁷, d. h. die präzise Höhe der Kosten wird festgelegt³⁰⁸. Die Entscheidung über die Kostenlast und über die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten sind im Abhilfe- bzw. Widerspruchsbescheid zu tenorieren³⁰⁹. Zuständig für die Kostenentscheidung ist im Abhilfverfahren die Abhilfebehörde und bei Erlass einer Widerspruchsentscheidung die Widerspruchsbehörde³¹⁰. Im Fall der Teilabhilfe entscheidet ebenfalls die Widerspruchsbehörde³¹¹. Sowohl die Kostenlast- als auch die Kostenfestsetzungsentscheidung sind VA, welche gesondert anfechtbar sind³¹². Wird die Sachentscheidung des Widerspruchs angefochten, umfasst dies auch die Kostenfestsetzung³¹³.

9.2.3 Hinzuziehung eines Bevollmächtigten

Die Kostenlastentscheidung enthält auch die Entscheidung, ob Kosten für die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten notwendig waren (§ 80 Abs. 2 VwVfG). Dies ist keine Ermessensentscheidung, sondern eine gebundene Entscheidung³¹⁴.

Bevollmächtigte im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 VwVfG³¹⁵. Dies sind vordergründig Rechtsanwälte³¹⁶. Maßstab für die Be-

³⁰⁴ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 7.

³⁰⁵ Vgl. Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO § 73, Rz. 15.

³⁰⁶ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwVfG § 80, Rz. 21.

³⁰⁷ Vgl. ebd., Rz 3.

³⁰⁸ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz 2.

³⁰⁹ Vgl. Ahrens in: Brandt/Sachs (Hrsg.), Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess Teil G, Rz. 60.

³¹⁰ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80 Rz. 2.

³¹¹ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz 1.

³¹² Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 9.

³¹³ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwVfG § 80, Rz. 30.

³¹⁴ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 39.

³¹⁵ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 78.

urteilung der Notwendigkeit ist, „ob sich ein vernünftiger Bürger mit gleichem Bildungs- und Erfahrungsstand eines [...] Bevollmächtigten bedient hätte“³¹⁷, d. h. als notwendig wird die Hinzuziehung erachtet, sofern von dem Beteiligten wegen seiner persönlichen Verhältnisse und der Komplexität der Sach- und Rechtslage nicht verlangt werden kann, das Widerspruchsverfahren selbst zu bestreiten³¹⁸.

Strittig ist, ob die Hinzuziehung nur bei einer undurchsichtigen und allseitig umfassenden Sach- und Rechtslage notwendig ist. Das Bundesverwaltungsgericht sieht die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten als Ausnahme an³¹⁹, da die Verwaltung gem. Art. 20 Abs. 3 GG an Recht und Gesetz gebunden ist und Zweck des Widerspruchsverfahrens die Selbstkontrolle der Administration ist³²⁰. Zudem ist die Verwaltung ggf. im Anschluss der gerichtlichen Begutachtung unterworfen. Die direkte Unterredung zwischen Behörde und Widerspruchsführer wird im Vorverfahren als zweckmäßiger erachtet³²¹. Gegen diese Annahme der Ausnahme spricht, dass der Widerspruchsführer und die Behörde bzgl. des Sach- und Rechtsverständes gleichwertig aufgestellt sein sollten. Denn nur so ist es dem Widerspruchsführer möglich, seine Rechte allumfassend zu wahren und seinem Rechtsschutzbedürfnis zu genügen³²². Zudem ist auch aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableitbar, dass die Hinzuziehung nur ausnahmsweise erfolgen sollte³²³. Dieser Auffassung sollte in Anbetracht rechtsstaatlichen Handelns gefolgt werden. Die Versagung der Hinzuziehung sollte mithin die Ausnahme bilden.

9.2.4 Erstattungsfähige Kosten

Fraglich ist, welche Kosten erstattungsfähig sind. Um diese Frage zu beantworten, muss vorerst die Definition der Kosten geklärt werden. Einerseits entstehen dem Widerspruchsführer und der Ausgangsbehörde Kosten für die Rechtsverfolgung und -verteidigung. Andererseits entstehen der Widerspruchsbehörde Aufwendungen für die Durchführung des Widerspruchsverfahren (Verwaltungskosten in Form von Auslagen sowie Gebühren)³²⁴. Letztere sind nicht von § 80 VwVfG erfasst, sondern vom Verwaltungskostenrecht. Sie sind jedoch vom Widerspruchsführer als sogenannte Widerspruchsgebühr zu entrichten, sofern eine

³¹⁶ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 35.

³¹⁷ BVerwG, Beschluss vom 08.12.2009 – 1 WB 61/09 -, juris, Rz. 18.

³¹⁸ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 81.

³¹⁹ Vgl. BVerwG, Beschluss vom 13.02.1987 – 8 C 35/85-, juris, Rz. 10.

³²⁰ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwVfG § 80 Rz. 19.

³²¹ Vgl. BVerwG, Beschluss vom 13.02.1987 – 8 C 35/85-, juris, Rz. 10.

³²² Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 81.

³²³ Vgl. BVerwG, Beschluss vom 08.12.2009 – 1 WB 61/09 -, juris, Rz. 18.

³²⁴ Vgl. Ahrens in: Brandt/Sachs (Hrsg.), Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess Teil G, Rz. 22.

gesetzliche Grundlage besteht³²⁵. Diese gesetzliche Ermächtigung ergibt sich aus § 79 VwVfG in Verbindung mit etwaigen Spezialgesetzen des Bundes oder der Länder³²⁶.

Welche Kosten der Beteiligten (Widerspruchsführer und Ausgangsbehörde) erstattungsfähig sind, wird im Kostenfestsetzungsverfahren³²⁷ entschieden. Sie werden erstattet, wenn sie zweckentsprechend, mithin erforderlich im Sinne des § 162 VwGO waren (§ 80 Abs. 1 Satz 1 und 3 VwVfG)³²⁸. Dies ist nicht an subjektiven Maßstäben zu messen, sondern danach, ob ein verständiger Dritter, der „bemüht ist, die Kosten so niedrig wie möglich zu halten“³²⁹, seine Interessen gleichartig wahrgenommen hätte“. Gemeint ist, dass die Aufwendungen nach „allgemeiner Verkehrsauffassung sachgemäß erscheinen“³³⁰ müssen. Es gilt der „Verbilligungsgrundsatz“³³¹, wonach die Beteiligten die Kosten so gering wie möglich halten müssen³³². Zu entscheiden ist ex-ante, d. h. im Zeitpunkt des Entstehens der Aufwendungen und nicht im Zeitpunkt des Erlasses des Widerspruchs- oder Abhilfebescheides³³³. Es ist unbeachtlich, wenn sich nachträglich erweist, dass die Aufwendungen unnötig waren³³⁴. Die Aufwendungen müssen tatsächlich entstanden und „quantifizierbar“³³⁵ sein. Somit sind bspw. Zeitverlust und Aufwendungen für die eigenen Mühen sowohl des Widerspruchsführers als auch der Ausgangsbehörde nicht erstattungsfähig³³⁶. Auch Aufwendungen, die durch das Verschulden eines Erstattungsberechtigten entstanden sind (bspw. Fahrtkosten für einen Wiederholungstermin bei dem der Ersttermin ausfiel wegen vergessener Unterlagen), sind gem. § 80 Abs. 1 Satz 4 VwVfG nicht erstattungsfähig³³⁷. Hingegen sind begünstigt, Aufwendungen für Kopien, Post- und Telekommunikationskosten³³⁸, Fahrtkosten (eingeschränkt)³³⁹ und Aufwendungen für die Entschädigung von Zeugen für den Verdienstaufschlag oder den entgangenen Gewinn³⁴⁰.

³²⁵ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 73, Rz. 46 und 49.

³²⁶ Vgl. Weides, *Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren*, S. 313.

³²⁷ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 58.

³²⁸ Vgl. Kastner in: Fehling/ Kastner/ Störmer (Hrsg.), VwGO § 73, Rz. 23.

³²⁹ BVerwG, Urteil vom 03.07.2000 – 11 A 1/99-, juris, Rz. 3.

³³⁰ Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 60.

³³¹ Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 50.

³³² Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 50.

³³³ Vgl. Kastner in: Fehling/Kastner/Störmer (Hrsg.), VwGO § 73, Rz. 23.

³³⁴ Vgl. BVerwG, Urteil vom 03.07.2000 – 11 A 1/99-, juris, Rz. 3.

³³⁵ Weides, *Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren*, S. 313.

³³⁶ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 61.

³³⁷ Vgl. Ramsauer in: Kopp/Ramsauer, VwVfG § 80, Rz. 56.

³³⁸ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 71.

³³⁹ Vgl. ebd., Rz. 64.

³⁴⁰ Vgl. ebd., Rz. 62.

9.3 Gegenüberstellung

9.3.1 Allgemeines

Das Einspruchsverfahren ist kostenfrei (die Amtspflichtverletzung außen vorge-lassen), das Widerspruchsverfahren ist kostenpflichtig. Fraglich ist, warum eine Ungleichbehandlung erfolgt.

Die Kostenerstattung des Einspruchsverfahrens wird in der AO nicht geregelt. Für das finanzgerichtliche Verfahren gelten für entstandene Kosten §§ 135 ff FGO. Zu klären bleibt, weshalb diese Regelungen oder gar die Regelungen der VwGO nicht analog als allgemeine Rechtsgedanken für das Einspruchsverfahren gelten. Eine entsprechende Anwendung käme in Betracht, wenn dieser Umstand eine sogenannte planwidrige Regelungslücke darstelle. Dies wäre anzunehmen, wenn der Gesetzgeber die Regelung der Kosten nicht bedacht und damit „ver-gessen“ hätte³⁴¹. Die Rechtsprechung geht jedoch davon aus, dass die Kosten-regelung keine bewusste Regelungslücke darstelle und daher weder §§ 72, 73 VwGO noch §§ 135 ff FGO analog angewandt werden können³⁴².

Zu beachten ist, dass sowohl die obersten Gerichte als auch der Finanzaus-schuss bei der Kostenregelung nur das besondere Steuerverfahren im Blick hat-ten. Dieses ist wie bereits ausgeführt ein Massenverfahren. Auf dieses allein kann jedoch nicht Bezug genommen werden, da im Einspruchsverfahren auch für Sonstige Steuer-VA Kostenfreiheit besteht. Die im Folgenden aufgeführten Ar-gumente sind daher immer im Hinblick auf die Art des angegriffenen VA zu wür-digen.

9.3.2 Argumentation des Finanzausschusses

Für eine bewusste Gesetzeslücke hinsichtlich der Kostenfreiheit spricht, dass der Finanzausschuss sich bei der Einführung der AO 1977 ausdrücklich gegen die Aufnahme einer Kostenregelung im Einspruchsverfahren ausgesprochen und folglich auch keine Regelung getroffen hat³⁴³. Begründet wird diese Entscheidung damit, dass das Einspruchsverfahren ein verlängertes Veranlagungsverfahren

³⁴¹ Vgl. Haase/Keller, Grundlagen und Grundformen des Rechts, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, 11. Auflage 2003, Rz. 103.

³⁴² Vgl. FG München Urteil vom 30.04.2009 - 15 K 320/09-, Haufeindex 2184307, S. 1 und BFH, Beschluss vom 23.07.1996 - VII B 42/96-, Haufeindex 66098, S. 2.

³⁴³ Vgl. Bundestags-Drucksache 7/4292 vom 07.11.1975: Bericht und Antrag des Finanz-ausschusses (7. Ausschuß) zu dem von den Fraktionen der SPD, FDP eingebrachten Entwurf einer Abgabenordnung, S. 9.

darstellt³⁴⁴. Da das Veranlagungsverfahren kostenfrei ist, muss folglich auch das Einspruchsverfahren kostenfrei sein³⁴⁵. Anzumerken ist, dass dies nur für Steuerbescheide gilt. Das Veranlagungsverfahren betrifft nur die Festsetzung und mithin nur Steuerbescheide. Bei den Sonstigen Steuer-VA besteht eine Trennung zwischen Erstverfahren und Einspruchsverfahren. Für die sonstigen Steuer-VA kann dieses Argument nicht herangezogen werden.

Zudem wird aufgeführt, dass sowohl der Einspruch als auch der Antrag nach § 164 Abs 2 AO bei einer Vorbehaltsveranlagung zu dem gleichen Ergebnis führen würden³⁴⁶. Auch eine Änderung nach § 165 Abs. AO führt zumindest punktuell zum gleichen Resultat wie der Einspruch. Bezüglich der Kosten muss es daher eine einheitliche Regelung geben. Da die Anträge nach §§ 164 und 165 kostenfrei sind, muss es der Einspruch zwangsläufig auch sein³⁴⁷. Auch hier hat der Finanzausschuss das Augenmerk nur auf die Steuerbescheide gelegt. § 164 und § 165 AO gelten nur im Besteuerungsverfahren aber nicht in allen anderen Abgabenverfahren. Sinnvoll wäre es daher die §§ 130 und 131 zu betrachten. Diese regeln die Rücknahme und den Widerruf der Sonstigen Steuer-VA. Diese Verfahren sind ebenso wie die §§ 164, 165 AO kostenfrei. Jedoch sind die §§ 130, 131 AO den §§ 48, 49 VwVfG nachempfunden. Auch im VwVfG sind diese Verfahren kostenfrei. Bezüglich der Sonstigen Steuer-VA wurde daher in diesem Punkt Übereinstimmung erzielt. Jedoch sind die Rücknahme und der Widerruf in beiden Rechtszweigen über den außergerichtlichen Rechtsweg anfechtbar. Dort fällt die Behandlung der Kosten wieder auseinander. Das Argument, dass das Einspruchsverfahren kostenfrei sein muss, weil andere Änderungsmöglichkeiten dies auch sind, ist damit hinsichtlich der Sonstigen Steuer-VA entkräftet.

Weiterhin wird ausgeführt, dass durch die Kostenfreiheit die Frage ungeklärt bleiben kann, ob und inwieweit die mangelhafte Mitwirkung des Stpfl. für einen fehlerhaften VA verantwortlich ist³⁴⁸. Dem kann entgegengebracht werden, dass diese Problematik auch im allgemeinen Verwaltungsrecht bekannt ist und über § 80 Abs. 1 Satz 4 VwVfG gelöst wurde. Dieser regelt, dass nur verschuldete Aufwendungen im Widerspruchsverfahren selbst zu tragen sind. Wer das Rechtsbehelfsverfahren letztendlich durch fehlerhaftes Verhalten ausgelöst hat, ist für

³⁴⁴ Vgl. BT-Drucksache 7/4292, S. 8.

³⁴⁵ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 24.

³⁴⁶ Vgl. BT-Drucksache 7/4292, S. 9.

³⁴⁷ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 24.

³⁴⁸ Vgl. BT-Drucksache 7/4292, S. 9.

die Kostenregelung uninteressant³⁴⁹. Eine entsprechende Regelung könnte zumindest auch für Einsprüche gegen Sonstige Steuer-VA im Abgabenrecht erfolgen und die Verschuldensfrage lösen. Für Steuerbescheide muss jedoch beachtet werden, dass oft ein Sachverhalt erst im Einspruchsverfahren durch Vorlage entsprechender Nachweise aufgeklärt wird³⁵⁰. Im Anbetracht der erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren kann die Verschuldensfrage angesichts der Auslösung des Rechtsbehelfs nicht gänzlich unbeachtet werden lassen. Fraglich ist dann, wie diese Verschuldensfrage finanziell quantifiziert wird und den erstattungsfähigen Kosten gegengerechnet wird. Insoweit ist dieses Argument im Hinblick auf die Steuerbescheide durchaus berechtigt.

Zusätzlich wird argumentiert, dass die Rücknahme des Einspruchs erleichtert wird, da der Einspruchsführer keine Kostenlast befürchten muss³⁵¹. Im Allgemeinen Verwaltungsrecht ist geregelt, dass bei Rücknahme des Widerspruchs keine Kostenentscheidung getroffen wird³⁵². Im Hinblick auf Steuerbescheide muss berücksichtigt werden, dass im Rahmen des Masseverfahrens Einsprüche vorsorglich eingelegt werden und die Begründung ggf. nach Ablauf der Einspruchsfrist nachgereicht wird. So können die Bevollmächtigten den Arbeitsaufwand besser einteilen. Sollte der Bescheid jedoch wider Erwarten rechtmäßig sein und der Einspruch damit unbegründet, wäre eine kostenpflichtige Rücknahme nachteilhaft. Jedoch könnte die Übernahme der Regelung des allgemeinen Verwaltungsrechts diese Benachteiligung relativieren. Auch bei den Sonstigen VA würde bei entsprechender Anwendung des allgemeinen Verfahrensrechts für den Einspruchsführer keine Nachteile entstehen. Das Argument ist daher entkräftet.

Als letztes Argument des Finanzausschusses wird angeführt, dass die Kostenpflicht immer mit einem immensen Verwaltungsaufwand hinsichtlich der Festsetzung und Erhebung der Kosten verbunden wäre³⁵³. Dem ist entgegenzubringen, dass bspw. gem. § 337 Abs. 1 AO für die Vollstreckung Kosten (Gebühren und Auslagen) erhoben werden. Die Vollstreckungsgebühr wird pauschal erhoben, ungeachtet dessen, welcher Betrag beigetrieben werden soll oder wie hoch der tatsächliche Aufwand der FinBeh war. Eine solche Regelung könnte auch für die

³⁴⁹ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 72.

³⁵⁰ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 116.

³⁵¹ Vgl. BT-Drucksache 7/4292, S. 9.

³⁵² Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 51.

³⁵³ Vgl. BT-Drucksache 7/4292, S. 9.

Kostenregelung im Einspruchsverfahren gelten³⁵⁴. Der Verwaltungsaufwand wäre damit nicht höher als der, der bei der Vollstreckung anfällt. Fraglich bleibt, ob solch eine Pauschale zielführend wäre. Bei der Vollstreckung ist der Verwaltungsaufwand unabhängig vom Geldbetrag in etwa der Gleiche (Vollstreckungsankündigung, Nachschau durch den Vollstreckungsbeamten, Anweisung der Kontopfändung). Im Einspruchsverfahren werden unter Umständen mehrere Amtsträger auf verschiedenen Stufen mit dem Einspruch betraut. Je nach Einkunftsart weicht auch der Verwaltungsaufwand stark voneinander ab (Sachverhalte bei Nichtselbständigen Einkünften sind bspw. innerdienstlich einfacher aufzuklären, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an einer oHG). Eine pauschale Verwaltungsgebühr würde daher bei den Steuerbescheiden nicht zielführend sein. Die Sonstigen Steuer-VA sind häufig Ermessensentscheidungen. Daher benötigen sie eine umfangreiche Begründung. Dabei ist jedoch der Zeitaufwand zur Begründung der Festsetzung eines Verspätungszuschlages sicher geringer als der bei der Begründung der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners. Doch auch im allgemeinen Verwaltungsrecht sind die VA sehr verschiedenartig (Erteilung einer Baugenehmigung im Gegensatz zur Erteilung eines Abfallbescheides). Dort werden die Kosten trotzdem mit einer pauschalen Widerspruchsgebühr quantifiziert, die aber je nach Widerspruchsgrund variiert³⁵⁵. Eine ähnliche Regelung könnte auch ins Einspruchsverfahren übernommen werden, die verschiedene Gebühren für die jeweiligen VA vorsieht.

9.3.3 Argumentation der Rechtsprechung und der Literatur

Für die Kostenfreiheit spricht weiterhin, dass das Bundesverfassungsgericht ebendiese für verfassungsgemäß nach Art. 3 Abs. 1 GG erklärt hat³⁵⁶. Er begründet dies damit, dass sich kein „allgemeiner Rechtsgedanke für die Zubilligung von Erstattungsansprüchen herausgebildet hätte“³⁵⁷, da kein allgemeine rechtliche Regelung besteht, die dem Bürger bei Abhilfe einen Anspruch auf Kostenerstattung einräumt. Weiterhin sind die Verwaltungsverfahren so verschieden, dass eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt erscheint³⁵⁸. Jedoch muss angemerkt werden, dass das Urteil des Bundesverfassungsgerichts nicht die derzeitige Gesetzeslage (§ 80 VwGO im Gegensatz zur fehlenden Regelung in der AO) beurteilt und damit eine zeitgemäße Auseinandersetzung über einen

³⁵⁴ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO § 337, Rz. 6.

³⁵⁵ Vgl. SächsVwKG in Verbindung mit dem Neunten Sächsischen Kostenverzeichnis.

³⁵⁶ Vgl. BVerfG Beschluss vom 20.06.1973 - 1 BvL 9/71, 1 BvL 10/71-, Haufeindex 1074951, S. 1.

³⁵⁷ Vgl. ebd., S. 6.

³⁵⁸ Vgl. BFH, Beschluss vom 23.07.1996 - VII B 42/96-, Haufeindex 66098, S. 2.

allgemeinen Rechtsgedanken fehlt³⁵⁹. Aber gerade im Hinblick darauf, dass die Verfahrensordnungen nach wie vor nicht kodifiziert sind und mithin das Abgaberecht spezifische Eigenheiten enthält, ist eine unterschiedliche Behandlung grundsätzlich nachvollziehbar.

Sinn der Kostenfreiheit soll sein die Behörde und den Einspruchsführer gleich zustellen³⁶⁰. Fraglich bleibt inwieweit dieses Ziel tatsächlich erreicht wird. Einspruchsführer und Verwaltung stehen sich dann gleichwertig gegenüber, wenn der Wissensstand ausgeglichen ist. Die FinBeh verfügt über ausreichend rechtliches Know-how, um die Rechtslage beurteilen zu können. Der Einspruchsführer könne selten den Überblick über die ständig reformierten Steuergesetze behalten und ist deshalb auf Steuerberater und Rechtsanwälte angewiesen³⁶¹. Nach aktueller Rechtslage belasten den Einspruchsführer die Kosten für die Hinzuziehung jedoch auch bei erfolgreich durchgeführten Vorverfahren, da diese eben nicht erstattet werden. Bereits an dieser Stelle liegt sodann keine Gleichstellung mehr in Bezug auf die Kosten vor³⁶². Sofern dem Begehren des Einspruchsführers abgeholfen wird, würde eben diese Gleichstellung durch die Erstattung seiner Kosten erreicht. Bzgl. der anfallenden Kosten für einen Bevollmächtigten im Vorverfahren geht der BFH davon aus, dass diese eine Ausnahme darstellen und daher nur selten anfallen³⁶³. Insofern wäre eine Kostenerstattung nur ein Sonderfall und daher nicht grundsätzlich regelungsbedürftig. Jedoch wirft dies die Frage auf, ob der BFH damit dem steuerlichen Laien fundiereres Wissen als dem ausgebildeten Amtsträger zuspricht³⁶⁴. Im Hinblick auf das sich ständig ändernde Steuerrecht muss eher davon ausgegangen werden, dass die Hinzuziehung gerade nicht den Ausnahmefall bildet, sondern im Einspruchsverfahren gängige Praxis ist³⁶⁵. Das materielle Steuerrecht ist von ständigen Reformen geprägt. Dies betrifft vor allem die Steuerbescheide und seltener die Sonstigen Steuer-VA, die in der AO ihren Ursprung finden. Damit wäre ein Ausgleich der Kosten gerade im Besteuerungsverfahren gerechtfertigt um eben genau diese gewollte Gleichbehandlung zu erzielen. Aber auch die Vorschriften der Sonstigen Steuer-VA sind für einen Laien nicht ohne weiteres verständlich, sodass das Einspruchsverfah-

³⁵⁹ Vgl. Mewes, Hans „Verfassungsrechtliche Bewertung der (Nicht-)Erstattbarkeit von Koten der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung im isolierten abgabenrechtlichen Vorverfahren“ in Deutsche Steuerzeitung (DStZ) Jahresregister 1997, Heft 7, S. 216.

³⁶⁰ Vgl. Brockmeyer in: Klein, AO vor §§ 347 ff., Rz. 4.

³⁶¹ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 25.

³⁶² Vgl. Mewes, DStZ 1997, S. 216.

³⁶³ Vgl. BFH, Beschluss vom 29.03.1973 - IV B 89/70, BFHE 108, 574, BStBl II 1973, S. 535.

³⁶⁴ Vgl. Seer in: Tipke/ Kruse/ Wilhelm, AO vor § 347, Rz. 27.

³⁶⁵ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 120.

ren auf Augenhöhe mit der FinBeh stattfindet. Daher wird auch hier das Ziel der Gleichbehandlung verfehlt.

Weiterhin führt die Literatur an, dass im Einspruchsverfahren Kostenfreiheit bestehe, da die anfallenden Steuer- und Rechtsberatungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben steuerlich abgesetzt werden können³⁶⁶. Dieser Umstand könnte umgangen werden, indem entweder die erstatteten Kosten als steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der §§ 15, 18 oder 22 EStG angesehen werden und damit entsprechend die Beratungskosten absetzbar bleiben oder die erstatteten Kosten steuerfrei gestellt werden und ein Abzug entsprechend 3c Abs. 1 EStG ausscheidet.

Des Weiteren spricht für die Kostenerstattung, dass auch § 63 SGB X für das sozialrechtliche Verfahren eine Erstattung von Kosten im Vorverfahren vorsieht. Interessant ist dieser Fakt deshalb, da das Verfahren vor den Sozialbehörden ebenso wie das Besteuerungsverfahren ein Massenverfahren darstellt. Jedoch ist zu betrachten, dass die Entscheidungen der Sozialverwaltung im Rahmen der Leistungsverwaltung erfolgen und der Sozialbürger grundsätzlich bedürftiger ist, als der Steuerbürger. Insofern erscheint die unterschiedliche Behandlung in den Verwaltungszweigen als gerechtfertigt³⁶⁷.

9.3.4 Fazit

Obwohl der Widerspruchsführer seine verauslagten Gelder bei erfolgreich geführten außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ersetzt bekommt, der Einspruchsführer jedoch nicht, ist diese Ungleichbehandlung zumindest im Besteuerungsverfahren gerechtfertigt. Der Hauptgrund besteht darin, dass es sich um ein verlängertes Veranlagungsverfahren handelt und zahlreiche Sachverhalte erst im Einspruchsverfahren dargelegt und erstmalig entschieden werden. Es besteht daher ein sachlicher Grund. Im Gegensatz dazu erscheint bei den Sonstigen Steuer-VA eine Kostenentscheidung gesetzlich zu regeln nicht gänzlich abwegig, da das allgemeine Verwaltungsrecht und das Abgabenrecht sich hinsichtlich der Verfahren über die Sonstigen Steuer-VA ähneln. Es ergeben sich Parallelen zum Allgemeinen Verwaltungsrecht, die eine Kostenpflicht rechtfertigen würden.

³⁶⁶ Vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 80, Rz. 11.

³⁶⁷ Vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO vor §§ 347-368, Rz. 116.

10 Resümee

Aufgabe dieser Arbeit war es zu untersuchen, ob das Widerspruchsverfahren nach der VwGO und das Einspruchsverfahren nach der AO in einem Gesetz kodifiziert werden könnten.

Die aufgestellte These kann nicht ohne weiteres beantwortet werden. Die AO erfasst zwei verschiedene Arten von VA: einerseits den Steuerbescheid als Massenverfahren und andererseits die Sonstigen Steuer-VA. Obwohl beide VA-Arten mit der Besteuerung zusammenhängen, weisen sie verschiedenartige Charakterzüge auf. Es ist in dieser Arbeit erkennbar geworden, dass die Sonstige VA den VA des allgemeinen Verfahrensrechts hinsichtlich ihrer Rechtsnatur ähnlicher sind als den Steuerbescheiden. Daher ist ein Vergleich zwischen den Rechtsbehelfsverfahren nicht ohne weiteres möglich.

Zwischen der AO und der VwGO ergeben sich teils gravierende Unterschiede, wie bspw. die Regelung der Kosten im Verfahren oder die (Nicht-) Realisierung des Devolutiveffekts. Hinsichtlich der Steuerbescheide ist der Unterschied zwischen den Rechtsnormen gerechtfertigt, da der Charakterzug als Massenverfahren diese Andersbehandlung fordert.

Jedoch werden die Sonstigen Steuer-VA auch nach §§ 347 ff. AO entschieden, obwohl diese den VA des allgemeinen Verwaltungsrechtes näher sind. Entsprechend sollte eine Angleichung für diese VA an die VwGO und damit eine Gleichstellung der Bürger erfolgen. Gerade im Hinblick auf die Kostenregelung könnte ein Umdenken erforderlich sein, da eben bei diesen VA kein Massenverfahren praktiziert wird. Jedoch erscheint eine Übernahme der Sonstigen VA in die VwGO unzweckmäßig, da die sonstigen VA trotz allem unmittelbar mit der Besteuerung zusammenhängen. Ein „Auseinanderreißen“ würde bei den steuerlichen Laien vermutlich Konfusion stiften. Zu erwägen wäre, ähnlich wie bei den Korrekturvorschriften, eine Zweiteilung des Einspruchsverfahrens zu erwirken. Eine Kodifizierung der Rechtszweige hinsichtlich des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren wäre somit nicht zielführend.

Verzeichnis der Gesetze

Verfassungen

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. I 1949, S. 1),
Amtl. Gliederungsnummer: 100-1, Zuletzt geändert durch: Gesetz zur Änderung des
Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f,
143g) vom 13. Juli 2017 (BGBl. I 2017, S. 2347).

Bundesgesetze

Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I 1976, S. 613; 1977 I, S. 269), Amtl. Gliederungsnummer: 610-1-3, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Durchführung der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (eIDAS-Durchführungsgesetz) vom 18. Juli 2017 (BGBl I 2017, S. 2745).
Bürgerliches Gesetzbuch vom 02. Januar 2002 (BGBl. I 2002, S. 42), Amtl. Gliederungsnummer: 400-2, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20. Juli 2017 (BGBl I 2017, S. 2787).
Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I 1934, S. 1005), Amtl. Gliederungsnummer: 611-1, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) vom 17. August 2017 (BGBl I 2017, S 3214).
Finanzgerichtsordnung vom 06. Oktober 1965 (BGBl. I 1965, S. 1477), Amtl. Gliederungsnummer: 350-1, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Erweiterung der Medienöffentlichkeit in Gerichtsverfahren und zur Verbesserung der Kommunikationshilfen für Menschen mit Sprach- und Hörbehinderungen (Gesetz über die Erweiterung der Medienöffentlichkeit in Gerichtsverfahren - EMöGG) vom 08. Oktober 2017 (BGBl I 2017, S. 3546).
Sozialgerichtsgesetz vom 03. September 1953 (BGBl. I 1953, S. 1239), Amtl. Gliederungsnummer: 330-1, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Erweiterung der Medienöffentlichkeit in Gerichtsverfahren und zur Verbesserung der Kommunikationshilfen für Menschen mit Sprach- und Hörbehinderungen (Gesetz über die Erweiterung der Medienöffentlichkeit in Gerichtsverfahren - EMöGG) vom 08. Oktober 2017 (BGBl I 2017, S. 3546).
Sozialgesetzbuch (SGB) Erstes Buch (I) - Allgemeiner Teil vom 11. Dezember 1975 (BGBl. I 1975, S. 3015), Amtl. Gliederungsnummer: 860-1, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) vom 17. August 2017 (BGBl I 2017, S. 3214).
Sozialgesetzbuch (SGB) Zehntes Buch (X) - Sozialverwaltungsverfahren und Sozialdatenschutz vom 18. Januar 2001 (BGBl. I 2001, S. 130), Amtl. Gliederungsnummer: 860-10-1, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen vom 30. Oktober 2017 (BGBl I 2017, S. 3618).
Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO), vom 21. Januar 1960 (BGBl. I 1960, S. 17), Amtl. Gliederungsnummer: 340-1, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Erweiterung der Medienöffentlichkeit in Gerichtsverfahren und zur Verbesserung der Kommunikationshilfen für Men-

schen mit Sprach- und Hörbehinderungen (Gesetz über die Erweiterung der Medienöffentlichkeit in Gerichtsverfahren - EMöGG) vom 08. Oktober 2017 (BGBl I 2017, S. 3546).

Verwaltungsverfahrensgesetz vom 25. Mai 1976 (BGBl. I 1976, S. 1253), Amtl. Gliederungsnummer: 201-6, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Durchführung der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (eIDAS-Durchführungsgesetz) vom 18. Juli 2017 (BGBl I 2017, S. 2745).

Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz vom 27. April 1953 (BGBl. I 1953, S. 157), Amtl. Gliederungsnummer: 201-4, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Verbesserung der Sachaufklärung in der Verwaltungsvollstreckung vom 30. Juni 2017 (BGBl I 2017, S. 2094).

Verwaltungszustellungsgesetz vom 12. August 2005 (BGBl. I 2005, S. 2354), Amtl. Gliederungsnummer: 201-9, zuletzt geändert durch: Gesetz zur Durchführung der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (eIDAS-Durchführungsgesetz) vom 18. Juli 2017 (BGBl I 2017, S. 2745).

Landesgesetze

Gesetz zur Regelung des Verwaltungsverfahrens- und des Verwaltungszustellungsrechts für den Freistaat Sachsen vom 19. Mai 2010 (SächsGVBl. S. 142), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung wasserrechtlicher Vorschriften vom 12. Juli 2013 (SächsGVBl. S. 503).

Verwaltungskostengesetz des Freistaates Sachsen vom 17. September 2003 (SächsGVBl. S. 698), zuletzt geändert durch das Sächsische Standortgesetz vom 27. Januar 2012 (SächsGVBl. S. 130).

Sonstiges

Bundestags-Drucksache 7/4292 vom 07.11.1975: Bericht und Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem von den Fraktionen der SPD, FDP eingebrachten Entwurf einer Abgabenordnung.

Neuntes Sächsisches Kostenverzeichnis vom 21. September 2011 (SächsGVBl. S. 410), zuletzt geändert durch die zweite Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen zur Änderung des Neunten Sächsischen Kostenverzeichnisses vom 25. Juli 2016 (SächsGVBl. S. 298).

Literaturverzeichnis

Kommentare

Engelhardt, Hanns/ App/ Schlatmann Arne (Hrsg.), VwVG/VwZG Verwaltungsvollstreckungsgesetz Verwaltungszustellungsgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 10. Auflage 2014.
Fehling, Michael/ Kastner, Berthold/ Dr. Störmer, Rainer (Hrsg.), Verwaltungsrecht VwVfG VwGO Nebengesetze – Handkommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 4. Auflage, 2016.
Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Spitaler, Armin, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Loseblatt-Werk, Stand: 245. Lieferung, Dezember 2017.
Klein, Franz, Abgabenordnung – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 12. Auflage 2014.
Kopp, Ferdinand O/ Ramsauer, Ulrich, Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 22. Auflage 2016.
Kopp, Ferdinand O/ Schenke, Wolf-Rüdiger (Hrsg.), Verwaltungsgerichtsordnung – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 17. Auflage 2016.
Kühn, Rolf/ von Wedelstädt, Alexander (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 19. Auflage 2008.
Maunz, Theodor/Dürig, Günther Grundgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, Loseblattwerk Stand 37. Ergänzungslieferung August 2000.
Palandt/ Brudermüller, Gerd/ Ellenberger, Jürgen/ Götz, Isabell/ Grüneberg, Christian/ Herrler, Sebastian/ Sprau, Hartwig/ Thorn, Karsten/ Weidenkaff, Walter/ Weidlich, Dietmar/ Wicke, Hartmut, Bürgerliches Gesetzbuch mit Nebengesetzen - Kommentar, Verlag C.H. Beck oHG, München, 77. Auflage 2018.
Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 6. Auflage 2011.
Schoch, Friedrich/ Schneider, Jens-Peter/ Bier, Wolfgang, Verwaltungsgerichtsordnung – Kommentar, Verlag C.H. Beck oHG, München, Stand 33. Ergänzungslieferung Juni 2017.
Schulze, Reiner/ Dörner, Heinrich/ Ebert, Ina/ Hoeren, Thomas/ Kemper, Rainer/ Saenger, Ingo/ Scheuch, Alexander/ Schreiber, Klaus/ Schulte-Nölke, Hans/ Staudinger, Ansgar/ Wiese, Volker, Bürgerliches Gesetzbuch – Handkommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden – Baden, 9. Auflage 2017.
Schwarz, Bernhard/ Pahlke, Armin, Abgabenordnung (AO) und Finanzgerichtsordnung (FGO) – Kommentar, Haufe – Onlinekommentar, 180. Aktualisierung 2018.

Sodan, Helge (Hrsg.)/ Ziekow, Jan (Hrsg.), Verwaltungsgerichtsordnung – Großkommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden – Baden, 3. Auflage 2010.

Stelkens, Paul/ Bonk, Heinz Joachim/ Sachs, Michael, Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar, Verlag C. H. Beck oHG, München, 8. Auflage 2014.

Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Loseblatt-Werk, Stand: 149. Lieferung, August 2017.

Westermann, Harm Peter (Hrsg.)/ Grunewald, Barbara (Hrsg.)/ Maier-Reimer, Georg (Hrsg.), Erman, Bürgerliches Gesetzbuch – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 13. Auflage 2011.

Lehrbücher

Bilsdorfer, Peter/ Morsch, Anke/ Schwarz, Hansjürgen, Handbuch des steuerlichen Einspruchsverfahrens, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin, 2. Auflage 2008.
Brandt, Jürgen/ Sachs, Michael, Handbuch Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess Kompendium für Anwaltschaft, Justiz und Verwaltungspraxis, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 3. Auflage 2009.
Haase, Richard/ Keller, Rolf, Grundlagen und Grundformen des Rechts, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, 11. Auflage 2003.
Jäde, Henning, Verwaltungsverfahren Widerspruchsverfahren Verwaltungsprozess Problemschwerpunkte zur Vorbereitung auf die Zweite Juristische Staatsprüfung, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 5. Auflage 2006.
Sauer, Otto M./ Schwarz, Hansjürgen, Handbuch des finanzgerichtlichen Verfahrens Vorläufiger Rechtsschutz – Klageerhebung – Prozess – Revision – Kosten, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin, 7. Auflage 2010.
Ule, Carl Hermann/ Laubinger, Hans – Werner, Verwaltungsverfahrensrecht Ein Lehrbuch für Studium und Praxis, Carl Heymanns Verlag KG, Köln, Berlin, Bonn, München 4. Auflage 1995.
Weides, Peter, Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren, Verlag C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 3. Auflage 1993.

Zeitschriften

Hoffmann, Ralph „Neue Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ 1997) in Deutsches Steuerrecht Wochenschrift für Steuerrecht, Wirtschaftsrecht und Betriebswirtschaft (DStR) Jahresregister 1997, Heft 31, S. 1189 – 1194.

Mewes, Hans „Verfassungsgerichtliche Bewertung der (Nicht-) Erstattbarkeit von Kosten der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung im isolierten abgabenrechtlichen Vorverfahren“ in Deutsche-Steuerzeitung (DStZ) Jahresregister 1997, Heft 7, S. 213 – 219.

Steinbeiß-Winkelmann, Christine „Abschaffung des Widerspruchsverfahrens – ein Fortschritt“ in Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) Jahrgang 28/ 2009, Heft 11, S. 686 – 692.

Rechtsprechungsverzeichnis

Bundesverfassungsgericht

BVerfG, Beschluss vom 20.06.1973 - 1 BvL 9/71, 1 BvL 10/71-, Haufeindex 1074951 = BStBl II 1973, S. 720.

Oberste Bundesgerichte

BFH, Urteil vom 14.10.2003 – IX R 68/98-, juris = BFHE 203, 26 = BStBl II 2003, S. 898.	
BFH, Urteil vom 17.06.1997 – IX R 79/95-, juris = BFH/NV 1997, S. 828.	
BFH, Urteil vom 7.12.1983 - I R 177/79-, juris.	
BFH, Beschluss vom 23.07.1996 - VII B 42/96-, Haufeindex 66098 = BFHE 180, 529 = BStBl II 1996, S. 501.	
BFH, Beschluss vom 29.03.1973 - IV B 89/70-, Haufeindex 70191 = BFHE 108, 574 = BStBl II 1973, S. 535.	
BVerwGE, Urteil vom 17.10.1968 – II C 112.65-, juris = BVerwGE 30, S. 274 – 281.	
BVerwG, Beschluss vom 08.12.2009 – 1 WB 61/09 -, juris.	
BVerwG, Beschluss vom 03.07.2000 – 11 A 1/99-, juris = NJW 2000, S. 2832 - 2833.	
BVerwG, Beschluss vom 13.02.1987 – 8 C 35/85-, juris = NVwZ 1987, S. 883-884.	

Oberste Landesgerichte

Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 23.07.1990 – Gr S 1/90 – 19 B 88.185
-, juris.

FG München Urteil vom 30.04.2009 - 15 K 320/09-, Haufeindex 2184307 = EFG 2009, S.
1581.

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

Anwendungserlass zur Abgabenordnung 2014 vom 31.01.2014, BStBl I 2014, neu gefasst durch BMF - Schreiben vom 31.01.2014, BStBl I 2014, S. 290.

Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, betr. Grundsätze zur Neuorganisation der FÄ und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 19.11.1996, BStBl I 1996, S. 1391.

Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, betr. Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 04.03.1981, BStBl I 1981, S. 270.

Eidesstattliche Versicherung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorgelegte Diplomarbeit selbständig verfasst, nur die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt sowie alle Stellen der Arbeit, die wörtlich oder sinngemäß aus anderen Quellen übernommen wurden, als solche kenntlich gemacht habe und die Diplomarbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegt worden ist.

Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.

Leipzig, 19.03.2018