

Schriften zum Steuerrecht

Band 1

Die objektiven Grenzen der materiellen
Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile

Zugleich ein Beitrag zum Streitgegenstand
im Verwaltungsprozeß- und Steuerprozeßrecht

Von

Dr. jur. Herbert Müffelmann



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

HERBERT MÜFFELMANN

**Die objektiven Grenzen der materiellen
Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile**

Schriften zum Steuerrecht

Band 1

Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile

Zugleich ein Beitrag zum Streitgegenstand
im Verwaltungsprozeß- und Steuerprozeßrecht

Von

Dr. jur. Herbert Müffelmann



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1965 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1965 bei Alb. Sayffaerth, Berlin 61
Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	13
1. Ziel und Rechtfertigung der Untersuchung	13
2. Abgrenzung der Arbeit	15
§ 1 Der Begriff der materiellen Rechtskraft im Steuerprozeßrecht	17
1. Das Wesen der Rechtskraft gerichtlicher Urteile	17
2. Die Rechtskraft verwaltungsgerichtlicher Urteile	19
3. Die Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile	20
a) § 94 Abs. 4 (§ 76 Abs. 3) der Reichsabgabenordnung als Rechtsgrundlage der Rechtskraft	21
b) Andere Ansichten über die Rechtfertigung der Rechtskraft	25
c) Eigene Auffassung über die Rechtsgrundlage der Rechtskraft	27
d) Inhalt der Rechtskraft (materielle Rechtskraft und Unabänderlichkeit)	29
§ 2 Rechtsprechung und Schrifttum zum Umfang der materiellen Rechtskraft	33
I. Darstellung der vertretenen Ansichten	33
1. Die Auffassung des Reichsfinanzhofs	33
2. Die Auffassung des Bundesfinanzhofs	36
3. Die Auffassung des Schrifttums	39
II. Eigene Stellungnahme	47
1. Ablehnung der Ansicht, die Rechtskraft umfasse die gesamte Steuerfestsetzung	47
2. Ablehnung der herrschenden Ansicht über den Umfang der Rechtskraft	50
3. Ablehnung der von Hensel und Rath entwickelten Theorien	55
4. Rechtfertigung für die Untersuchung des Zusammenhanges von materieller Rechtskraft und Streitgegenstand	57
§ 3 Der Streitgegenstand im Zivilprozeßrecht	59
I. Darstellung der vertretenen Ansichten	59
1. Die Lehre Nikischs	60
2. Die Lehre Lents	61

3. Die Lehre Rosenbergs und Schwabs	62
4. Die Lehre Böttichers	63
5. Die Lehre Habscheids	63
II. Eigene Stellungnahme	64
§ 4 Der Streitgegenstand im Verwaltungsprozeßrecht	69
I. Darstellung der vertretenen Ansichten	69
1. Der angefochtene Verwaltungsakt als Streitgegenstand	70
2. Der Anspruch auf Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts als Streitgegenstand	72
3. Rechtsbehauptung und Rechtsbegehren als Streitgegenstand	74
a) Die Auffassung, die Rechtsbehauptung des Klägers sei Streitgegenstand	74
b) Die prozessuale Streitgegenstandsauffassung	79
c) Die Ansicht Hausteins insbesondere	81
d) Ansichten zum Sozialgerichtsgesetz	84
4. Die Streitgegenstandsansicht Lerches	84
II. Vom Streitgegenstand abhängige Fragen und Probleme	85
1. Der Streitgegenstand und die verschiedenen Klagearten des Verwaltungsprozesses	86
a) Das Verhältnis der Leistungsklage zu den übrigen Klagen	87
b) Das Verhältnis der Feststellungsklage zu Anfechtungs- und Verpflichtungsklage	89
c) Das Verhältnis von Anfechtungs- und Verpflichtungsklage	92
d) Ergebnis	95
2. Der Streitgegenstand und die Teilanfechtung von Verwaltungsakten	95
a) Teilanfechtung und Klageänderung	98
b) Teilanfechtung und Klagenhäufung	100
c) Teilanfechtung und die Einrede der Rechtshängigkeit	101
d) Die materielle Rechtskraft von Urteilen über Teilanfechtungsklagen	102
3. Der Streitgegenstand und die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft	104
a) Die Bindung des Zivilgerichts	104
b) Die Grenzen der Rechtskraft des stattgebenden Anfechtungsurteils	106
c) Die Grenzen der Rechtskraft des abweisenden Verpflichtungsurteils	107
d) Die Grenzen der Rechtskraft des stattgebenden Verpflichtungsurteils	108
e) Die Grenzen der Rechtskraft des abweisenden Verpflichtungsurteils	109
f) Ergebnis	111

III. Eigene Stellungnahme	113
1. Ablehnung der Ansicht, Streitgegenstand sei der angefochtene Verwaltungsakt	113
2. Ablehnung der Ansicht, Streitgegenstand sei die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts	115
3. Ablehnung der Ansicht, Streitgegenstand sei der Anspruch auf Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts	117
4. Ablehnung der Ansicht, Streitgegenstand sei die vom Kläger aufgestellte Rechtsbehauptung	121
5. Vergleich des Anfechtungsprozesses mit einem Rechtsmittelverfahren	125
6. Ablehnung der Ansicht Lerches	127
7. Die prozessuale Streitgegenstandslehre	127
a) Definition des Streitgegenstandes	127
b) Streitgegenstand und Teilanfechtung von Verwaltungsakten	129
c) Prozessualer Streitgegenstandsbegriff und, die Grenzen der materiellen Rechtskraft	129
Rechtskraft	134
aa) Bindung der Zivilgerichte	129
bb) Die materielle Rechtskraft des stattgebenden Anfechtungsurteils	130
cc) Die materielle Rechtskraft des abweisenden Anfechtungsurteils	132
dd) Die materielle Rechtskraft des stattgebenden Verpflichtungsurteils	133
ee) Die materielle Rechtskraft des abweisenden Verpflichtungsurteils	133
ff) Die Bedeutung des Klagegrundes für die materielle Rechtskraft	134
d) Prüfung der prozessualen Streitgegenstandslehre an der Verwaltungsgerichtsordnung	136
aa) Der Klageantrag nach der Verwaltungsgerichtsordnung	136
bb) Die Bedeutung des § 82 Absatz 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung	138
cc) Die Aufhebung des Widerspruchsbescheides	139
§ 5 Der Streitgegenstand im Steuerprozeßrecht	141
I. Vorschriften und Ansichten über den Streitgegenstand	141
1. Der Streitgegenstand in der Reichsabgabenordnung	141
2. Der Streitgegenstand in den Entwürfen der Finanzgerichtsordnung	141
3. Die Ansichten über den Begriff des Streitgegenstandes	142
a) Streitgegenstandsdefinitionen in Schrifttum und Rechtsprechung	142

b) Die Teilanfechtung von Steuerbescheiden und die Teilrücknahme von Rechtsmitteln	143
c) Die Streitgegenstandsauffassung Niemeyers	147
II. Eigene Stellungnahme	149
1. Unbrauchbarkeit des Streitgegenstandsbegriffes der Reichsabgabenordnung	149
2. Unverwertbarkeit der dargestellten Definitionen	150
3. Ablehnung der herrschenden Ansicht über die antragsunabhängige Nachprüfung des angefochtenen Bescheides	151
a) Der Rechtsmittelantrag gem. § 249 Abs. 4 der Reichsabgabenordnung	152
b) Bedeutung des § 243 Abs. 2 und 3 — Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 243 Abs. 3 der Reichsabgabenordnung	152
aa) Wesen der reformatio in peius — Ansichten über deren Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz	154
bb) Verstoß des § 243 Abs. 3 der Reichsabgabenordnung gegen Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes	160
cc) Verstoß des § 243 Abs. 3 der Reichsabgabenordnung gegen das Gewaltenteilungsprinzip	163
dd) Einwendungen gegen § 243 Abs. 3 der Reichsabgabenordnung aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit	167
ee) Ablehnung der Ansichten, die die reformatio in peius für verfassungsgerecht halten	167
ff) Folgen der Nichtigkeit des § 243 Abs. 3 der Reichsabgabenordnung für das steuergerichtliche Verfahren ..	168
c) Das steuergerichtliche Verfahren ist kein verlängertes Veranlagungsverfahren	168
d) Die Bindung an den Berufungsantrag gebietet sich aus dem Rechtssprechungs begriff	170
e) Die Praxis der Steuergerichte, nur über den Rechtsmittelantrag zu entscheiden	170
4. Ablehnung der Streitgegenstandsansicht Niemeyers	171
5. Darlegung der eigenen Ansicht	171
a) Grundlage: Klage (Berufungs-)Antrag	172
b) Definition des Streitgegenstandes	174
c) Prüfung des entwickelten Streitgegenstandsbegriffs an Klageänderung, Klagenhäufung und Rechtshängigkeit	176
§ 6 Der Streitgegenstand als Grenze der materiellen Rechtskraft im Steuerprozeß	179
1. Entscheidungen im Verfahren gemäß § 237 Abs. 2 AO und im Beschlußverfahren	179
2. Urteile im Berufungsverfahren gegen Steuerbescheide	182
a) Unterschiede bei den abweisenden und den stattgebenden Urteilen	182
aa) Die Rechtskraft des abweisenden Urteils	182
bb) Die Rechtskraft des stattgebenden Urteils	185

b) Materielle Rechtskraft des Urteils und die spätere Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung	188
c) Der Einfluß neuer Tatsachen und Beweismittel, die bezüglich eines rechtskräftig erledigten Streitgegenstandes bekannt werden	191
3. Die objektiven Grenzen der Rechtskraft in der FGO	195
Schluß	197
1. Ergebnis der Streitgegenstandserörterungen	197
2. Ergebnis der Untersuchungen über die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft	197
Literaturverzeichnis	199

Abkürzungsverzeichnis

aaO.	am angeführten Ort
a. F.	alte Fassung
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
AÖR	Archiv des öffentlichen Rechts
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
Art.	Artikel
Bad	Badisch
BAG	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts (Amtliche Sammlung)
Bay	Bayrisch
BayVBl	Bayrisches Verwaltungsblatt
BayVerfGHE N. F.	Entscheidungen des Bayrischen Verwaltungsgerichts- hofes (Amtliche Sammlung), neue Folge
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBauG	Bundesbaugesetz
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bd.	Band
BesSchädAbgeltG	Gesetz über die Abgeltung von Besetzungsschäden
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Amtliche Sammlung)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI I	Bundesgesetzblatt, Teil I
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Amtliche Sammlung)
Br	Bremisch
BStBl III	Bundessteuerblatt, Teil III
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Amtliche Sammlung)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (Amtliche Sammlung)
BVerwGG	Gesetz über das Bundesverwaltungsgericht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)

DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DR	Deutsches Recht (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRu	Deutsche Steuer — Rundschau
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
DVB1tr	Deutsche Verwaltungsblätter
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Publikationsorgan)
EGGVG	Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
Fam RZ	Ehe und Familie im privaten und öffentlichen Recht (Zeitschrift für das gesamte Familienrecht)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FGO Entw. I	1. Entwurf zur Finanzgerichtsordnung
FGO Entw. II	2. Entwurf zur Finanzgerichtsordnung (vgl. dazu Einleitung, Anm. 9)
FR	Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt
FZVerwR	Fischers Zeitschrift für Verwaltungsrecht
GB1	Gesetzblatt
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrhzglBadRegBl	Großherzoglich Badisches Regierungsblatt
GS	Gesetzsammlung
GuVOB1	Gesetz- und Verordnungsblatt
h. A.	herrschende Ansicht
Hess	Hessisch
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
h. M.	herrschende Meinung
i. S.	im Sinne
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStDV	Kapitalverkehrsteuer-Durchführungsverordnung
LAG	Lastenausgleichsgesetz
LM	Lindenmaier-Möhring, Nachschlagewerk des Bundes- gerichtshofs
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MRVO	Verordnung der (britischen) Militärregierung
Nds	Niedersächsisch
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift

OVG	Oberverwaltungsgericht
Pr	Preußisch
PVG	Polizeiverwaltungsgesetz
Rdnr.	Randnummer
RegBlKgrWürtt	Regierungsblatt für das Königreich Württemberg
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Amtliche Sammlung)
RGBI	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (Amtliche Sammlung)
RStBl	Reichssteuernblatt
RuStG	Reichs- und Staatsangehörigkeitsgesetz
S.	Seite
SGG	Sozialgerichtsgesetz
SJZ	Süddeutsche Juristenzeitung
Sp.	Spalte
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuerrechtskartei (Entscheidungssammlung)
StuF	Steuern und Finanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StWa	Steuerwarte (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
VerwArch	Verwaltungs-Archiv
VG	Verwaltungsgericht
VGG	Verwaltungsgerichtsgesetz
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VjZStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VRspr.	Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland (Entscheidungssammlung)
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung
VStG	Vermögenssteuergesetz
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WRVerf	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß
§§ ohne Zusatz	sind solche der Reichsabgabenordnung.

Einleitung

1. Ziel und Rechtfertigung der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit bemüht sich — den Anregungen von *Wacke*¹, *Tipke*² und *Kruse*³ folgend — für das steuergerichtliche Verfahren den Inhalt und den Zusammenhang der Begriffe *materielle Rechtskraft* und *Streitgegenstand*⁴ zu untersuchen. Mit dem Versuch, diese Fragen nicht nur unter Heranziehung steuerrechtlichen Schrifttums und steuergerichtlicher Rechtsprechung zu erörtern, soll ein *Beitrag* geleistet werden zu der immer wieder geforderten *Annäherung von Steuerrecht und übrigen öffentlichen Recht*⁵.

Obwohl nämlich das Steuerrecht ein Teil des besonderen Verwaltungsrechts ist, wird es oft versäumt, für die Entscheidung steuerrechtlicher Fragen etwa vorhandene Grundsätze des Verwaltungsrechts heranzuziehen⁶.

¹ AöR Bd. 79, 158 (183).

² FR 1961, 73.

³ *Tipke-Kruse*, Bd. I, § 222, Rdnr. 7.

⁴ Für den Begriff des Streitgegenstandes im Steuerprozeß empfehlen außerdem *Kruse*, FR 1961, 191 und 1962, 178 (179), sowie *Niemeyer*, S. 72, Untersuchungen.

⁵ Vgl. etwa *Becker*, StuW 1931 Sp. 971 ff.; *Hensel*, § 1 I (S. 1). Aus neuester Zeit: *Boettcher*, StuW 1962 Sp. 1 ff.; *Berger*, DStR 1962, 44; *Eckhardt*, StbJB 1961/1962, S. 77 (117 ff.) (besonders interessante Erörterungen über die Annäherung des Steuerprozeßrechts an das allgemeine Verwaltungsprozeßrecht); *Eisenberg*, BB 1963, 887; *Felix*, Festschrift für *Spitaler*, S. 137 ff.; *Hartz*, Die Auslegung von Steuergesetzen, S. 59/60; *ders.*, Staatsbürger und Staatsgewalt, Bd. I, S. 239 ff.; *Mattern*, NJW 1964, 617 ff. (allerdings mit Einschränkungen); *Naumann*, BB 1962, 1339; *Spanner*, DÖV 1963, 736; *Tipke-Kruse*, Bd. I, Einführung, S. VI; *Vogel*, DVBl 1962, 435 ff. *Eisenberg*, *Naumann* und *Spanner* erörtern den Entwurf einer Finanzgerichtsordnung und äußern sich zum Verhältnis von Steuerprozeß- und Verwaltungsprozeßrecht.

Auch die Rechtsprechung zieht bereits des öfteren Grundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts zur Lösung steuerrechtlicher Fragen heran: z. B. BFH v. 3. 3. 1959 I 76/57 S. BStBl III 1959, 251, BFHE 68, 661 (Heranziehung verwaltungsprozeßrechtlicher Vorschriften zur Lösung steuerprozessualer Fragen) und v. 18. 4. 1961 I 79/60 U, BStBl III 1961, 342, BFHE 73 206 und StRK, § 96 AO, R. 26 mit zustimmender Anmerkung von *Vogel*; FG Karlsruhe v. 18. 12. 1959 II 361—362/58, EFG 1960, 231.

⁶ Diesen Vorwurf machen für die Frage der Rechtskraft im Steuerrecht bereits *Klein*, FZVerWR Bd. 77, 241 (248) und *Niemann*, VerwArch Bd. 40, 135 (136), dem RFH.

Nicht zuletzt im Interesse der Einheit der Rechtsordnung bietet sich darüber hinaus auf dem Gebiete des steuerlichen Prozeßrechts, jedenfalls soweit es das Verfahren vor den Steuergerichten betrifft, eine Prüfung an, ob sich nicht aus anderen Prozeßordnungen und deren Wissenschaft Anhaltspunkte für die Lösung steuerprozessualer Fragen gewinnen lassen. Nachdem das GG in Art. 96 Abs. 1 die ordentliche, die Verwaltungs-, die Finanz-, die Arbeits- und die Sozialgerichtsbarkeit als gleichwertig nebeneinander gestellt hat, dürfen wir für den Steuerprozeß sicher nach derartigen Anhaltspunkten in den übrigen Verfahrensordnungen, dem dazugehörigen Schrifttum und der dazu ergangenen Rechtsprechung suchen. Die Heranziehung dieser Verfahrensgesetze ist für das Steuerprozeßrecht besonders deshalb interessant, weil sie sämtlich nach Inkrafttreten des GG neu gefaßt⁷ bzw. überhaupt erst erlassen⁸ worden sind, während die Prozeßordnung der Finanzgerichtsbarkeit — die FGO⁹ — noch immer ihrer Verabschiedung harret¹⁰.

Wacke¹¹ hat allerdings im Zusammenhang mit der Erörterung der Rechtskraft und des Streitgegenstandes im Verwaltungsprozeßrecht — also gerade den Fragen, die wir für das Steuerprozeßrecht unter-

⁷ ZPO und StPO in der Fassung der Bekanntmachung v. 12. 9. 1950 (BGBl I S. 533 bzw. 629) auf Grund des Gesetzes zur Wiederherstellung der Rechtseinheit auf dem Gebiete der Gerichtsverfassung, der bürgerlichen Rechtspflege, des Strafverfahrens und des Kostenrechts v. 12. 9. 1950 (BGBl I S. 455).

⁸ ArbGG v. 3. 9. 53 (BGBl I S. 1267); SGG v. 3. 9. 53 (BGBl I S. 1239); VwGO v. 21. 1. 1960 (BGBl I S. 17).

⁹ Der erste Entwurf der FGO wurde dem Bundestag von der Bundesregierung im Jahre 1955 zugeleitet (Deutscher Bundestag, 2. Wahlperiode, Drucksache 1716). Da dieser Gesetzentwurf nicht verabschiedet wurde, hat die Bundesregierung den Entwurf in wenig veränderter Form beim 3. Deutschen Bundestag erneut eingebracht (Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache 127). Da das Plenum des Bundestages auch diesen Entwurf nicht verabschiedet hat, verfiel auch er gem. § 126 der Geschäftsordnung des Bundestages mit dem Ablauf der 3. Wahlperiode. Im März 1963 hat die Bundesregierung dem Bundesrat einen erheblich überarbeiteten und veränderten Gesetzentwurf zur Stellungnahme zugeleitet (Bundesrat 129/63). Am 2. 8. 1963 hat die Bundesregierung diesen Entwurf beim Bundestag eingebracht (Deutscher Bundestag, 4. Wahlperiode, Drucksache 1446). Die Aussichten, daß die FGO in der 4. Wahlperiode des Bundestages — dem Verfassungsauftrag des Art. 108 Abs. 5 GG folgend — zum Gesetz wird, sind nicht ungünstig (vgl. Ziemer, DSz A 1963, 113). — Der vorliegenden Arbeit sind der beim 3. Bundestag eingebrachte Entwurf (als Entw. FGO I bezeichnet) und der neueste Entwurf (Entw. FGO II) zugrunde gelegt. Die Berücksichtigung beider Entwürfe erscheint geboten, da sie teilweise erheblich voneinander abweichen.

¹⁰ Das Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiete der Finanzgerichtsbarkeit vom 22. 10. 1957 (RGBl I S. 1746) und das Gesetz über den Bundesfinanzhof v. 29. 6. 1950 (BGBl I S. 257) betreffen lediglich gerichtsverfassungsrechtliche Fragen, nicht aber das Verfahren vor diesen Gerichten.

¹¹ Vgl. Anm. 1.

suchen wollen — angeregt, für die Lösung verwaltungsprozessualer Probleme nicht auf die Heranziehung der „oft besten Ergebnisse“ der Rechtsprechung des RFH zum Steuerprozeßrecht zu verzichten. *Wacke* spricht dann die Vermutung aus, daß auch gerade Rechtskraft und Streitgegenstand in der Rechtsprechung des RFH eine befriedigende Lösung gefunden haben mögen. Diese Vermutung trifft jedoch nicht zu. Ohne die Ergebnisse der Arbeit bereits hier im einzelnen vorwegzunehmen, dürfen wir feststellen, daß weder die Rechtsprechung des RFH, des BFH oder der Finanzgerichte noch, soweit ersichtlich, das steuerliche Schrifttum eine den Erfordernissen der Praxis und dem Institut der Rechtskraft gerecht werdende Bestimmung der bezeichneten Begriffe gefunden hat. Über das Verhältnis von materieller Rechtskraft und Streitgegenstand schweigen sich Literatur und Rechtsprechung fast völlig aus. Der Begriff des Streitgegenstandes ist der Steuerrechtswissenschaft — von einigen später zu erörternden Ausnahmen abgesehen — nur im Zusammenhang mit den §§ 320 ff. (Wert des Streitgegenstandes) geläufig.

Eine lobenswerte Ausnahme bedeutet insoweit die Arbeit von *Gisela Niemeyer*¹², die als erste den Streitgegenstand im Steuerprozeß eingehend untersucht hat. Diese Arbeit, mit der wir uns hier noch nicht im einzelnen auseinandersetzen wollen, leidet jedoch darunter, daß *Niemeyer* die umfangreichen Erörterungen über den Streitgegenstand im Verwaltungsstreitverfahren außer Betracht lassen zu können glaubt¹³. Es kann daher nicht überraschen, daß *Niemeyers* Untersuchungen zu einem völlig eigenständigen steuerrechtlichen Verfahrensgegenstand (das Wort „Streitgegenstand“ wird für dieses Ergebnis vermieden) führen und dadurch ein nicht gerade positives Beispiel für die Annäherung des Steuerrechts an die übrige Rechtsordnung, insbesondere das übrige öffentliche Recht, geben.

2. Abgrenzung der Arbeit

Die Arbeit befaßt sich nur mit der materiellen Rechtskraft der steuergerichtlichen Urteile. Aus den Betrachtungen wird daher nicht nur die Frage der materiellen Rechtskraft der Beschlüsse der Finanzgerichte, sondern auch die der von Verwaltungsbehörden erlassenen Rechtsmittellentscheidungen (Beschwerde- und Einspruchsbescheide)¹⁴

¹² Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1962.

¹³ S. 27.

¹⁴ Vgl. dazu etwa: bejahend *Klein*, *VerwArch* Bd. 45, 49 (71); *ders.*, *FZVerwR* Bd. 77, 241 (268); *Crisolli*, S. 174; *Hensel*, S. 140; *Kühn*, *StuW* 1942 Sp. 89 (104); *Kriszeleit*, S. 31/32; verneinend *Bettermann* *FR* 1947, 76; *Niemann*, *VerwArch* Bd. 40, 135 (149); *ders.*, *VJZStFR* 1930, 173 (318).