

Schriften zum Steuerrecht

Band 9

Der Streitgegenstand
der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide

Zur Saldierungs- und Individualisierungstheorie

Von

Dr. Hans-Günter Gorski



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

HANS-GÜNTER GORSKI

Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide

Schriften zum Steuerrecht

Band 9

Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide

Zur Saldierungs- und Individualisierungstheorie

Von

Dr. Hans-Günter Gorski



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1974 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1974 bei Buchdruckerei Richard Schröter, Berlin 61
Printed in Germany
ISBN 3 428 03048 6

Vorwort

Das vorliegende Werk ist aus meiner Dissertation hervorgegangen, die ich dem Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Hamburg im November 1972 vorgelegt habe. Meinem verehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. Karl August Bettermann, bin ich für die vielfältigen Anregungen und die stete Förderung zu besonderem Dank verpflichtet. Dank schulde ich auch dem Zweitreferenten, Herrn Professor Dr. Peter Selmer.

Herrn Ministerialrat a. D. Dr. J. Broermann bin ich für die Aufnahme der Arbeit in die Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ verbunden.

Berlin, im September 1973

Hans-Günter Gorski

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	11
A. Das Problem	11
B. Gang der Untersuchung	13
<i>Erster Teil</i>	
Die Struktur des Steuerbescheides	15
A. Die Steuerfestsetzung	15
I. Die Steuerfestsetzung als „Regelung“ des Steuerfalles	15
II. Die Rechtswirkungen der Steuerfestsetzung gegenüber dem Adressaten	16
III. Anfechtbarkeit der Steuerfestsetzung	17
1. Beschwer und Rechtswidrigkeit	17
a) Beschwer	18
b) Rechtswidrigkeit	20
2. Zulässigkeit und Begründetheit der Anfechtungsklage	21
IV. Teilbarkeit und Teilanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung	21
1. Teilbarkeit	21
2. Teilanfechtbarkeit	23
V. Zusammenfassung	24
B. Die Besteuerungsgrundlagen	24
I. Begriff	24
II. Besteuerungsgrundlagen und Begründung des Steuerbescheides	25
III. Die besondere Bedeutung der Besteuerungsgrundlagen	26
1. Die Besteuerungsgrundlagen als Rechnungselemente	26
2. Saldierbarkeit der Besteuerungsgrundlagen	27
3. Teilbarkeit der Besteuerungsgrundlagen	27
4. Unüberprüfbarkeit aller Besteuerungsgrundlagen	28
5. Vorrangigkeit der Besteuerungsgrundlagen	29
IV. Zusammenfassung	30

Zweiter Teil

Die „selbständige“ Anfechtbarkeit der Besteuerungsgrundlagen	31
A. Der umstrittene Sachverhalt als Gegenstand der Anfechtungsklage	32
B. Die Anfechtung der Gründe eines Verwaltungsakts im allgemeinen	35
I. Voraussetzungen	35
II. Arten der Rechtswirkungen	36
1. Verbindlichkeit für andere Verwaltungsakte	36
2. Bindung bei ändernder Regelung des gleichen Einzelfalls	38
III. Grundlagen der Bindung an die Gründe	39
IV. Beschwer	40
V. Klageart und Streitgegenstand	40
VI. Ergebnis	42
C. Die „selbständige“ Anfechtung der Besteuerungsgrundlagen	42
I. Der Regelfall	42
1. Die gesetzliche Regelung	42
2. Die abweichende Ansicht Martens'	43
a) Die „Vorstellungen“ des Gesetzgebers	44
b) Vorrang der Entscheidung des Gesetzgebers	45
c) Die „widerstreitende“ Steuerfestsetzung	45
d) Sinnlosigkeit einer selbständigen Anfechtung	46
e) Ergebnis	47
II. Der Ausnahmefall: Selbständige Anfechtbarkeit von Besteuerungsgrundlagen	47
1. Voraussetzungen	47
2. Beispiele	49
Beispiel I: Bindung auf außersteuerrechtlichem Gebiet	49
Beispiel II: Bindung auf steuerrechtlichem Gebiet	49
Beispiel III: Die bindende, zu niedrige Steuerfestsetzung	50
D. Zusammenfassung	52

Dritter Teil

Die Besteuerungsgrundlagen als Klagegrund	54
A. Allgemeines	54
I. Die zweite Spielart der Individualisierungstheorie	54
II. Voraussetzungen für die „Individualisierung“	55
B. Die Rechtswidrigkeit von Verwaltungsakten in der allgemeinen Verwaltungs- und der Sozialgerichtbarkeit	56

I. Die Unergiebigkeit der Streitgegenstandstheorien	56
1. Eingliedrige Streitgegenstandsdefinitionen	57
a) Rechtsbehauptungstheorien	57
b) Klagebegehrenstheorie	58
c) Mischformen	58
2. Zweigliedrige Streitgegenstandsdefinitionen	59
3. Ergebnis	60
II. Gesetzliche Grundlagen	60
III. Die herrschende Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum ..	64
1. Nachschieben von Gründen durch die Behörde	65
2. Umfang der Sachverhaltsaufklärung durch das Gericht	66
3. Folgerungen	67
IV. Die abweichende Ansicht Kopps	67
V. Zusammenfassung	72
C. Die Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides	72
I. Die Vorschriften der RAO	73
1. § 213 Abs. 1 RAO	73
2. §§ 211, 212, 245 RAO und 75 FGO	74
II. Der verbesserte Rechtsschutz des Klägers, § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO	75
1. Der Wortlaut des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO	77
2. Sinn und Zweck der Einführung des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO	77
3. Ergebnis	80
III. Untersuchungspflicht und Untersuchungsmöglichkeiten des Fi-	
nanzgerichts, § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO	80
1. Streitgegenstand und Untersuchungsmaxime	81
2. Umfang der Aufklärungspflicht und Aufklärungsmöglichkeit	
des Finanzgerichts	83
a) Umfang der Aufklärungspflicht	83
b) Umfang der Aufklärungsmöglichkeit	84
3. Ergebnis	87
D. Zusammenfassende Würdigung	87

Vierter Teil

Die Saldierungstheorie in der Bewährung	90
A. Rechtshängigkeit, § 66 FGO	90
B. Objektive Klagenhäufung, § 43 FGO	91
C. Klageänderung und teilweise Klagerücknahme, §§ 67, 72 FGO	91
I. Saldierungstheorie	91
II. Individualisierungstheorie	93

D. Teilurteile, Grundurteile	93
I. Teilurteile, § 98 FGO	94
II. Grundurteile, § 99 FGO	94
E. Zwischenergebnis	95
F. Rechtskraft	96
I. Begrenzung der Problemstellung auf die Entscheidung des Gerichts nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO	96
II. Der Grundsatz der Bindung des Finanzamts	98
1. Bindung „nach oben“	98
2. Bindung „nach unten“	100
a) Teilweiser Erfolg der Klage	100
b) Voller Erfolg einer Teilklage	100
III. Umfang der Bindung „nach oben“ im einzelnen	101
1. Allgemeines	101
2. Zur Entstehungsgeschichte der §§ 110, 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO	103
a) Rechtskraft	104
b) Streitgegenstand	105
c) Ergebnis	107
IV. Grundlagen für die Begrenzung der Präklusion?	107
1. § 110 Abs. 2 FGO	107
2. § 110 Abs. 1 FGO	108
3. § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 FGO analog	111
a) Gesetzliche Systematik	111
b) Unzutreffendes Rechtskraftverständnis	112
c) Verfassungsrechtliche Bedenken	113
d) Einengende Auslegung	114
4. Das Wesen der Entscheidung	115
5. Interessenabwägung	120
6. Ergebnis	122
V. Wege zur Vermeidung der Präklusion	122
1. Ausdehnende Anwendung der Wiederaufnahmevorschriften?	122
2. Vorläufige Steuerfestsetzung	123
3. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO	124
VI. Umfang der Bindung des Finanzamts „nach unten“ im einzelnen	125
G. Ergebnis	126
Literaturverzeichnis	128

Einleitung

A. Das Problem

Der Streitgegenstand trägt seinen Namen zu Recht. Er ist ein Gegenstand vielfältigen Streitens. Zu den aus dem Zivilprozeßrecht übernommenen Streitpunkten — vor allem der unfruchtbaren Kontroverse zwischen der Klagebegehrens- und der Rechtsfolgebehauptungstheorie — kommt bei Anfechtungsklagen gegen Verwaltungsakte noch eine Reihe von Zweifelsfragen hinzu. Sie betreffen vor allem den Umfang der materiellen Rechtskraft, der vom Streitgegenstand abhängt, §§ 121 VwGO, 110 Abs. 1 FGO, 141 Abs. 1 SGG. Im wesentlichen ging der Streit bisher darum, ob man den Streitgegenstand der Anfechtungsklage so definieren¹ kann, daß die Behörde den vom Gericht aufgehobenen Verwaltungsakt nicht wiederholen darf, und das Zivilgericht im Amtshaftungsprozeß an die Entscheidung des Verwaltungsgerichts über die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des schädigenden Verwaltungsakts gebunden ist. Rechtsprechung und Schrifttum zur Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide haben diese Streitfragen um eine weitere vermehrt: Man streitet darum, ob der Kläger den Streitgegenstand auf bestimmte „Sachverhaltskomplexe“ oder „Besteuerungsgrundlagen“ begrenzen könne. Nur mit diesem Teilaspekt der Streitgegenstandsproblematik will ich mich im folgenden beschäftigen.

Der Streit wird erst verständlich, wenn man berücksichtigt, daß die im Steuerbescheid enthaltene Steuerfestsetzung — im Gegensatz zu der Regelung der meisten anderen Verwaltungsakte — regelmäßig auf einer Vielzahl von Besteuerungsgrundlagen beruht. Bei diesen Besteuerungsgrundlagen handelt es sich um Berechnungsfaktoren, die beliebig miteinander verrechnet — saldiert — werden können. Der Kläger läuft daher Gefahr, bei einer Anfechtung der gesamten Steuerfestsetzung zwar in dem von ihm als unrichtig bezeichneten Punkt — etwa der Höhe einer Rückstellung in der Steuerbilanz — vom Finanzgericht Recht zu bekommen, mit seiner Klage aber im Ergebnis dennoch abgewiesen zu werden, weil das Finanzgericht einen anderen Fehler — etwa bei der Berechnung der Sonderausgaben — entdeckt, den es mit dem ersten Fehler zu Lasten des Klägers saldiert. Gegen diese Saldierungs-

¹ Vgl. die Übersicht unten Teil 3 B I.

möglichkeit wenden sich die Anhänger der „Individualisierungstheorie“². Sie sind der Auffassung, der Kläger könne den Streitgegenstand auf bestimmte Sachverhaltsteile, d. h. Ausschnitte des durch den Steuerbescheid geregelten Einzelfalls, oder auf einzelne Besteuerungsgrundlagen begrenzen. Das Finanzgericht müsse der Anfechtungsklage schon dann stattgeben, wenn die Behauptung des Klägers, das Finanzamt habe diesen Sachverhaltsausschnitt oder diese Besteuerungsgrundlage bei der Festsetzung der Steuer unrichtig beurteilt oder festgestellt, zutreffe. Das Gericht darf nach dieser Meinung also andere als die vom Kläger gerügten Fehler in den Gründen des Steuerbescheides nicht korrigieren. Die Möglichkeit der Individualisierung des Streitgegenstandes wird mit der besonderen Struktur des Steuerbescheides, insbesondere der Vielfalt und Unübersehbarkeit der Besteuerungsgrundlagen, begründet.

Die Individualisierungstheorie tritt in zwei Spielarten auf: Die eine Gruppe meint, Anfechtungsgegenstand sei unmittelbar die einzelne vom Kläger beanstandete Besteuerungsgrundlage oder der vom Kläger als unrichtig bezeichnete Sachverhaltsausschnitt³. Gegenstand des Verfahrens ist danach nicht das Ergebnis des Steuerbescheides, sondern ein Teil seiner Begründung. Die andere Gruppe⁴ ist der Ansicht, der Steuerpflichtige müsse zwar unmittelbar die Steuerfestsetzung, also das Ergebnis des Steuerbescheides, angreifen, könne diesen Angriff aber durch die Behauptung, eine bestimmte Besteuerungsgrundlage oder ein bestimmter Teilsachverhalt sei fehlerhaft, begrenzen. Diese zweite Gruppe will den Streitgegenstand also außer durch den Klageantrag auf

² Zur Bezeichnung der Theorien *Barske-Woerner*, FGO, S. 56. Sie ist nicht glücklich gewählt. Der Prozessualist denkt bei dem Begriff „Individualisierungstheorie“ zunächst an den im Zivilprozeßrecht ausgetragenen Streit zwischen den Anhängern der „Substantiierungstheorie“, die zur Ausfüllung des Klagegrundes nach § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO die Angabe der klagebegründenden Tatsachen verlangen, und den Vertretern der „Individualisierungstheorie“, welche die Angabe des umstrittenen Rechtsverhältnisses genügen lassen, vgl. *Blomeyer*, ZPR, § 43 II 3 a, S. 223; *Habscheid*, Streitgegenstand, S. 184 ff.; *Rosenberg-Schwab*, ZPR, § 98 II 2 b, S. 474. Die hier erörterte „Individualisierungstheorie“ hat mit dieser im Zivilprozeßrecht vertretenen Theorie nur den Namen gemeinsam. *Bettermann*, Festschrift für Wacke, 233 (251) spricht daher von einer „qualifizierten Teilanfechtung“. Trotz der Verwechslungsgefahr soll hier jedoch an der Bezeichnung „Individualisierungstheorie“ festgehalten werden, weil sie sich in Rechtsprechung und Lehre zum Finanzprozeß eingürgert hat.

³ Unten Teil 2.

⁴ FG Berlin, EFG 1969, 246; *Huppertz*, Streitgegenstand, S. 311 ff.; *Knauer*, Verw. Arch. 60 (1969), 148 (160); *Müffelmann*, Objektive Grenzen, S. 173 ff. im Gegensatz zu seinem für die Anfechtungsklage im allgemeinen entwickelten Streitgegenstandsbegriff (S. 143 ff.); *Schwarz*, DStR 1966, 397 (399); *Spanner*, StUW 1969, Sp. 11 (20 ff.); *ders.*, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1967/68, 173 ff.; *ders.*, StRK-Anmerkung zu § 11 FGO, R 11; *Paulick*, FGO, Rdnr. 279; *Söhn*, StUW 1969, Sp. 217 (225 FN 24) und Verw. Arch. 60 (1969), 64 (84).

Aufhebung oder Herabsetzung der Steuerfestsetzung noch durch ein „zweites Glied“ — den vom Kläger näher bezeichneten Sachverhaltskomplex oder die einzelne streitige Besteuerungsgrundlage — bestimmen.

Den beiden Gruppen der Anhänger der Individualisierungstheorie steht die vom Großen Senat des Bundesfinanzhofes angeführte herrschende Meinung⁵ gegenüber (Saldierungstheorie). Sie folgert im wesentlichen aus §§ 211, 212, 213 RAO sowie aus der weitgehenden Übereinstimmung zwischen VwGO und FGO, daß der Steuerbescheid — wie andere Verwaltungsakte auch — erst dann rechtswidrig und damit gerichtlich kassierbar oder reformierbar sei, wenn seine Regelung, die Steuerfestsetzung, im Ergebnis unrichtig sei, nicht schon dann, wenn das Finanzamt das Ergebnis teilweise unrichtig begründet habe. Streitgegenstand ist daher nach herrschender Meinung die Rechtmäßigkeit des Ergebnisses des Steuerbescheides⁶.

Daß die Auswirkungen der verschiedenen Ansichten für die Parteien und das Finanzgericht gleichermaßen bedeutend sind, liegt auf der Hand. Insbesondere hängen der Umfang der Prüfungs- und Entscheidungskompetenz des Gerichts und der Umfang der Rechtskraft des Urteils davon ab, welcher Theorie man folgt. Es lohnt sich daher, dem Theorienstreit nachzugehen.

B. Gang der Untersuchung

Im ersten Teil der Arbeit werde ich auf die Struktur der Steuerbescheide eingehen. Dabei soll vor allem das Verhältnis der „Besteuerungsgrundlagen“ zu den Gründen sonstiger Verwaltungsakte herausgearbeitet werden. Die Kenntnis der Besonderheiten des Steuerbescheides ist Voraussetzung für die weiteren Untersuchungen zum Streitgegenstand. Im zweiten Teil will ich mich mit der Frage beschäftigen,

⁵ BFH (Gr. S.) 91, 393 (398 ff.) = BStBl 1968 II, 344; bestätigt in BFH 94, 310 = BStBl 1969 II, 169; BFH 103, 400 (402) = BStBl 1972 II, 59; BFH (Gr. S.) 103, 456 (462) = BStBl 1972 II, 120; BFH 104, 411 (412) = BStBl 1972 II, 382; FG Hamburg, EFG 1970, 567; FG Düsseldorf, EFG 1971, 235; Baltzer, NJW 1966, 1337 (1338); Bettermann, Festschrift für Wacke, 233 (251 ff.); Dömlerer, StbJb 1966/67, 451 (465 ff.); Eisenberg, FR 1966, 163 (165); ders., DB 1967, 1238; Jauernig, Untersuchungsmaxime, S. 36 FN 82; Grunsky, Grundlagen des Verfahrensrechts, § 5 IV, S. 39; Schröcker, NJW 1968, 2035 (2036); Stockhausen, FR 1967, 350; Vogel, DStR 1966, 387 (388/389); ders. in: Gutachten zum 46. DJT 1966, Band I, Teil 5, 46; v. Wallis, StbJb 1967/68, 407 (411); Woerner, BB 1968, 1030; Zierner, FR 1969, 232 (233); Tipke-Kruse, AO, § 65 FGO, A 3; v. Wallis/List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO, § 65 FGO Rdnr. 25; Zierner — Haarmann, Einspruch, Beschwerden, Klage, II, Tz. 2656.

⁶ So BFH (Gr. S.) 91, 393 (401); zu dieser ungenauen Definition unten Teil 3 A II FN 5 und Abschn. B I 1 c am Ende mit FN 26.