

Der Instanzenzug im Finanzrechtsweg und seine Verfassungskonformität

- I. Problemstellung
- II. Ausgangssituation
 - 1. Rechtswegzuweisung
 - 2. Historie
 - 3. Problem: Überlange Verfahrensdauer und Vielzahl der Prozesse
 - 4. Ursachenforschung
- III. Rechtliche Gründe für einen dreistufigen Gerichts Aufbau
 - 1. Art. 19 Abs. 4 GG
 - a) Instanzenzug
 - b) Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit
 - aa) Höhere Anforderungen im Steuerrecht
 - bb) Keine wirksamen Abhilfemaßnahmen durch den Staat
 - cc) Verfassungsrechtliche Bedenken gegen Beschleunigungsvorschriften
 - dd) Mängel im Verfahrensablauf
 - c) Fazit
 - 2. Rechtsstaatsprinzip, insbes. Justizgewährungsanspruch, Art. 20 Abs. 3 GG, Art 103 Abs. 1 GG
 - 3. Art. 3 Abs. 1 GG
 - 4. Art. 6 Abs. 1 EMRK
- IV. Überlegungen zu einem dreistufigen Aufbau der Finanzgerichte
- V. Zusammenfassung und Schlußbetrachtung

I. Problemstellung

Grundsätzlich sind die deutschen Rechtswege mit drei Instanzen ausgestattet. Auf die Eingangsinstanz folgt als zweite Tatsacheninstanz die Berufungsinstanz, in der Sachverhalt und Rechtsfolgen nochmals umfassend geprüft werden. Am Ende steht die Rechtsbeschwerde- oder Revisionsinstanz. Im Gegensatz dazu fehlt in der Finanzgerichtsbarkeit der zweifellige Unterbau: Es gibt nur eine einzige Tatsacheninstanz - das Finanzgericht des jeweiligen Bundeslandes.

	Ordentliche Gerichtsbarkeit	Verwaltungsgerichtsbarkeit		Arbeitsgerichtsbarkeit	
	Zivil-/Strafgerichtsbarkeit	Allgemeine Verwaltungsgerichtsbarkeit	Besondere Verwaltungsgerichtsbarkeit		
			Finanzgerichtsbarkeit	Sozialgerichtsbarkeit	
1. Instanz	Amtsgerichte [Einzelrichter] Landgerichte [Kammern]	Verwaltungsgerichte [Kammern]		Sozialgerichte [Kammern]	Arbeitsgerichte [Einzelrichter - Beisitzer]
2. Instanz	Landgerichte [Kammern] Oberlandesgerichte [Senate]	Oberverwaltungsgerichte – OVG [Senate]	Finanzgerichte FG [Senate]	Landessozialgerichte [Senate]	Landesarbeitsgerichte [Senate]
3. Instanz	Oberlandesgerichte Bundesgerichtshof BGH, Karlsruhe, Leipzig [Senate]	Bundesverwaltungsgericht BVerwG, Berlin ¹	Bundesfinanzhof BFH, München [Senate]	Bundessozialgericht BSG, Kassel [Senate]	Bundesarbeitsgericht BAG, Kassel [Senate]

¹ Demnächst Leipzig: Gesetz vom 21.11.1997, BGBl. 1997 I, S. 2742.

Der Instanzenzug in der Finanzgerichtsbarkeit beginnt sogleich beim höchsten Landesgericht, dem Finanzgericht des jeweiligen Bundeslandes, vergleichbar dem Oberlandesgericht, dem Oberverwaltungsgericht (bzw. Verwaltungsgerichtshof), dem Landesarbeits- bzw. Landessozialgericht². Es fehlt ein Untergericht – eine erste Tatsacheninstanz. Der Finanzrechtsstreit hat dadurch nur eine Tatsacheninstanz – anders als alle anderen Gerichtszweige. Dies ist insbesondere angesichts der teilweise sehr hohen Streitwerte in Steuersachen und dem dadurch besonders großen Bedürfnis nach einer gesicherten Sachverhaltsaufklärung nicht einsichtig, mindestens aber diskussionsbedürftig. Der nachfolgende Beitrag verdeutlicht, welche verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf den derzeitigen Rechtsschutz bestehen und führt Gründe an, die für die Einführung einer zweiten Tatsacheninstanz und damit den dreigliedrigen Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit, nämlich die Schaffung einer ersten Tatsacheninstanz, sprechen.

II. Ausgangssituation

1. Rechtswegzuweisung

Die Finanzgerichtsordnung (FGO)³ bestimmt den Finanzrechtsweg sowie die Kompetenz der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit durch die Generalklausel des § 33 FGO. § 33 FGO eröffnet den Finanzrechtsweg insbesondere für öffentlich-rechtliche Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundesfinanz- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden, (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO), für andere öffentlich-rechtliche Streitigkeiten, soweit für diese durch Bundesgesetz oder Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist (§ 33 Abs. 1 Nr. 2 FGO) sowie ferner für berufsrechtliche Streitigkeiten über Rechtsverhältnisse, die durch den ersten Teil, den zweiten und den sechsten Abschnitt des zweiten Teils und den ersten Abschnitt des dritten Teils des Steuerberatungsgesetzes geregelt sind (§ 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO)⁴.

Die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit sind gemäß § 1 FGO als unabhängige, besondere Verwaltungsgerichte ausgestaltet.

2. Historie

Die FGO aus dem Jahre 1965 hat den zweistufigen Gerichtsaufbau aufrecht erhalten. Nach § 2 FGO fungieren die Finanzgerichte als obere Landesgerichte und auf Bundesebene der BFH als oberstes Bundesgericht.

Gleichwohl hatte sich der Bundestag für die Dreistufigkeit entschieden, war damit jedoch auf den Widerstand der Länder gestoßen⁵. Diese vertraten die Auffassung, daß bereits ein zweigliedriger Instanzenzug zusammen mit dem außergerichtlichen Vorverfahren einen optimalen Rechtsschutz biete. Insbesondere wurde angeführt, daß ein dreigliedriger Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit zu einer gerade in Steuersachen nicht wünschenswerten Verlängerung des Rechtsweges führen würde. Außerdem könne bei einem

² Creifelds, Rechtswörterbuch, 10. Aufl., Anhang S. 1419.

³ FGO vom 6.10.1965, BGBl. 1965, I, S. 1477

⁴ Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 85. Erg.Li., August 1998, Einführung FGO, Rdn. 8; so auch Wassermeyer, DStZ 1985, 159, 160.

⁵ Dazu Gräber in Koch, Finanzgerichtsordnung, 3. Aufl., § 2 Rdn. 1: „Gewisse Unebenheiten des Gesetzes zeigen noch heute den etwas hastigen Umbau des an sich auf Dreistufigkeit angelegten Gesetzes“.

dreistufigen Gerichtsaufbau die erforderliche Einheitlichkeit der Rechtsprechung in Steuersachen nicht gewährleistet werden⁶.

Der daraufhin eingeschaltete Vermittlungsausschuß sprach sich für die Zweistufigkeit aus, schlug aber vor, die Finanzgerichte zu oberen Landesgerichten zu erklären und die Senatsverfassung einzuführen. Diesem Vorschlag stimmten Bundestag und Bundesrat schließlich zu. Ziel der Anhebung des Finanzgerichts auf den Rang von Oberlandesgerichten, Oberverwaltungsgerichten und Landessozialgerichten ist es u.a. gewesen, den Nachwuchs- und Laufbahnschwierigkeiten in der Finanzgerichtsbarkeit zu begegnen⁷.

3. Problem: Überlange Verfahrensdauer und Vielzahl der Prozesse

In der heutigen Diskussion ist der Disput um die Zwei- oder Dreistufigkeit wieder merklich aufgelebt⁸. Dies kommt u.a. daher, daß die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit seit etlichen Jahren chronisch überlastet sind. Gedanken über eine Reform, Vereinfachungen und Beschleunigungen sowie nicht zuletzt auch über den Gerichtsaufbau werden angesichts dieser sich beschleunigenden Entwicklungen zunehmend geäußert⁹.

Die Überlastung der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit hat zu einer überlangen Verfahrensdauer geführt¹⁰. Ein Prozeß vor einem Finanzgericht dauert im Durchschnitt mehr als zwei Jahre, das Revisionsverfahren vor dem BFH im Durchschnitt noch einmal etwa 3 bis 4 Jahre. Einzelne Verfahren dauern erheblich länger, teilweise 5, 6 oder auch 7 Jahre¹¹. Auch kann es vorkommen, daß ein Rechtsstreit, der bis zum BFH geführt wird und von dort an das Finanzgericht zurückverwiesen wird, nicht vor 12 bis 14 Jahren seinen Abschluß findet.

Wenn es richtig ist, daß Art. 19 Abs. 4 GG auch einen zeitnahen Rechtsschutz garantieren will¹², dann würde durch die - auch im Verhältnis zu den anderen Gerichtsbarkeiten - übermäßig lange Verfahrensdauer der Steuerprozesse Art. 19 Abs. 4 GG verletzt. Von einer Misere, Krise oder einem Rückstand der Finanzgerichtsbarkeit ist daher zu Recht die Rede¹³.

Es erscheint demgegenüber nicht angemessen, von Prozeßlawinen, einer Prozeßflut oder einer Streitsucht der Steuerpflichtigen zu sprechen. Im Gegenteil: Steuerberater und Fachanwälte für Steuerrecht sind sogar vergleichsweise wenig prozeßfreudig¹⁴.

⁶ Siehe die Begründung des Finanz- und Rechtsausschusses zum Vorschlag, den Vermittlungsausschuß anzurufen, in BR- Drucksache 371/1/65 vom 2.7.1965, Punkt 1. a) und b) zu Punkt 1., und gleichlautende Anlage zum Schreiben des Bundesratspräsidenten an den Vorsitzenden des Vermittlungsausschusses vom 9.7.1965, Punkt 1. a) und b) zu Punkt 1.

⁷ Vgl. stenographischer Bericht über die 198. Sitzung des Bundestages vom 23.7.1965, S. 10.081; stenographischer Bericht über die 287. Sitzung des Bundesrates vom 29.7.1965, S. 221.

⁸ Gräber in Koch, Kommentar zur FGO, a.a.O., § 2 Rdn. 1.

⁹ Für dreistufigen Gerichtsaufbau Offerhaus, DStR 1986, 99; dagegen Rudolff, DStR 1986, 503; dagegen, aber gewisse Vorteile der Dreistufigkeit nicht leugnend: Dänzer-Vanotti, BB 1986, 2386. Allgemein für Reformen Neckels, DStZ 1990, 244; versch. Beiträge unter dem Titel „Die Finanzgerichte in der Diskussion“ in DStZ 1994, 736. List, DStR 1995, 1982, äußert Besorgnis über den „Abbau des Rechtsschutzes im finanzgerichtlichen Verfahren“.

¹⁰ Sangmeister, DStZ 1993, 31, 32 ff.

¹¹ Die durchschnittliche Laufzeit für Sachentscheidungen beim BFH beträgt nach F. Klein 43 Monate; siehe DStZ 1988, 131. Siehe zu statistischen Erhebungen auch List, DStZ 1988, 159 und Gmach, DStR 1987, 23.

¹² BVerfGE 36, 264, 274 f.; 40, 236, 257; 55, 349, 369; 63, 45, 68 f.

¹³ Tipke/Kruse, a.a.O., Einführung FGO, Tz. 17.

¹⁴ Voß, BB 1991, 247: „Tatsache ist, daß angesichts ... eines Steueraufkommens von mehr als 500 Milliarden DM die Zahl der Prozesse im Verhältnis zu der Zahl der Steuerbescheide und deren wirtschaftlicher Bedeutung immer erstaunlich niedrig war, nämlich meiner Schätzung nach mit weniger als 0,5 % anzusetzen ist.“

Denn insgesamt werden nur etwa 2 bis 4 % der Einspruchsentscheidungen mit Rechtsmitteln angefochten¹⁵. Insbesondere ist zu beobachten, daß die großen Steuerpflichtigen relativ wenig prozessieren¹⁶.

Demgegenüber ist festzustellen, daß viele Steuerbescheide zunächst zumindest teilweise unrichtig zu sein scheinen¹⁷, denn es werden immerhin etwa 8 % der Bescheide durch Einspruch angefochten¹⁸. Etwa 66 % der aufrechterhaltenen Einsprüche erledigen sich durch Abhilfe, nur rund 13 % führen zu einer Einspruchsentscheidung und lediglich 2 bis 4 % der Einsprüche führen zu einem Verfahren vor den Finanzgerichten¹⁹.

4. Ursachenforschung

Auf der Suche nach den Ursachen für die Probleme in der Finanzgerichtsbarkeit haben die Vertreter der verschiedenen Gewalten sich manchmal gegenseitig zu belasten versucht²⁰. Wir alle, d.h. Finanzbeamte, Finanzrichter, Steuerberater, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, sollten uns indes nicht gegenseitig die Schuld zuzuweisen versuchen²¹. Dies würde keinem Beteiligten etwas nützen und vor allem in der Sache nichts bewegen.

Zutreffend ist sicherlich, daß die Steuergesetzgebung immer hektischer und komplizierter wird. Damit nehmen auch der Konfliktstoff und die Zahl konfliktträchtiger Verwaltungsakte zu²². Gleichwohl kann es an der Gesetzgebung allein nicht liegen.

So schob die überlastete Finanzverwaltung die Aufklärungspflicht zum Teil auf die Gerichte ab. Dies ist in zweierlei Hinsicht problematisch: Erstens in bezug auf die Amtsaufklärungspflicht nach § 88 AO²³ und zweitens angesichts des Vorhandenseins nur einer gerichtlichen Tatsacheninstanz im Hinblick auf den Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG.

Nicht selten wird vorgebracht, die Finanzämter seien fiskalisch zu rechthaberisch²⁴, würden es also mit der Genauigkeit des Gesetzesvollzugs übertreiben. Geboten sei eine „maßvolle Anwendung des Steuerrechts“²⁵. Dem steht jedoch entgegen, daß die juristische Methodenlehre die Kategorie des „maßvollen Gesetzesvollzugs“ nicht kennt. Noch gilt § 85 FGO, der die Finanzverwaltung an die Steuergesetze bindet^{26 27}.

¹⁵ Vgl. Tipke/Kruse, a.a.O., Einführung FGO, Tz. 17.

¹⁶ Tipke/Kruse, a.a.O., Einführung FGO, Tz. 17.

¹⁷ Gmach, DStR 1987, 23, 24: „Wenn auch nur ein geringer Prozentsatz der außergerichtlichen Rechtsbehelfe zu gerichtlichen Rechtsbehelfen führt, ist doch der Zusammenhang zwischen diesen und der Belastung der Finanzgerichtsbarkeit offenkundig.“

¹⁸ Grüter, DStZ 1994, 742: „Die Finanzverwaltung setzte im Jahre 1992 rund 10 Millionen Steuerbescheide in die Welt. Die Zahl der Einsprüche betrug 783.857, d.h. es wurden rd. 8 % der Bescheide angefochten.“

¹⁹ Haegert, BB 1991, 36, 44, unter Berufung auf Haarmann, Diskussionsbeitrag zur Podiumsdiskussion auf dem zweiten Münsteraner Symposium 1988, in: Birk (Hrsg.), Die Situation der Finanzgerichtsbarkeit - Überbelastung, Entlastungsmöglichkeiten, Reformvorschläge - Köln 1989, S. 113.

²⁰ Dazu Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1377 ff.

²¹ Wassermeyer, DStZ 1985, 159 f.; Rößler, DStZ 1985, 375 f.; Schuhmann, DStZ 1985, 379 ff.

²² Tipke/Kruse, a.a.O., Einführung FGO, Tz. 17.

²³ § 88 Abs. 1 Satz 1 AO lautet: „Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen.“

²⁴ Neckels, DStZ 1990, 443

²⁵ Meyding, DStR 1983, 123, 130; OFD Nürnberg DStZ 1986, 138, unter Hinweis auf Wassermeyer, DStZ 1985, 159, 166: Danach sollen sich die Finanzämter bis „zur Grenze der Zumutbarkeit“ vergleichsbereit zeigen.

²⁶ In § 85 Satz 1 AO heißt es: „Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.“

²⁷ Ablehnend zum „maßvollen Gesetzesvollzug“ mit dem Verweis auf den in § 85 S. 1 AO normierten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1386 und

Allerdings hat es der Gesetzgeber zu verantworten, daß die Finanzverwaltung organisatorisch, d.h. bezogen auf ihren Arbeitsanfall, überlastet ist²⁸. An dieser Situation trifft die Verwaltung keine Schuld.

Die Tatsache, daß gelegentlich auch die Gerichte zur Komplizierung des Steuerrechts beitragen, gestehen selbst Richter ein²⁹. Dementsprechend werden die Finanzbehörden verunsichert durch eine bemerkenswerte Instabilität der Rechtsprechung des BFH, der durch verschiedene Grundsatzentscheidungen richtungsweisende Entwicklungen vorgeben scheint, sie dann jedoch schon nach ein paar Jahren durch entgegenstehende Grundsatzentscheidungen korrigiert. Diese Aufgabe oder Veränderung der bisherigen Rechtsprechung erschwert es naturgemäß auch für Berater, Gesetze auszulegen und anzuwenden und eine präventive, streitvermeidende Beratung zu erbringen. Der Überraschungseffekt aufgrund geänderter Rechtsprechung³⁰ ist für alle Beteiligten gleichermaßen unbefriedigend³¹.

Aber auch sog. Nichtanwendungserlasse der Finanzverwaltung gegenüber unliebsamen BFH-Entscheidungen erschweren die Rechtsberatung und die Prognose für künftige Rechtsentwicklungen.

So hat der BFH mit Urteil vom Jahre 1995 entschieden, daß eine Steuerfestsetzung nicht zu einer Steuernachforderung i.S.d. § 233 a AO führen dürfe, wenn das Finanzamt freiwillige Leistungen auf die Steuerschuld vor deren Festsetzung angenommen habe und die später festgesetzte Steuerschuld durch diese Vorabzahlung insgesamt erfüllt worden sei. Damit sei der Festsetzung von Zinsen –auch für die Zeit vor der freiwilligen Leistung– die Grundlage entzogen. Das Bundesministerium der Finanzen hat darauf einen sog. Nichtanwendungserlaß bezüglich dieses Urteils herausgegeben und mit bindender Wirkung für die nachgeordneten Finanzämter verfügt: „Zinsen nach § 233 a AO sind unabhängig davon festzusetzen, ob vor Festsetzung der Steuer freiwillige Leistungen erbracht werden. (...)“³².

Gmach, DSrR 1987, 23, 24 f. Außerdem würde die gelegentlich vorgeschlagene (siehe Fn. 21) Weisung zu mehr Vergleichsbereitschaft zum Prozessieren geradezu verführen. Dies hebt mit Recht Haarmann in D. Birk [Hrsg.], Die Situation der Finanzgerichtsbarkeit, Münsteraner Symposium 1988, 1989, S. 133, hervor.

²⁸ In dieser Richtung auch Meßmer, BB 1986, 741, 742, 745. Anderer Auffassung Haegert, BB 1991, 36 ff., 46

²⁹ Borchardi, StuW. 1981, 304; Meßmer, BB 1986, 741, 742; ders., StuW. 1988, 223.

³⁰ Vgl. beispielsweise den Wandel der Rechtsprechung zur Maßgeblichkeit einer Teilungsanordnung betreffend die Erbschaftssteuer: Bis zum Urteil des BFH vom 16.03.1977 galt, daß eine besondere Teilungsanordnung des Erblassers für die Auseinandersetzung, § 2048 BGB, für die steuerliche Aufteilung des Nachlasses grundsätzlich unerheblich war, BFH, BStBl. 1960 III, 348. Im Hinblick darauf, daß eine Teilungsanordnung auch ein Vorausvermächtnis sein könne, wenn das Recht auf den vermachten Gegenstand neben dem Erbteil eines Miterben diesem zugewendet wird, sollte die Teilungsanordnung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs des Miterben nunmehr doch berücksichtigt werden, BFH, Urteil vom 16.03.1977, BStBl. 1977 II, 640; Troll, Nachlaß und Erbe im Steuerrecht, 2. Auflage, S. 181; mit Urteil des BFH vom 10.11.1982, BFH, BStBl. 1983 II, 329 hat dieser die 1977 zuletzt geänderte Rechtsprechung erneut geändert: Seitdem ist nunmehr –wie früher– die Teilungsanordnung des Erblassers für die Besteuerung des einzelnen Miterben ohne Bedeutung, vgl. auch BFH BStBl. 1992 II, 669; BFH/NV 1993, 100; Meincke, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 10. Auflage, § 3 Rdn. 23 f.

³¹ Ein Beispiel aus jüngerer Zeit ist das BFH-Urteil vom 23.10.1996 - I R 1-2/94 - zur Körperschaftsteuerfreiheit kommunaler Abfallentsorgungsbetriebe. Der BFH gelangte hier zu einer selbst für Insider völlig überraschenden Rechtsauffassung und erachtete juristische Personen des öffentlichen Rechts hinsichtlich ihrer Hausmüllentsorgungseinrichtungen und des Verkaufs von Müllsäcken in den Jahren 1984 und 1985 nicht für körperschaftsteuerpflichtig, weil es sich insoweit um eine überwiegend hoheitliche und damit nichtgewerbliche Tätigkeit handele. Vgl. die Anmerkung Noch, DSz 1997, 197.

³² BFH, Urteil vom 15.03.1995 - I R 56/93-, BStBl. 1995 II, 490; Nichtanwendungserlaß des BMF -IV A 4 - S 0460 a - 27/95-, BStBl. 1995 I, 370.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang daher die Frage, ob es die behauptete Prozeßwut der Steuerpflichtigen überhaupt gibt bzw. ob und inwiefern nicht auch die Verwaltung selbst durch eine teilweise erstaunliche Beharrlichkeit, die sich zum Teil erst in einer sehr späten Abhilfe im finanzgerichtlichen Verfahren oder in den Nichtanwendungserlassen bezüglich unliebsamer höchststrichterlicher Rechtsprechung dokumentiert, nicht selbst auch zur vermehrten Anzahl von Finanzrechtsstreitigkeiten beiträgt³³. Aber es geht hier letztlich nicht um die Frage, wer die Anzahl der Finanzrechtsstreitigkeiten „verschuldet“. Es ist lediglich festzustellen, daß eine bestimmte Menge von Finanzrechtsstreitigkeiten jährlich anfällt und welcher instanzliche Aufbau mit welcher personellen Ausstattung von verfassungswegen hierfür zur Verfügung gestellt sein muß, damit dem Bürger ausreichender Rechtsschutz gewährt werden kann.

Zur Lösung des Problems sind viele verschiedene Möglichkeiten aufgezeigt worden: Die Einführung der Einzelrichterentscheidungen bei den Finanzgerichten als Kontrast zu den in allen Gerichtszweigen sonst typischerweise als Kollegialgericht entscheidenden Landesgerichten, die Einführung einer weiteren Instanz³⁴, mehr Erörterungstermine und kürzere Urteile.

Mehr Einzelrichterentscheidungen³⁵ können einen vielversprechenden Lösungsansatz zur Bewältigung der vielen Verfahren darstellen. Dann fragt sich jedoch, ob die Einzelrichterentscheidungen alle von Richtern der „Landesfinanzgerichte“ entschieden werden müssen, wie dies derzeit der Fall ist. Wäre es da nicht kostengünstiger, eine erste Instanz einzuführen, bei der die Richter auch nicht nach R2, sondern nach R1 bezahlt würden, wie dies auch bei allen anderen Rechtszweigen üblich ist? Liegt in den §§ 6, 79 a FGO nicht schon – verdeckt – die Einführung der sonst überall üblichen ersten Instanz mit Einzelrichterbesetzungen? Ist damit nicht zugegebenermaßen das zweistufige Modell der Finanzgerichtsbarkeit auch vom Gesetzgeber schon für gescheitert erklärt worden? Ob mehr Erörterungstermine und kürzere Urteile eine wirklich durchgreifende Entlastung bewirken würden, bleibt indes fraglich³⁶. Insbesondere ist zu bedenken, daß kürzere Urteile möglicherweise die ihnen innewohnende Befriedungsfunktion nicht erfüllen können, wenn sie sich nicht mehr mit allen vorgetragenen Argumenten auseinandersetzen oder ggf. sogar ohne Tatbestand und/oder ohne Begründung ergehen.

Die Lösung des Problems kann daher nur in der Zurverfügungstellung einer ausreichenden Anzahl von Richter- und Justizstellen im Verhältnis zu der Anzahl der zu bewältigenden Verfahren liegen. Dies folgt aus dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG³⁷. Nur auf diese Weise kann der Staat seiner Justizgewährungspflicht

³³ Gmach, DStR 1987, 23, 25, erkennt in einzelnen Änderungen der BFH-Rechtsprechung und nachfolgenden Nichtanwendungserlassen der Finanzverwaltung „krasseste Form(en) von Rechtsunsicherheit“.

³⁴ Für eine zweite Instanz: Felix, Stbg. 1977, 53; Steuerberaterverband Stbg. 1983, 91 f.; Bickel, ZRP 1984, 75, 59 f.; Offerhaus, DStR 1986, 99; Pestke, Stbg. 1987, 35, 43; siehe vor allem die ausführliche „Stellungnahme zum Entwurf eines FGO-Änderungsgesetzes“ des Deutschen Steuerberaterverbandes vom 13.9.1988; gegen eine zweite Tatsacheninstanz: Witte, DStR 1978, 515; List, Die Finanzgerichtsbarkeit unserer Zeit, S. 28 f.; Kraft, DStR 1981, 667; Rößler, BB 1984, 2262 ff.; Rudloff, DStR 1986, 503; Weber-Grellet, DStZ 1987, 20 und DStZ 1989, 131; Rönitz, DB 1987, 653; Kritisch: Voß, BB 1987, 376; Stöcker, DStZ 1989, 376; weitere Nachweise bei Klein/Triller, DStZ 1986, 473; siehe auch die Diskussion Steuerberaterkongreß RET 1986, 307.

³⁵ §§ 6, 79 a Abs. 2 bis 4 FGO. Kritisch zum Einzelrichter bei den Finanzgerichten schon Stöcker, DStZ 1981, 469, 470 f. und Rößler, DStZ 1993, 97.

³⁶ Beschleunigungseffekte bejahend Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1385 f. und Wassermeyer, DStZ 1985, 161 ff., 164 ff.

³⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1385: „Für die Effektuierung des Art. 19 IV GG muß der Staat die erforderliche Zahl von Finanzrichterstellen schaffen. 500 Richter scheinen mir dafür nicht auszureichen“; List, DStR 1995, 1982, 1983, unter Punkt 3.

nachkommen. Jedoch hat die „*Vermehrung (der Richterstellen) keineswegs Schritt gehalten mit der Zunahme der Prozeßfrequenz*“³⁸. Ebenso ist eine akzeptable räumliche und sachliche Ausstattung unverzichtbar. Diese ist jedoch oftmals nicht gegeben. Als überaus kennzeichnend für die miserable Ausstattung der Finanzgerichte kann die Stellungnahme von Reim³⁹ gewertet werden, in der er betont, daß die „*räumliche Ausstattung ... zwar knapp ausreichend (sei), aber dadurch gekennzeichnet (ist), daß keines der nordrhein-westfälischen Finanzgerichte mit allen Räumen zusammen an einer Stelle untergebracht werden konnte*“ und im übrigen die „*sachliche Ausstattung ... - abgesehen von EDV - normalem Standard entsprechen*“ dürfte.

Politik und Parlament verkennen insoweit ihre Verpflichtung, die Justiz angemessen auszustatten. Das bedauernde Achselzucken und die Unfähigkeit, mit der angeblichen Prozeßlawine und einer angeblichen Streitwut umzugehen, rechtfertigen die Zustände bei der deutschen Justiz, insbesondere bei den Finanzgerichten, unter keinen Umständen. Die aus der Not geborenen Entlastungsgesetze sind Notlösungen und Stückwerk, die das Problem nicht an der Wurzel angreifen und daher zu keiner wirklichen Lösung führen.

Der grundsätzlich von den Bürgern verlangte Verzicht auf Selbsthilfe und die Verpflichtung des Bürgers, Rechtsbehelfe und Rechtsmittel einzulegen, um sich zu wehren, kann insbesondere im Steuerrecht, dem klassischen Recht der Eingriffsverwaltung, nur dann vom Bürger abverlangt werden, wenn tatsächlich in angemessener Zeit gerichtliche Hilfe erwartet werden kann.

Nachfolgend soll daher untersucht werden, ob neben einer personellen und materiell angemessenen Ausstattung erträglichere Zustände durch einen dreistufigen Gerichtsaufbau geschaffen werden können und welche rechtlichen Erwägungen hierfür anzuführen sind.

III. Rechtliche Gründe für einen dreistufigen Gerichtsaufbau

1. Art. 19 Abs. 4 GG

Art. 19 Abs. 4 GG verleiht dem rechtsuchenden Bürger, der durch den Verwaltungsakt einer Finanzbehörde in seinen Rechten betroffen ist - ein klassischer Fall der Eingriffsverwaltung⁴⁰ - einen Anspruch auf Einschaltung der Gerichtsbarkeit⁴¹.

Dieser als Grundrecht ausgestaltete Anspruch richtet sich allerdings nicht darauf, eine bestimmte Art von Fachgerichten, hier also diejenigen der Finanzgerichtsbarkeit, einschalten zu können. Grund dafür ist, daß der Zugang zu den Gerichten, die wirksame Kontrolle durch Gerichte und auch die Gerichtsorganisation selbst der Ausgestaltung durch den Gesetzgeber unterliegen und daher jederzeit abänderbar sein sollen⁴².

³⁸ So Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1380; siehe auch Voß, BB 1991, 247.

³⁹ DStZ 1994, 739, 740

⁴⁰ List, DStR 1995, 1982: „... der steuerliche Zugriff (wird) stets als hart empfunden ...“

⁴¹ Grundlegend dazu: Sachs (Krüger), Grundgesetz-Kommentar, 1996, Rdn. 106 ff. und 131 ff. zu Art. 19; Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 1996, Rdn. 70 ff. zu Art. 19 IV. Vgl. auch Noch, Vergaberecht und subjektiver Rechtsschutz, 1998, S. 99 ff., zum Anspruch auf Einschaltung der Gerichtsbarkeit bei der öffentlichen Auftragsvergabe. Bislang konnten keine Gerichte im Sinne des Art. 92 GG angerufen werden, sondern nur die eigens geschaffenen Vergabeüberwachungsausschüsse als „gerichtsähnliche Instanzen“, die es aber nach dem Grundgesetz prinzipiell nicht geben darf.

⁴² Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 3. Aufl. 1995, Rdn. 30a, 32 und 39 zu Art. 19: „... erheblicher Spielraum ...“.

a) Instanzenzug

Ebenso beinhaltet dieser Anspruch grundsätzlich nicht, eine bestimmte Anzahl von Instanzen zur gerichtlichen Überprüfung seines Vorbringens zur Verfügung gestellt zu bekommen. Das BVerfG hat diesbezüglich klargestellt, daß der Bürger generell keinen Anspruch auf eine rechtliche Überprüfung durch mehr als eine Instanz hat⁴³. Aus der Sicht des Steuerrechtlers fällt zwar nun ins Gewicht, daß insbesondere das Vorhandensein von ein oder zwei Tatsacheninstanzen eine eminent wichtige Frage des Rechtsschutzes in Steuersachen ist, da die gerichtliche Entscheidung in Vermeidung der oben geschilderten Überraschungseffekte auf der Basis möglichst richtiger und vollständiger Tatsachengrundlagen erfolgen soll. Jedoch dürfte man rechtsdogmatisch dem Bundesverfassungsgericht zunächst einmal grundsätzlich zustimmen können, daß eine Tatsacheninstanz den Mindestanforderungen genügt.

Aber: Die unterschiedliche Behandlung von Sachbereichen im Hinblick auf den Instanzenweg ist an Art. 3 Abs.1 GG zu messen⁴⁴. So hat das Bundesverfassungsgericht⁴⁵ entschieden, daß der Gesetzgeber zwar eine „*weitgehende Freiheit (hat), den Zugang zum Rechtsmittelgericht wie den Verfahrensgang nach seinen Zweckmäßigkeitsvorstellungen auszurichten*“, allerdings hat er „*dabei ... bestimmte Anforderungen aus den Grundrechten, zumal den Gleichheitsgrundsatz zu beachten*“⁴⁶. Der Gleichheitsgrundsatz ist dann „*nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber aus sachlichen Gesichtspunkten Rechtsmittel für einzelne Fallgruppen oder Sachgebiete unterschiedlich regelt*“⁴⁷. Gilt diese Anforderung schon hinsichtlich einzelner Fallgruppen und Sachgebiete innerhalb derselben Gerichtsbarkeit, so muß sich dies ebenso auf die Behandlung der Kläger in den einzelnen Gerichtsbarkeiten beziehen.

Der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, Gleiches nicht ohne sachlichen Grund ungleich und Ungleiches nicht ohne sachlichen Grund gleich zu behandeln. Es stellt sich daher die Frage, aus welchem sachlichen Grund heraus der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren nur zwei, hingegen der Kläger in praktisch allen anderen Gerichtsbarkeiten drei Instanzen zur Verfügung gestellt bekommt. Ein sachlicher Grund, der diese Ungleichbehandlung in überzeugender Weise rechtfertigt, ist nicht erkennbar. Die Ungleichbehandlung rechtfertigt sich auch nicht daraus, daß ihm das obligatorische Vorverfahren über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf (Einspruchsverfahren, §§ 347 ff. AO) bei den Finanzbehörden zur Verfügung gestellt wird. Grund dafür ist, daß der Kläger ebenso in der regulären Verwaltungsgerichtsbarkeit (§§ 68 ff. VwGO) wie auch im Sozialgerichtsverfahren (§§ 83 ff. SGG) ein Vorverfahren zu durchlaufen hat. Dieses dient auch keineswegs dazu, eine gerichtliche Instanz zu ersetzen, sondern die Gerichte zu entlasten⁴⁸ und der Verwaltung noch einmal Gelegenheit zu geben, die angefochtene

⁴³ BVerfGE 4, 74, 95; 11, 232, 233; 49, 329, 340; 54, 277, 291; 65, 76, 90; 78, 88, 99; 87, 48, 61; 92, 365, 410. Siehe auch Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 1996, Rdn. 73 zu Art. 19 IV; Ule, DVBl. 1982, 821, 824 f.; Pagenkopf, DVBl. 1985, 981.

⁴⁴ Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 3. Aufl. 1995, Rdn. 32 zu Art. 19; Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 1996, Rdn. 73 zu Art. 19 IV.

⁴⁵ BVerfGE 65, 76, 91

⁴⁶ BVerfGE 65, 76, 91 in Verweis auf BVerfGE 54, 277, 291 ff.

⁴⁷ BVerfGE 65, 76, 91 in Verweis auf BVerfGE 8, 174, 183 und 14, 56, 74. Zum Verhältnis zwischen Art. 19 IV und Art. 3 I GG Hermes, JZ 1997, 909, 914.

⁴⁸ Die Bestimmungen über das Vorverfahren stellen zwingendes Recht dar. Die Beteiligten können nicht auf die Durchführung eines Vorverfahrens nicht verzichten, da es nicht nur dem Rechtsschutz des Bürgers und den Interessen der Verwaltung, sondern auch der Entlastung der Gerichte dient, BVerfG DVBl. 1983, 850 = DÖV 1983,736 = BayVBl. 1983, 280; Kopp/Schwenke, Kommentar zur VwGO, 11. Auflage, vor § 68 Rdn. 10.

Entscheidung auf ihre Recht- und Zweckmäßigkeit hin zu überprüfen⁴⁹. Auch kann ein behördeninternes, weisungsgebundenes Überprüfungsverfahren nie das Gewicht einer Entscheidung eines unabhängigen nur dem Gesetz verpflichteten Richters ersetzen.

Auch das Argument, die Zweistufigkeit (eine Tatsacheninstanz und eine Revisionsinstanz) des finanzgerichtlichen Verfahrens und der damit „straffe Aufbau“ ermögliche eine schnellere Entscheidung, die in Steuersachen besonders geboten sei und daher im Rechtsschutzinteresse des Bürgers liege, hat sich gerade als nicht zutreffend erwiesen. Der straffe Aufbau führt lediglich dazu, daß im Verhältnis zu den eingehenden Klagen zu wenig personelle und sachliche Ressourcen zur Verfügung stehen, wie aus der Überlastung der Finanzgerichte und des BFH deutlich zu erkennen ist. Die Schuld kann nicht „prozeßwütigen“ Steuerpflichtigen, sondern dem seit etlichen Jahren bekannten zu geringen Stellenbesetzungsplan bzw. der Nichtausweitung der Ressourcen der Finanzgerichte gesehen werden. Die Überlastung der Finanzgerichte könnte auch durch eine erhebliche Ausweitung der Senate und der Richterstellen behoben werden. Dies wäre jedoch wohl teurer als die Einführung eines finanzgerichtlichen Untergerichts unter dem Landesfinanzgericht als weitere Tatsacheninstanz und würde noch nicht erklären, warum es in der Finanzgerichtsbarkeit nur eine Tatsacheninstanz gibt, hingegen in der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit oder in der Sozialgerichtsbarkeit wie in allen anderen Gerichtsbarkeiten zwei Tatsacheninstanzen existieren. Diese Ungleichbehandlung des Bürgers ist nicht nachvollziehbar. Ein sachlicher Grund dafür, weshalb in der Finanzgerichtsbarkeit, die gemäß § 1 FGO als spezielle Verwaltungsgerichtsbarkeit ausgestaltet ist, dem Kläger nur insgesamt zwei Instanzen eingeräumt werden, ist nicht ersichtlich. Diese gesetzgeberischen Motive aus dem Jahre 1965⁵⁰, die zu der zweistufigen Ausgestaltung führten, geben diesbezüglich nicht nur nichts her, sondern widerlegen sogar die etwaig anzuführenden sachlichen Gründe für diese Ungleichbehandlung. Ebenso wenig dürfte als Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung der öfters vorgetragene, unsubstantiierte Hinweis auf die überkommene „*Sonderstellung der Finanzgerichte im instantiellen Aufbau*“ genügen⁵¹, denn damit wird der rechtliche Sollzustand mit dem Hinweis auf den tatsächlichen Istzustand abgetan. Dies ist aber kein taugliches Argument, die sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dürfte nach alledem hier anzunehmen sein.

Wären die Argumente der Gegner einer weiteren Tatsacheninstanz, daß eine solche Instanz einer schnellen Entscheidung abträglich sei, zutreffend, so fragt sich, warum nicht in den anderen Gerichtszweigen die erste Tatsacheninstanz mittlerweile abgeschafft wurde. Denn wenn die zweite Tatsacheninstanz zu einer (unnötigen) Verlängerung der Verfahrensdauer führen würde, wäre es von verfassungswegen nicht nur erlaubt, sondern im Hinblick auf die Verpflichtung zur Gewährung eines schnellen und effizienten Rechtsschutzes geboten, diese angeblich überflüssigen, systembedingt das Verfahren verzögernden Instanzen bei der ordentlichen Gerichtsbarkeit und bei der Arbeits-, Sozial- und Verwaltungsgerichtsbarkeit abzuschaffen.

Gleiches gilt entsprechend für das Argument der Gegner der Dreistufigkeit im Finanzrechtsweg, wenn diese behaupten, eine Einheitlichkeit der Rechtsprechung sei mit einer

⁴⁹ Kopp/Schwenke, VwGO, a.a.O., § 68 Rdn. 9.

⁵⁰ Siehe die Begründung des Finanz- und Rechtsausschusses zum Vorschlag, den Vermittlungsausschuß anzurufen, in BR- Drucksache 371/1/65 vom 2.7.1965, Punkt 1. a) und b) zu Punkt 1., und gleichlautende Anlage zum Schreiben des Bundesratspräsidenten an den Vorsitzenden des Vermittlungsausschusses vom 9.7.1965, Punkt 1. a) und b) zu Punkt 1. Vgl. stenographischer Bericht über die 198. Sitzung des Bundestages vom 23.7.1965, S. 10.081; stenographischer Bericht über die 287. Sitzung des Bundesrates vom 29.7.1965, S. 221.

⁵¹ Siehe z.B. Rieß, DStZ 1994, 737, 738

weiteren Instanz nicht zu erreichen: Wäre dieses Argument zutreffend, gäbe es bei den anderen Gerichtszweigen keine einheitliche Rechtsprechung. Hierbei geht es jedoch nicht um die Frage, ob Unter- oder Mittelgerichte voneinander beim Ringen um das bestmögliche Ergebnis voneinander abweichen, sondern darum, ob durch ein Obergericht nicht einheitlich geltende Rechtsgrundsätze bei der Auslegung der Normen herausgearbeitet werden können und dies von der Rechtsprechung der im Instanzenzug rangniederen Gerichte nicht berücksichtigt werden kann oder werden wird. Daß dieses Argument der Gegner der Dreistufigkeit letztlich nicht zutreffend ist, ergibt sich aus der Erfahrung, daß sich in den anderen Gerichtszweigen die im Instanzenzug niedrigeren Gerichte an den Auslegungen und entwickelten Rechtssätzen der nächsthöheren bzw. höchsten Gerichte orientieren. Die Einheitlichkeit der Rechtsprechung ist durch eine weitere Tatsacheninstanz nicht tangiert. Die Gefahr divergierender oder fehlerhafter Entscheidungen wird zwar grundsätzlich mit jedem neuen Spruchkörper und jedem neuen Einzelrichter potentiell erhöht. Dafür steht jedem Verfahrensbeteiligten jedoch ein Rechtsmittel und damit die Überprüfbarkeit der Entscheidung durch die nächste Instanz zur Verfügung. Diese Überprüfungsmöglichkeiten führen damit im Ergebnis zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung, wie dies in den anderen Gerichtszweigen seit langem usus ist.

b) Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit

Außerdem besteht nach der Rechtsprechung des BVerfG⁵² gemäß Art. 19 Abs. 4 GG ein „*substantielle(r) Anspruch auf eine möglichst wirksame gerichtliche Kontrolle*“ - effektiver Rechtsschutz⁵³. Effektiver Rechtsschutz bedeutet, daß die gerichtliche Kontrolle rechtlich verbindlich vorgeschrieben und tatsächlich wirksam durchsetzbar sein muß. Die Anforderungen an die Effektivität des Rechtsschutzes steigen umso mehr in den Fällen, in denen von vornherein nur eine gerichtliche Instanz zur Verfügung gestellt wird⁵⁴. Diese Rechtsauffassung hat das BVerfG nochmals bekräftigt für den Fall der Abschaffung von Rechtsmitteln⁵⁵.

Ein ganz wesentlicher Bestandteil des Rechts auf möglichst wirksamen Rechtsschutz ist der Anspruch auf eine Entscheidung des Vorbringens „*innerhalb angemessener Zeit*“⁵⁶. Anderenfalls liefe dieses Grundrecht ins Leere⁵⁷.

Unter „*angemessener Zeit*“ ist ein Zeitraum zu verstehen, der den gerichtlichen Rechtsschutz des Bürgers nicht zu einer stumpfen Waffe werden läßt. Insbesondere ist von Bedeutung, daß ein zeitnaher Rechtsschutz nicht durch organisatorische Versäumnisse des Staates vereitelt werden darf. Es ist daher Aufgabe des Staates, die Gerichtsbarkeiten so zu organisieren und sachlich wie personell auszustatten, daß sich für den Rechtssuchenden keine vermeidbaren Verzögerungen auf dem Weg zur Entscheidung seines Vorbringens ergeben⁵⁸. Speziell hat der Gesetzgeber dafür Sorge zu tragen, daß einer Überlastung der Gerichte vorgebeugt wird und hierzu alle geeigneten und erforderlichen

⁵² BVerfGE 36, 264, 274 f.; 40, 236, 257; 55, 349, 369; 63, 45, 68 f.

⁵³ Ausdrücklich BVerfGE 55, 349, 369 unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung. So z.B. BVerfGE 37, 150, 153; 40, 272, 275. Ebenso BVerfGE 54, 39, 41; 60, 253, 296 f. 84, 34, 49. Jarass/Pieroth Grundgesetz, 3. Aufl. 1995, Rdn. 30 zu Art. 19.

⁵⁴ BVerfGE 83, 24, 31; Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 1996, Rdn. 73 zu Art. 19 IV.

⁵⁵ BVerfGE 87, 48, 61.

⁵⁶ So BVerfGE 55, 349, 369 und auch BVerfGE 40, 236, 257. Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 3. Aufl. 1995, Rdn. 36 zu Art. 19; List, DStR 1995, 1982, 1983.

⁵⁷ BVerfGE 54, 39, 41; 60, 253, 269; BFHE 163, 313, 319; Sachs (Krüger), Grundgesetz-Kommentar, 1996, Rdn. 143 zu Art. 19; Meßmer, BB 1986, 741.

⁵⁸ Sehr präzise hierzu BVerfGE 36, 264, 275 (Mitte); Meßmer, BB 1986, 741.

Maßnahmen ergriffen werden. Kommt er dieser Einrichtungspflicht nicht nach und verzögert sich der Rechtsschutz dadurch unangemessen, so wird das Grundrecht des Bürgers auf wirksamen Rechtsschutz aus Art. 19 Abs. 4 GG verletzt⁵⁹. Gleichzeitig muß der Staat seinem ihm obliegenden verfahrensrechtlichen Beschleunigungsgebot nachkommen, welches das staatsbezogene Pendant zum bürgerbezogenen Grundrecht auf wirksamen Rechtsschutz darstellt⁶⁰. Was in der zuvor zitierten BVerfG-Entscheidung für die stafprozessualen Vorschriften gilt, muß (mindestens) ebenso für den Bereich der Eingriffsverwaltung in Steuersachen gelten.

aa) Höhere Anforderungen im Steuerrecht

Zu erwägen ist darüber hinaus, daß unter dem Maßstab des Art. 19 Abs. 4 GG im Steuerrecht sogar noch höhere Anforderungen an die Schnelligkeit der gerichtlichen Erledigung von Streitsachen zu stellen sind⁶¹. Grund dafür ist zum einen, daß dem schon sehr langen Verfahren vor den Finanzgerichten eine oftmals mehrjährige Verfahrensdauer im Verwaltungsverfahren vorausgeht. Zum anderen kommt hinzu, daß der Steuerbürger wirtschaftlich rasch disponieren können muß. Kann er dies nicht, weil sich die rechtliche Würdigung seines Steuersachverhaltes übermäßig verzögert, so kann dies existenzgefährdende Auswirkungen haben⁶².

bb) Keine wirksamen Abhilfemaßnahmen durch den Staat

Der Staat hat jedoch in den letzten Jahren keine ausreichend wirksamen Maßnahmen zum Abbau der Misere in der Finanzgerichtsbarkeit erlassen. Ebenso dürfte wohl „*mindestens mittelfristig*“ keine grundlegende Reform der Finanzgerichtsbarkeit zu erwarten sein⁶³. Zwar hat der Gesetzgeber in den letzten 2 Jahrzehnten immer wieder Versuche unternommen, die Situation in der Finanzgerichtsbarkeit zu verbessern, so beispielsweise durch das Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs vom 8.7.1975⁶⁴, das Gesetz zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit vom 31.3.1978⁶⁵, sowie das Gesetz zur Beschleunigung verwaltungsgerichtlicher und finanzgerichtlicher Verfahren vom 4.7.1985⁶⁶ und schließlich im Jahre 1992 in dem FGO-Änderungsgesetz vom 21.12.1992⁶⁷. Die in diesen Gesetzen eingeführten Maßnahmen betreffen jedoch nur einige flankierende Aspekte zur Verfahrens- bzw. Entscheidungsbeschleunigung (z.B. fakultative Einzelrichter-Entscheidungen, Präklusionsvorschriften, Zulassung von Gerichtsbescheiden, Einschränkungen des Begründungszwanges). An den grundsätzlichen Problemen der viel zu knappen Ressourcen in der Finanzgerichtsbarkeit haben sie jedoch nichts grundlegend zu ändern vermocht⁶⁸. Bezeichnend ist diesbezüglich schon die auch heute noch gültige Stellungnahme eines Vertreters des Bundesfinanzministeriums aus dem Jahre 1978, der betont, daß „*das Ent-*

⁵⁹ Hierzu BVerfGE 36, 264, 275.

⁶⁰ Neckels, DSStZ 1990, 244, 245.

⁶¹ So zutreffend List, DSStR 1995, 1982, 1983; in dieser Richtung auch Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 1996, Rdn. 83 zu Art. 19 IV.

⁶² List, DSStR 1995, 1982, 1983, li. Sp. Diesbezüglich schwingt das Eigentumsrecht des Art. 14 GG (z.B. Recht am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb) mit.

⁶³ So die Einschätzung von Rieß, DSStZ 1994, 737; ähnlich Schmid, DSStR 1993, 129, 137 bezüglich eines dreistufigen Gerichtsbaus.

⁶⁴ BGBl. 1975, I, S. 1861 f.

⁶⁵ BGBl. 1978, I, S. 446 ff.

⁶⁶ BGBl. 1985, I, S. 1274 f.

⁶⁷ BGBl. 1992, I, S. 2109 ff. Ausführlich hierzu Buciek, DSStR 1993, 118 ff., 152 ff.

⁶⁸ Sehr deutlich Meßmer BB 1986, 741, 744: „Man sollte endlich erkennen, daß mit Einzelmaßnahmen prozeßrechtlicher Art der Überlastung der Finanzgerichtsbarkeit auf Dauer nicht beizukommen ist.“

lastungsgesetz ... keine Wunder vollbringen (kann)“ und im übrigen „die Möglichkeiten, die einzige Tatsacheninstanz zu entlasten, ohne den Rechtsschutz des Bürgers zu beeinträchtigen, ... begrenzt (sind)“⁶⁹.

Die Praxis hat dann auch gezeigt, daß diese Gesetzesänderungen keine durchgreifende Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit mit sich gebracht haben. Dies beruht u.a. darauf, daß die mit Rücksicht auf Rechtsschutzgesichtspunkte ohnehin schon recht zaghaften und zurückhaltend formulierten Maßnahmen teilweise mit zu vielen Einschränkungen versehen sind⁷⁰.

Folgerung hieraus ist, daß der Staat durch seine organisatorischen und gesetzgeberischen Versäumnisse den Rechtsschutz des Bürgers, der hinsichtlich seiner Wirksamkeit gerade den Anspruch auf zeitnahe Entscheidungen umfaßt, spürbar verkürzt und damit den Anforderungen des Art. 19 Abs. 4 GG nicht gerecht wird⁷¹. Daß er sich gegenüber dem Bürger nicht darauf berufen kann, die Gerichte seien nun einmal so überlastet, die Verzögerungen seien angesichts dieser Tatsachenlage so hinzunehmen und Besserung werde sich vielleicht in den nächsten Jahren einstellen, kann demgegenüber kein tauglicher Einwand sein⁷².

cc) Verfassungsrechtliche Bedenken gegen Beschleunigungsvorschriften

Ein weiteres kommt hinzu: Die genannten Maßnahmen wie die Einführung der fakultativen Einzelrichter-Entscheidung (§§ 6, 79 a Abs. 2 bis 4 FGO) und der Präklusionsvorschriften (§§ 65 Abs. 2, 79 b, 76 Abs. 3 FGO) erweisen sich unter dem Maßstab des Art. 19 Abs. 4 GG als verfassungsrechtlich problematisch, weil sie den Rechtsschutz des Bürgers in beträchtlichem Maße verkürzen. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, daß das finanzgerichtliche Verfahren nur eine Tatsacheninstanz aufzuweisen hat.

Dies wird besonders bedeutsam im Falle der fakultativen Einzelrichter-Entscheidung nach den §§ 6, 79 b Abs. 2 bis 4 FGO. Hier entscheidet ein Richter als abschließende Tatsacheninstanz über das Vorbringen des Klägers. Ganz abgesehen davon, daß die fakultative Einzelrichter-Entscheidung in der Praxis keine Verfahrensbeschleunigung mit sich gebracht hat⁷³, wird hier der Rechtsschutz in spürbarem Maße verkürzt. In praktisch keiner anderen Gerichtsbarkeit gibt es für wirtschaftlich nicht unbedeutende Streitigkeiten erstens nur eine Tatsacheninstanz, die zweitens von nur einem Richter ausgeübt wird. Diesbezüglich ergeben sich erhebliche Bedenken im Hinblick auf die Einhaltung des Gebotes, gemäß Art. 19 Abs. 4 GG effektiven Rechtsschutz zur Verfügung zu stellen⁷⁴.

⁶⁹ Haarmann, DB 1978, 953, 957; kritisch auch schon Costede, DB 1977, 2403, 2406.

⁷⁰ So Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1380.

⁷¹ So auch Reim, DStZ 1994, 739, 740, 741. Sachs (Krüger), Grundgesetz-Kommentar, 1996, Rdn. 143 zu Art. 19: „Für die allgemeine und besondere Verwaltungsgerichtsbarkeit ist bisher noch keine auf Art. 19 IV gestützte Grundrechtsverletzung gerichtlich festgestellt worden, was angesichts von teilweise sich sehr lange hinschleppenden Verfahren erstaunt.“

⁷² Aus dem anglo-amerikanischen Rechtskreis kann diesbezüglich der tradierte Rechtssatz angeführt werden: „A state must not be permitted to plead its own wrong“, vgl. EuGH (Ratti), Slg. 1979, S. 1629, 1642 und EuGH (Faccini Dori), Slg. 1994, I, S. 3325.

⁷³ So schon die Stellungnahme der Bundesregierung in BT-Drucks. 11/2386, S. 30; siehe auch „Stellungnahme zum Entwurf eines FGO-Änderungsgesetzes“ des Deutschen Steuerberaterverbandes vom 13.9.1988, S. 5 f.; Rößler, DStZ 1993, 97: „... kaum einen nennenswerten Beschleunigungseffekt bringen wird.“

⁷⁴ Birk, StuW 1991, 263, 337, 344; Rößler, DStZ 1993, 97; Reim, DStZ 1994, 739, räumt ein: „Im Hinblick auf die nur zwei Instanzen ist das allerdings nicht ganz unproblematisch“. Ebenso die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zu dem noch weitergehenden Vorschlag der Länder, einen obligatorischen Einzelrichter einzuführen (BT-Drs. 12/1061).

Würdigt der Einzelrichter nun Tatsachen unzutreffend bzw. in einer Weise, die für die Rechtsinstanz nicht mehr relevant ist, so hat der Kläger das Nachsehen. Im übrigen: Wer kann in allen Fällen mit ziemlicher Sicherheit voraussagen, wann gemäß § 6 Abs. 1 FGO eine Streitsache „*keine besonderen Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweist*“ und die „*Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat*“⁷⁵? Zwar kann der Einzelrichter unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 FGO (Änderung der Prozeßlage) auf den Senat zurückübertragen, jedoch stellt sich hier das nicht zu unterschätzende psychologische Problem, in diesen Fällen den Senat zusätzlich belasten zu müssen und im Einzelfall (konkulent) zugeben zu müssen, mit dem jeweiligen Fall nicht alleine fertig werden zu können⁷⁶.

Nimmt man nun noch die im folgenden gewürdigten Präklusionsvorschriften hinzu, so muß man unseres Erachtens zu der Schlußfolgerung gelangen, daß die zur Verfahrensbeschleunigung geschaffenen Normen dem Gebot effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) widersprechen.

Die durch das FGO-Änderungsgesetz von 1992⁷⁷ eingeführten Präklusionsvorschriften (§§ 65 Abs. 2, 79 b, 76 Abs. 3 FGO) haben zur Folge, daß die vom Vorsitzenden oder Berichterstatter gesetzten Fristen für vom Kläger nicht vorgenommene Handlungen eine ausschließende Wirkung haben. Insbesondere ist es nach § 76 Abs. 3 FGO nicht mehr möglich, Erklärungen und Beweismittel vorzubringen, mit denen der Kläger bereits im Einspruchsverfahren infolge einer von der Behörde gesetzten und versäumten Frist nach § 364 b AO ausgeschlossen worden ist. Die Regelung des § 76 Abs. 3 FGO bedeutet, daß der Kläger in diesen Fällen mit seinem Vorbringen vor Gericht ausgeschlossen werden kann. Dem Umstand, daß er sein diesbezügliches Vorbringen schon im Einspruchsverfahren hätte artikulieren können, kommt demgegenüber keine entscheidende Bedeutung zu. Maßgeblich ist vielmehr, daß er diese Gesichtspunkte nicht vor Gericht geltend machen kann. Diese Regelung widerspricht dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG⁷⁸ und - worauf List⁷⁹ zu Recht hinweist - ebenso dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 103 Abs. 1 GG.

Im einzelnen ist § 76 Abs. 3 FGO den Vorschriften des § 296 iVm. § 528 Abs. 2 ZPO nachgebildet, die bestimmen: Was in der ersten zivilgerichtlichen Instanz nicht innerhalb der gesetzten Frist geltend gemacht wurde, kann nur noch unter besonderen Voraussetzungen (keine Verzögerung des Rechtsstreits; entschuldbare Versäumung) in der Berufungsinstanz vorgebracht werden. Der maßgebliche Unterschied ist aber, daß im Zivilprozeß das Vorbringen in der ersten gerichtlichen Instanz hat geltend gemacht werden können, jedoch in Steuersachen das Vorbringen überhaupt vom gerichtlichen Verfahren präkludiert wird und der Bürger auf das verwaltungsmäßige Einspruchsverfahren verwiesen wird. Der Staat versagt dem Steuerbürger in diesen Fällen den gerichtlichen Rechtsschutz und verstößt gegen Art. 19 Abs. 4 GG sowie gegen Art. 103 Abs. 1 GG⁸⁰. Somit widerspricht die Präklusionsregelung des § 76 Abs. 3 FGO selbst dem Verfas-

⁷⁵ Zu dieser Frage eingehend Gramich, DStR 1993, 6, 7 f.

⁷⁶ So die „Stellungnahme zum Entwurf eines FGO-Änderungsgesetzes“ des Deutschen Steuerberaterverbandes vom 13.9.1988, S. 6. Auch der Bund deutscher Finanzrichter hat den (damaligen) Vorschlag, den fakultativen Einzelrichter einzuführen, in seiner Stellungnahme vom Juli 1988, S. 3 f., abgelehnt.

⁷⁷ BGBl. 1992, I, S. 2109

⁷⁸ Auf die Problematik solcher Präklusionsvorschriften weisen mit Recht Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 3. Aufl. 1995, Rdn. 33 a zu Art. 19, hin. Siehe auch Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 1996, Rdn. 75 zu Art. 19 IV; ebenso Gusy, JuS 1992, 28, 30.

⁷⁹ List, DStR 1995, 1982, 1985.

⁸⁰ Zum Verhältnis zwischen Art. 19 Abs. 4 und 103 Abs. 1 vgl. Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 1996, Rdn. 111 zu Art. 19 IV.

sungsrecht. Dies, obwohl sie von ihrer gesetzgeberischen Intention her als Maßnahme zur Verfahrensbeschleunigung und damit zur Erhöhung der Rechtsschutzqualität mit dem Ziel der Herbeiführung verfassungsgemäßer Zustände in der Finanzgerichtsbarkeit gedacht war. Hieran wird die Diskrepanz deutlich, daß der Gesetzgeber einerseits Maßnahmen zur Verbesserung des finanzgerichtlichen Verfahrens hat ergreifen wollen, ihm aber andererseits wegen des zweistufigen Gerichtsaufbaus unter Rechtsschutzgesichtspunkten praktisch die Hände gebunden waren.

Nach alledem kann man von einem doppelten Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG sprechen. Dieser beruht zum einen auf den organisatorischen Versäumnissen des Staates im Hinblick auf die sächliche und personelle Ausstattung der Finanzgerichtsbarkeit. Zum anderen bewirken die verfahrensrechtlichen Beschleunigungsvorschriften, (Einzelrichter-Entscheidungen, Präklusionsvorschriften, Gerichtsbescheide, Einschränkung des Begründungszwanges), die in den letzten zwei Jahrzehnten eingeführt wurden zu dem Zweck, den finanzgerichtlichen Rechtsschutz in angemessener Zeit zur Verfügung zu stellen, gerade das Gegenteil. Wie gezeigt, beschränken sie den Rechtsschutz in verfassungswidriger Weise ganz erheblich, ohne daß sie eine Beschleunigung des Verfahrensganges bewirken⁸¹

Ergänzend ist noch auf folgendes hinzuweisen: Die Grenze des staatlichen Willkürverbotes dürfte mit der Einführung des § 94 a FGO⁸² überschritten sein. Unter dem Deckmantel der Verfahrensbeschleunigung wird dem Gericht hier ermöglicht, „*sein Verfahren nach billigem Ermessen (zu) bestimmen, wenn der Streitwert bei einer Klage ... tausend Deutsche Mark nicht übersteigt.*“. Diese Vorschrift ist erstens - abgesehen vom Verstoß gegen das Willkürverbot - im Hinblick auf die Garantie effektiven Rechtsschutzes des Art. 19 Abs. 4 GG bedenklich weit gefaßt; zweitens erlaubt die (willkürliche) Festsetzung der Streitwertgrenze auf 1.000,- DM keine Aussage dahingehend, daß es sich hier um Bagatellfälle handelt. Zum einen können 1.000,- DM für den steuerpflichtigen Bürger viel Geld bedeuten, insbesondere, wenn es sich um steuerliche Tatbestände handelt, die sich Jahr für Jahr wiederholen. Zum anderen kann es sich um Fälle handeln, die eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betreffen und daher eine erhebliche wirtschaftliche und rechtliche Bedeutung besitzen.

dd) Mängel im Verfahrensablauf

Schließlich werden auch im Finanzgerichtsverfahren erfahrungsgemäß sehr wenig Hinweise im Sinne des § 139 ZPO gegeben, der über § 155 FGO jedoch Anwendung findet. Dies erstaunt umso mehr, als die richterlichen Hinweispflichten in der Rechtsprechung der letzten 10 bis 20 Jahre erheblich präzisiert und erweitert worden sind⁸³. Nach § 139 Abs. 1 Satz 1 ZPO hat der Vorsitzende darauf hinzuwirken, daß die Parteien über alle erheblichen Tatsachen sich vollständig erklären und die sachdienlichen Anträge stellen. Der Vorsitzende hat gemäß § 139 Abs. 1 Satz 2 ZPO zu diesem Zweck das Sach- und Streitverhältnis mit den Parteien nach der tatsächlichen und rechtlichen Seite zu erörtern und Fragen zu stellen. Nach § 139 Abs. 2 ZPO hat der Vorsitzende auf die Bedenken aufmerksam zu machen, die in Ansehung der von Amts wegen zu berücksichtigenden Punkte obwalten.

⁸¹ So auch List, DStR 1995, 1982, 1986.

⁸² Siehe FGO-Änderungsgesetz 1992, BGBl. 1992, I, S. 2109.

⁸³ Vgl. BVerfG NJW 1976, 1391; NJW 1979, 1925; NJW 1984, 2147; NJW 1986, 575; NJW 1991, 2823; NJW 1992, 678. BGH 85, 288; NJW 1978, 695; NJW 1981, 1378; NJW 1985, 3078; NJW 1989, 2756; NJW 1991, 704.

Das Gericht muß widersprüchlichen oder mißverständlichen Vortrag eines Beteiligten aufklären, zumindest aber auf vom Gericht beabsichtigte Interpretationen hinweisen⁸⁴. Grundsätzlich besteht die richterliche Aufklärungspflicht - wenngleich in eingeschränktem Maße - auch im Anwaltsprozeß⁸⁵. Das Gericht darf im allgemeinen annehmen, daß die entscheidungserheblichen Punkte schon zwischen Anwalt und Partei erörtert worden sind. Wenn allerdings in Betracht kommt, daß der Prozeßbevollmächtigte etwas übersehen hat und deshalb den Sachverhalt nicht vollständig vorgetragen hat oder einen sachdienlichen Antrag nicht gestellt hat, ist Anlaß für Rückfragen und Aufklärung gegeben⁸⁶. Überraschungsentscheidungen dürfen nicht ergehen⁸⁷. Was im Zivilprozeß insoweit üblich ist, ist im finanzgerichtlichen Verfahren die Ausnahme: Zwar wird der Sachverhalt ergänzend hinterfragt, wenn Sachverhaltsteile unvollständig, unklar oder mehrdeutig sind. Die Verpflichtung hierzu folgt aus dem Amtsermittlungsgrundsatz, § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, und dem Anspruch auf rechtliches Gehör, Art 103 Abs. 1 GG. Eine Diskussion entscheidungserheblicher rechtlicher Aspekte findet in der Regel nicht oder nur selten statt. Die Rechtsansicht des Berichterstatters oder des Vorsitzenden ist in der Regel nicht in Erfahrung zu bringen. Die Gründe, warum ein Argument nicht durchgreifen soll, sind häufig erst in der Urteilsbegründung zu erfahren.

Darüber hinaus kann gegen ein Urteil eines Finanzgerichts, gegen das die Revision nicht zugelassen wurde, § 115 Abs. 1 letzte Alt. FGO, nur die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt werden. Nach § 115 Abs. 3 Satz 1 FGO kann die Nichtzulassung der Revision selbständig durch Beschwerde innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils angefochten werden. Die Frist zur Einlegung und Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde kann nicht verlängert werden, § 54 Abs. 2 i.V.m. § 224 Abs. 2 ZPO⁸⁸. Die Beschwerde ist bei dem Gericht einzulegen, dessen Entscheidung angefochten werden soll. In der Beschwerdeschrift muß die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des BFH, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden, § 115 Abs. 3 Satz 3 FGO. Die Nichtzulassungsbeschwerde muß nach dem Gesetzeswortlaut in der Beschwerdeschrift innerhalb der Monatsfrist begründet werden. Nach Ablauf der Monatsfrist sind nur noch Erläuterungen und Vervollständigungen zur Verständlichkeit bereits fristgemäß vorgebrachter Zulassungsgründe möglich⁸⁹. Das Anbringen neuer Zulassungsgründe ist nach Fristablauf nicht mehr möglich⁹⁰. Die Einlegung der Beschwerde hemmt die Rechtskraft des Urteils des Finanzgerichts, § 115 Abs. 4 FGO. Wird der Beschwerde durch das Finanzgericht nicht abgeholfen, so entscheidet der BFH, § 115 Abs. 5 Satz 1 FGO. Der Beschluß bedarf allerdings keiner Begründung, wenn die Beschwerde einstimmig verworfen oder zurückgewiesen wird, § 115 Abs. 5 Satz 2, 1. Halbsatz FGO. Zwar sind in diesem Fall dem Beschwerdeführer vor der Verwerfung bzw. der Zurückweisung die Bedenken gegen die Zulässigkeit bzw. Begründetheit seiner Beschwerde mitzuteilen und daß er sich innerhalb eines Monats nach Zustellung der Mitteilung äußern könne. Äußert sich der Kläger hierauf und trägt er ggf. neue Aspekte vor, braucht der BFH hierauf nicht mehr einzugehen: Der BFH kann dann nach § 115 Abs. 5 Satz 2, 1. Halbsatz FGO ohne Be-

⁸⁴ OLG Köln, OLGZ 1983, 442; Greger in Zöller, ZPO-Kommentar, 19. Auflage, Köln 1995, § 139 Rdn.. 10.

⁸⁵ Greger in Zöller, a.a.O., § 139 Rdn.. 13.

⁸⁶ BGH WM 1977, 1201, 1203; Greger, NJW 1987, 1182; Greger in Zöller, a.a.O., § 139 Rdn..13.

⁸⁷ BGH NJW-RR 1993, 569; Greger in Zöller, a.a.O., § 139 Rdn.. 13.

⁸⁸ BFHE 91, 460 = BStBl. II 1968, 383; BFHE 121, 171 = BStBl. II 1977, 291; BFHE 168, 17 = BStBl. II 1992, 842; BFH/NV 1995, 678; BVerwG, DÖV 1970, 649; Ruban in Gräber, FGO-Kommentar, 4. Auflage, München 1997, § 115 Rdn.. 52.

⁸⁹ Ruban in Gräber, FGO-Kommentar, a.a.O., § 115 Rdn. 55.

⁹⁰ BFHE 93, 503 = BStBl. II 1969, 36; BFHE 101, 44 = BStBl. II 1971, 246; Ruban in Gräber, FGO-Kommentar, a.a.O., § 115 Rdn. 55.

gründung die Nichtzulassungsbeschwerde im Fall der Unzulässigkeit verwerfen oder im Fall der Unbegründetheit zurückweisen.

Bei allem Verständnis für eine notwendige Entlastung des BFH erscheint es jedoch verfassungsrechtlich sehr bedenklich, den Rechtsstreit nur durch eine Instanz entscheiden zu lassen und im Fall der Nichtzulassung der Revision, was quantitativ der Regelfall ist, dem Kläger durch einen begründungslosen Beschluß die Rechtskraft des Urteils zu übermitteln, § 115 Abs. 5 Satz 3 FGO. Hier kann man nicht davon ausgehen, daß der Steuerpflichtige von der Entscheidung überzeugt wird. Es entsteht hier keine Befriedungsfunktion, wie sie nach (letztinstanzlichen) Urteilen eintreten sollte. Der Bürger wird dies nur so auffassen, daß seine Argumente nicht gehört oder hinreichend gewürdigt wurden. Dieser Zustand ist nicht akzeptabel: Solange die erstinstanzliche Entscheidung praktisch nur auf dem Weg über die Nichtzulassungsbeschwerde zur Überprüfung gestellt werden kann, ist die Begründung der Verwerfung oder Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde dem BFH auch zumutbar. Dies gilt insbesondere auch in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige neue Gründe nach der Mitteilung nach § 115 Abs. 5 Satz 2, 2. Halbsatz FGO vorgetragen hat, warum die Nichtzulassungsbeschwerde nach seiner Auffassung zulässig bzw. begründet ist.

Nun hat zwar das BVerfG entschieden, daß ein einstufiger Gerichtsaufbau auch dem Gedanken des Art 19 Abs. 4 GG genügt⁹¹.

Es ist jedoch wenig überzeugend, daß die Verwaltungs- Sozial- und die Arbeitsgerichtsbarkeit einen dreistufigen Aufbau haben, davon zwei Tatsacheninstanzen und eine Revisionsinstanz, die Finanzgerichtsbarkeit aber nur eine Tatsacheninstanz und eine Revisionsinstanz⁹². Die allgemeine Verwaltungsgerichtsbarkeit beginnt beim Verwaltungsgericht (3 Berufsrichter, 2 ehrenamtl. Richter), zweite Tatsacheninstanz ist das Obergericht (bzw. Verwaltungsgerichtshof) (3 Berufsrichter, teilweise auch 5 Berufsrichter oder 3 Berufsrichter und 2 ehrenamtl. Richter oder 5 Berufsrichter und 2 ehrenamtl. Richter) und endet beim Bundesverwaltungsgericht als Revisionsinstanz mit 5 Berufsrichtern. Die Arbeitsgerichtsbarkeit beginnt beim Arbeitsgericht (1 Berufsrichter, 2 ehrenamtl. Richter), zweite Tatsacheninstanz ist das Landesarbeitsgericht (1 Berufsrichter und 2 ehrenamtl. Richter) und endet beim Bundesarbeitsgericht (3 Berufsrichter und 2 ehrenamtl. Richter). Die Sozialgerichtsbarkeit beginnt beim Sozialgericht (1 Berufsrichter und 2 ehrenamtl. Richter), zweite Tatsacheninstanz ist das Landessozialgericht (3 Berufsrichter und 2 ehrenamtl. Richter), Revisionsinstanz ist das Bundessozialgericht (3 Berufsrichter und 2 ehrenamtl. Richter).

Auch die Zivilgerichtsbarkeit hat mindestens zwei Tatsacheninstanzen, zumindest aber bei Streitwerten oberhalb von DM 10.000, §§ 23, 71 GVG, in der Regel aber dreistufigen Aufbau mit zwei Tatsacheninstanzen und einem Revisionsgericht. In Zivilsachen beginnen Streitigkeiten bis DM 1.500 vor dem Amtsgericht und enden auch dort mangels Erreichen der Berufungssumme, § 511 a Abs. 1 ZPO. Streitwerte bis DM 10.000 beginnen ebenfalls vor dem Amtsgericht und können im Falle des Unterliegens in einer Höhe, die die Berufungssumme zumindest erreicht, vor das Landgericht gelangen, §§ 23, 71 GVG. Eine Revision ist nicht möglich. In Mietrechtsstreitigkeiten ist in den Fällen, in denen das Landgericht von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs oder eines Oberlandesgerichts abweichen will, die Rechtsfrage dem übergeordneten Oberlandesgericht vorzulegen, das durch Rechtsentscheid entscheidet oder ggf. den BGH anzurufen hat. Gleiches gilt bei Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung in Mietrechtsstreit-

⁹¹ BVerfGE 4, 74, 94; 11, 232, 233; 83, 24, 31; 87, 48, 61; 92, 365, 410; siehe auch BVerwGE 66, 312, 313; 86, 48, 51; 94, 279, 280. Vgl. aber Voßkuhle NJW 1995, 1377, 1382.

⁹² Vgl. Creifelds, Rechtswörterbuch, 10. Auflage, Anhang S. 1419.

tigkeiten, sofern diese durch Rechtsentscheid bislang noch nicht entschieden wurden⁹³. Bei Streitwerten von mehr als DM 10.000 oder den in § 71 Abs. 2 GVG genannten Streitigkeiten ist das Landgericht zuständig, eine zweite Tatsacheninstanz ist das Oberlandesgericht und bei Überschreiten der Revisionssumme von DM 60.000 oder der in § 546 ZPO aufgezählten Alternativen ist die Revisionsinstanz zum BGH eröffnet.

c) Fazit

Schlußfolgerung aus diesem Befund ist, daß die unter dem Maßstab des Art. 19 Abs. 4 GG nicht hinnehmbare Situation in der Finanzgerichtsbarkeit nur beseitigt werden kann, wenn eine zweite Tatsacheninstanz und somit insgesamt eine dritte Instanz geschaffen wird⁹⁴ ⁹⁵. In ihrem Fehlen liegt die wahre Ursache der Rechtsschutzproblematik begründet, auch wenn Art. 19 Abs. 4 GG direkt die Schaffung einer weiteren Tatsacheninstanz nicht verlangt. Indirekt verlangt sie diese aber deshalb, weil die bisherigen Abhilfemaßnahmen erstens nicht gegriffen haben und sie zweitens verfassungsrechtlich ebenso bedenklich sind wie die starke Überlastung der Finanzgerichte an sich.

2. Rechtsstaatsprinzip, insbes. Justizgewährungsanspruch, Art. 20 Abs. 3 GG; Art. 103 Abs. 1 GG

Justizgewährung als staatliche Pflicht und individuelles Recht ist die Kehrseite des staatlichen Gewaltmonopols, der bürgerlichen Friedenspflicht und des Selbsthilfeverbots⁹⁶. Diese Garantie gewährleistet indessen ihrer Natur nach über die Sicherung der Institutionen gegen die Abschaffung hinaus nur bestimmte Kerngehalte. Gesichert ist ein den Rechtsschutz verbürgender „Mindeststandard“ dessen, was den Weg zu einem Gericht und den Rechtsschutz vor Gericht ausmacht⁹⁷. Dem Gesetzgeber ist hier allerdings ein Spielraum für die Ausgestaltung des Rechtsschutzes eingeräumt⁹⁸. Im Zusammenhang mit der Frage nach wirksamem Rechtsschutz sind hier insbesondere folgende Fragen virulent: Wann ist effektiver Rechtsschutz im Hinblick auf den Instanzenzug⁹⁹ oder Rechtsmittelbegrenzungen¹⁰⁰ gegeben, inwieweit besteht er bei Rechtskraftwirkungen¹⁰¹, wie muß effektiver sofortiger Rechtsschutz¹⁰² ausgestaltet sein, wie muß

⁹³ Gesetz vom 5.6.1980, BGBl. 1980, I, S. 657

⁹⁴ In diese Richtung geht die Einschätzung von Gräber (Koch), Finanzgerichtsordnung, 3. Aufl. 1993, Rdn. 1 zu § 2, der betont, daß u.a. „die Einführung des fakultativen Einzelrichters ... den Forderungen nach der Dreistufigkeit weiteres Gewicht verschaffen (wird)“.

⁹⁵ Anders wohl Reim, DStZ 1994, 739, der die Finanzgerichtsbarkeit „... ihrem Instanzenzug (nach) zu urteilen (für) beispielhaft straff organisiert ...“ hält. Ob „straff“ verfassungskonform oder auch nur sinnvoll oder zweckmäßig ist, bleibt dabei aber unbeantwortet.

⁹⁶ BVerfGE 54, 277, 292; BayVerfGH, BayVBl. 1985, 716, 717; Stern., Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, München 1988, Band III/1, S. 1438.

⁹⁷ Stern, a.a.O., S. 1442; Münch/Kunig (Kunig), Grundgesetz-Kommentar, Band 3, 3. Aufl. 1996, Rdn. 3, 3 c zu Art. 103.

⁹⁸ BVerfGE 55, 1, 6; 60, 253, 268; BVerfG NVwZ 1983, 405, 406; Stern, a.a.O., S. 1442.

⁹⁹ Der Instanzenzug ist verfassungsrechtlich nicht im Sinn einer stets erforderlichen Mehrstufigkeit aller Gerichtsverfahren garantiert: BVerfGE 28, 21, 36; 49, 329, 340; 54, 143; 65, 76, 90; auch: BVwerfGE 31, 364, 370. Ein gesetzlich vorgegebener Instanzenzug darf nicht in unzumutbarer Weise erschwert werden, BVverfGE 41, 23, 25; 49, 329, 341; Stern, a.a.O., S. 1442.

¹⁰⁰ BVerfGE 54, 277, 299; Stern, a.a.O., S. 1443.

¹⁰¹ Um der Rechtssicherheit willen darf die Rechtsordnung wegen der Bedeutung des Institutes der Rechtskraft von Urteilen in Kauf nehmen, daß selbst unrichtige Entscheidungen für den Einzelfall endgültig verbindlich sind, BVerfGE 60, 253, 268; 47, 146, 165; Stern, a.a.O., S. 1443.

¹⁰² BVerfGE 35, 263, 274; 35, 382, 401 f.; 46, 166, 178; Stern, a.a.O., S. 1443.

vorläufiger Rechtsschutz¹⁰³ beschaffen sein, wie lange müssen angemessene Fristen dauern und ab wann dürfen Präklusionswirkungen¹⁰⁴ eingreifen, wann schneiden Kostenbarrieren¹⁰⁵ wirksamen Rechtsschutz ab, inwieweit hindern Zulässigkeitsvoraussetzungen¹⁰⁶ effektiven Rechtsschutz und besteht eine Begründungspflicht für belastende Entscheidungen¹⁰⁷?

Mit der Feststellung, daß der Rechtsschutz des Bürgers nach Art. 19 Abs. 4 GG in unzulässiger Weise verkürzt wird¹⁰⁸, korrespondiert, daß der Staat im Falle der Finanzgerichtsbarkeit seiner Justizgewährungspflicht aus Art. 103 Abs. 1 GG als Teil des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG) nicht in ausreichender Weise nachkommt. Mit dieser Justizgewährungspflicht des Staates korrespondiert der bürgerbezogene Justizgewährungsanspruch, der hier in nicht ausreichendem Maße erfüllt wird.

Zwar gebieten auch das allgemeine Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG sowie der als allgemeiner Justizgewährungsanspruch zu verstehende Art. 103 Abs. 1 GG nicht direkt die Einführung einer zweiten Tatsacheninstanz¹⁰⁹. Jedoch muß angesichts der sehr starken Überlastung der Finanzgerichtsbarkeit, welche mit den bisherigen, ihrerseits wieder verfassungsrechtlich problematischen Maßnahmen, nicht wirksam haben abgestellt werden können, in gleichem Maße das zu Art. 19 Abs. 4 GG Gesagte gelten. Dies bedeutet: Auch das Rechtsstaatsprinzip sowie der Justizgewährungsanspruch gebieten angesichts des Zustandes in der Finanzgerichtsbarkeit indirekt die Einführung der dritten Instanz. Besondere Bedeutung gewinnt dabei das ebenso aus Art. 20 Abs. 3, 103 Abs. 1 GG folgende Gebot eines wirksamen Rechtsschutzes¹¹⁰.

Besonders deutlich wird dieser Mangel an Justizgewährung und wirksamem Rechtsschutz, wenn man sich folgendes vor Augen hält: In Revisionsentscheidungen des BFH ist häufig zu lesen, daß der gerügte Verfahrensmangel nicht durchgreift, dies aber keiner weiteren Begründung bedürfe. Der Leser wird sodann in einem Klammerzusatz auf Art. 1 Nr. 8 des Gesetzes zur Entlastung des Bundesfinanzhofs -BFHEntlG- hingewiesen¹¹¹. Nach Art. 1 Nr. 8 BFHEntlG brauchen Entscheidungen über die Revision nicht begrün-

¹⁰³ Der vorläufige Rechtsschutz muß gewährleistet sein, wenn ohne ihn unzumutbare, anders nicht abwendbare Nachteile entstünden, BVerfGE 35, 263, 274; 35, 382, 401f.; Stern, a.a.O., S. 1443.

¹⁰⁴ Eine Klagefrist ist verfassungsgemäß, wenn sie nicht unangemessen kurz ist: BVerfGE 60, 253, 267f.; Entscheidungen müssen in angemessener Frist ergehen: BVerfGE 55, 349, 360; 60, 253, 264; Stern, a.a.O., S. 1443 m.w.N.

¹⁰⁵ Die Erhebung von Gerichtskosten ist prinzipiell zulässig. Auch die Kostenvorschußpflicht ist unter Berücksichtigung der Prozeßkostenhilfe nicht zu beanstanden: BVerfGE 10, 264, 268; 50, 217, 231; Stern, a.a.O., S. 1443. Bei den Finanzgerichten werden keine Gerichtskostenvorschüsse verlangt. Allerdings kann das Kostenrisiko wegen Anwalts- bzw. Steuerberater- und Gerichtskosten für Steuerpflichtige zur Abschreckungsbarriere werden, unabhängig davon, daß keine Gerichtskostenvorschüsse gezahlt werden müssen, da er zahlen muß, wenn er den Prozeß verliert. Zudem werden von den Beratern häufig Vorschüsse gefordert oder Zwischenabrechnungen vorgenommen.

¹⁰⁶ BVerfGE 9, 194, 199 f.; 27, 297, 310; 35, 65, 73; Stern, a.a.O., S. 1443.

¹⁰⁷ Alle belastenden staatlichen Maßnahmen sind tatsächlich und rechtlich zu begründen: BVerfGE 40, 276, 286; 50, 287, 289; Stern, a.a.O., S. 1443.

¹⁰⁸ Sangmeister, DStZ 1993, 31, 34, betont: „Bedenkt man, daß im deutschen Rechtsraum einmal drei Instanzen vorgeschrieben waren, so wird deutlich, wie sehr heute der Rechtsschutz gerade im finanzgerichtlichen Verfahren nach Abschaffung der Streitwertrevision und den sonstigen Maßnahmen der Entlastungsgesetze verkümmert ist.“

¹⁰⁹ BVerfGE 34,6; 42, 248; 49, 329, 342; 74, 358.

¹¹⁰ BVerfGE 60, 310 unter Verweis auf 55, 1; 54, 277; 79, 51. Schmidt-Bleibtreu/Klein, Kommentar zum Grundgesetz, 8. Aufl. 1995, Rdn. 1 zu Art. 103: „Danach müssen sowohl die normative Ausgestaltung des Verfahrensrechts wie das gerichtl. Verfahren im Einzelfall ein Ausmaß an rechtl. Gehör eröffnen, das sachangemessen ist, um einen wirksamen Rechtsschutz zu eröffnen“

¹¹¹ Z.B.: BFH, Urteil vom 24.3.1993 - I R 131/90 -, BStBl. II 1993, 799, 800.

det zu werden, soweit der BFH Rügen von Verfahrensmängeln für nicht durchgreifend hält. Dies gilt nicht für Rügen des in § 119 FGO benannten Inhalts. Dies sind auch Fälle der Besetzungsrüge, der Versagung des rechtlichen Gehörs, der nicht ordnungsgemäßen Vertretung sowie Fälle, in denen der Öffentlichkeitsgrundsatz verletzt ist oder die Entscheidung des Gerichts nicht mit Gründen versehen ist.

Ist dies noch Justizgewährung? Wird das höchste deutsche Finanzgericht damit seiner Begründungspflicht gerecht? Ist die Verwerfung der auf Verfahrensmängel gestützten Revision nicht auch eine belastende Entscheidung, die der Begründung bedarf? Der Justizgewährungsanspruch umfaßt – wie soeben festgestellt - nicht nur den Zugang zu den Gerichten, sondern auch die Garantie wirkungsvollen Rechtsschutzes¹¹². Dazu gehört, daß der Streitgegenstand einer umfassenden tatsächlichen und rechtlichen Prüfung durch den Richter zugänglich ist und daß diese Prüfung mit einer verbindlichen Entscheidung durch den Richter abschließt¹¹³. Eine Entscheidung ohne Begründung ist schwerlich zu akzeptieren und für den Unterlegenen in der Regel inakzeptabel. Am Beispiel von Art. 1 Nr. 8 des am 15.9.1975 in Kraft getretenen BFHEntlG wird deutlich, wie gegen das richterliche Begründungsgebot verstoßen wird. Kann denn eine Knappheit an Ressourcen das Vernachlässigen rechtsstaatlicher Grundsätze rechtfertigen? Kann denn ein zweistufiger Finanzgerichtsaufbau damit gerechtfertigt werden, die Kosten seien zu hoch für die Einführung einer zweiten Tatsacheninstanz? Da das BFHEntlG seine Rechtfertigung in der Überlastung des BFH hat (die keineswegs nur kurzfristig ist, sondern schon mehr als 23 Jahre andauert), stellt sich hier die Frage, ob dann nicht der Gesetzgeber statt wohl kaum mehr verfassungskonforme Entlastungsgesetze zu erlassen, die dem BFH Entscheidungen über Verfahrensrügen ohne Begründung erlauben, nicht die Einrichtung einer weiteren Instanz und die Aufstockung der richterlichen Planstellen an allen Finanzgerichten gebietet. Es mag zwar stimmen, daß die Zahl der eingehenden Klagen in Finanzgerichtssachen stark zugenommen hat. Dann kann aber damit ein Abbau der richterlichen Planstellen damit nicht einhergehen. Der Gesetzgeber ist mit dem Anwachsen der Klagen vielmehr auch gezwungen, entsprechende Einrichtungen zu schaffen und personell bzw. materiell auszustatten, um die Prozeßflut zu bewältigen. Der Anspruch auf Justizgewährung kann sicherlich nicht damit abgegolten werden, daß der Staat - überspitzt gesagt - nur ein einziges Finanzgericht mit einem einzigen Senat zur Verfügung stellte. Die chronische Dauerüberlastung über mehr als 23 Jahre hinweg läßt jedoch darauf schließen, daß der Staat seiner Justizgewährungspflicht nicht mit einer adäquaten Aufstockung von Richterstellen und Gerichten nachkommt, sondern elementare Justizgewährungspflichten in Form des Begründungszwangs richterlicher Entscheidungen verletzt.

3. Art. 3 Abs. 1 GG

Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich. Obschon auch Art 3 Abs. 1 GG im Rahmen der Grundrechte als klassisches Abwehrrecht in erster Linie gegen den Staat gerichtet ist und die Gleichbehandlung aller Menschen vor dem Gesetz verlangt, ist er unmittelbar geltendes Recht und vom BVerfG auch als überpositiver Rechtsgrundsatz qualifiziert worden¹¹⁴.

¹¹² BVerfGE 53, 115, 127; 54, 277, 291.

¹¹³ BVerfGE 54, 277, 291; 71, 122, 135; 81, 97, 106; Isensee/Kirchhoff, Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg 1989, Band VI, S. 1228; Sachs, Grundgesetz-Kommentar, 1996, Rdn. 10 zu Art. 103.

¹¹⁴ BVerfGE 1, 208, 233; Gubelt in v. Münch, Kommentar zum GG, a.a.O., Art 3 Rdn. 2.

Der Gleichheitssatz fordert, daß Gleiches gleich und Ungleiches seiner Eigenart entsprechend behandelt werden muß. Die praktische Bedeutung des Art 3 Abs. 1 GG erstreckt sich daher auf nahezu alle Lebensbereiche. Überall dort, wo einzelne benachteiligt werden, weil andere in vergleichbaren Situationen von Gesetzeswegen bessergestellt werden, ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt. Hervorzuheben ist dies für die Leistungsverwaltung: Werden einzelne von Gesetzeswegen bei Subventionen oder Sozialleistungen bevorzugt, haben die anderen in vergleichbaren Situationen einen Anspruch auf Gleichbehandlung¹¹⁵. Der materielle Inhalt des Gleichheitssatzes wird auch mit dem „Gebot gleicher Teilhabe“¹¹⁶ oder dem „Gebot gleicher Begünstigung“¹¹⁷ umschrieben. Dies gilt jedenfalls bei staatlichem Handeln¹¹⁸. Stellt man vorliegend darauf ab, daß der Gesetzgeber in allen anderen Gerichtszweigen zwei Tatsacheninstanzen und eine Revisionsinstanz zur Verfügung gestellt hat, liegt ein Handeln vor und über den Gleichheitssatz käme man zur Verpflichtung wegen der grundsätzlichen Gleichheit der Frage, wieviele Instanzen zur Verfügung zu stellen sind, daß eine dritte Instanz einzurichten wäre. Stellt man darauf ab, daß es der Gesetzgeber unterließ, im Finanzrechtsweg eine dritte Instanz einzurichten, läge ein Unterlassen vor und die Frage stellte sich, ob ein Anspruch auf Handeln aus Art 3 Abs. 1 GG hergeleitet werden kann. Zur Abgrenzung des Handelns vom Unterlassen ist auf den Schwerpunkt des Anknüpfungspunktes abzustellen. Dieser liegt im Handeln, nämlich dem Einrichten eines ansonsten grundsätzlich üblichen dreistufigen Gerichtsaufbaus. Dann folgt aber aus dem Gleichheitsgebot auch die Verpflichtung des Gesetzgebers wie in allen anderen Gerichtswegen im Finanzrechtsweg einen dreistufigen Aufbau dem Bürger zur Verfügung zu stellen. Denn es gibt kein sachgerechtes Differenzierungskriterium, warum der Bürger im allgemeinen Verwaltungsrecht, im Sozial- oder Arbeitsrecht oder vor den ordentlichen Gerichten einen grundsätzlich dreistufigen Aufbau zur Verfügung gestellt bekommen hat und bei Finanzrechtsstreitigkeiten sich bloß mit einer Tatsachen- und der Revisionsinstanz zufrieden geben muß. Die Chancen, vor dem Finanzgericht einen Finanzrechtsstreit zu gewinnen sind damit geringer als z.B. vor den Sozial- oder Verwaltungsgerichten, nur weil beim Finanzrechtsweg - ohne triftigen sachlichen Grund - eine zweite Tatsacheninstanz fehlt.

4. Art. 6 I EMRK

Der Anspruch des Bürgers auf effektiven, zeitnahen Rechtsschutz, ergibt sich im übrigen aus Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechts-Konvention (EMRK)¹¹⁹, die in der Bundesrepublik Deutschland mit Gesetzeskraft gilt¹²⁰. Der hierin verbürgte Anspruch auf rechtliches Gehör „*innerhalb einer angemessenen Frist*“ bezieht sich auf jede Art von Verfahren, mithin auch auf verwaltungs- und finanzgerichtliche Streitsachen sowie auf verfassungsgerichtliche Verfahren, von deren Ausgang die fachgerichtliche Entscheidung abhängt^{121 122}. Wird gegen diese Rechtsgarantie verstoßen, so steht zu-

¹¹⁵ Zu Subventionen z.B. BVerwG NJW 1979, 2059.

¹¹⁶ Hesse, AöR 77 (1951/52), 220.

¹¹⁷ Martens VVDStRL 30 (1972), 23.

¹¹⁸ Gubelt in v. Münch, GG-Kommentar, a.a.O., Art 3 Rdn. 9.

¹¹⁹ „Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten“ vom 4.11.1950, BGBl. 1952, II, S. 686, 953; Art. 6 I 1 EMRK lautet: „Jedermann hat Anspruch darauf, daß seine Sache in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird, und zwar vor einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht, das über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder über die Stichhaltigkeit der gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Anklage zu entscheiden hat.“

¹²⁰ Gesetz vom 7.8.1952, BGBl. 1952 II, S. 685, 953

¹²¹ Ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR): Siehe jüngst EGMR (Pammel ./ Deutschland), EuGRZ 1997, 310, 314, Rdn. 51 ff. und EGMR (Probstmeier ./ Deutschland),

nächst nach Ausschöpfung des fachgerichtlichen Rechtsschutzes die Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4 a GG iVm. §§ 13 Nr. 8 a, 90 ff. BVerfGG)¹²³ offen und schließlich kann in letzter Instanz der Weg zum Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) beschritten werden. Ebenso können im Einzelfall Schadensersatzansprüche gegen den Vertragsstaat bestehen, dessen ausführende Organe für die Rechtsschutzverzögerung verantwortlich sind (Art. 50 EMRK)¹²⁴. Flankierend hierzu hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) eine gefestigte Rechtsprechung entwickelt und in Anknüpfung an Art. 6 Abs. 1 und 13 EMRK¹²⁵ den Anspruch eines jeden EU-Bürgers auf umfassenden und effektiven Rechtsschutz abgeleitet¹²⁶. Hintergrund ist, daß sich die EU gemäß Art. F Abs. 2 des Vertrages über die Europäische Union (EUV) die Beachtung der Menschenrechtskonvention zur Pflicht gemacht hat¹²⁷. Somit existiert eine recht umfassende europarechtliche Rechtsschutzgarantie¹²⁸, die insbesondere wegen ihres Effizienzerfordernisses eine zeitnahe Behandlung des Klagevorbringens verlangt.

Für die Beurteilung der Angemessenheit der Verfahrensdauer sind, ausgehend von einer Einzelfallbetrachtung, insbesondere die Komplexität der Rechtssache und das Verhalten der betroffenen Parteien, Behörden und Gerichte von Bedeutung¹²⁹. Der EGMR hat im Fall Deumeland¹³⁰ eine Verfahrensdauer von 11 Jahren vor den sozialgerichtlichen Instanzen inklusive der Zeit für die Vorlage an das BVerfG als nicht mehr mit Art. 6 Abs. 1 EMRK vereinbar erachtet. Diese rechtliche Bewertung ist umso bedeutsamer, als in dem behandelten Fall der Beschwerdeführer es zeitweise an der notwendigen „Kooperationsbereitschaft“¹³¹ fehlen ließ, was zu deutlichen Verzögerungen in dem gesamten Verfahrenszug führte.

EuGRZ 1997, 405, 408, Rdn. 47 ff. = NJW 1997, 2809 = EuZW 1997, 468, jeweils unter Verweis auf EGMR (Ruiz-Mateos ./ Spanien), EuGRZ 1993, 454 und EGMR (Süßmann ./ Deutschland), EuGRZ 1996, 518.

¹²² Gmach, DStR 1987, 23, 24; Neckels, DStZ 1990, 244, 245; Kley-Struller, Art. 6 EMRK als Rechtsschutzgarantie gegen die öffentliche Gewalt, 1993, S. 27 ff., 50 ff., 61 ff.; Wilfinger, Das Gebot effektiven Rechtsschutzes in Grundgesetz und Menschenrechtskonvention, 1995, S. 137 ff.

¹²³ Dazu näher Sangmeister, DStZ 1993, 31, 32 f.

¹²⁴ Siehe z.B. EGMR (König), NJW 1979, 477, 480 ff.; EGMR (Deumeland ./ Deutschland), NJW 1989, 652 ff.

¹²⁵ Art. 13 EMRK umfaßt das mit Art. 6 I EMRK korrespondierende Recht auf eine wirksame Beschwerdemöglichkeit vor einer nationalen Instanz, wenn eines der Rechte aus der Konvention (z.B. Art. 6 I) verletzt ist.

¹²⁶ EuGH (Johnston), Slg. 1986, S. 1651, 1682, Rdn. 18; EuGH (Unectef), Slg. 1987, S. 4097, 4117, Rdn. 14; EuGH (Kommission ./ Italien), Slg. 1988, 3249, 3267, Rdn. 12; EuGH (Aguirre Borell), Slg. 1992, I, S. 3003, 3029, Rdn. 15. Siehe die Schlußanträge des Generalanwaltes Tesauo in EuGH, Rs. C-54/96 (Dorsch Consult ./ Bundesbaugesellschaft Berlin GmbH), Slg. 1997, I, 4961, zu Rechtsschutzlücken bei der öffentlichen Auftragsvergabe; vgl. auch Noch, Vergaberecht und subjektiver Rechtsschutz, 1998, S. 158 ff. und 169 ff.

¹²⁷ Vgl. EuGH (Nold), Slg. 1974, 491 ff.; EuGH (Hauer), Slg. 1979, 3727 ff. Huber, Recht der Europäischen Integration, 1996, Rdn. 26 zu § 6: „Die EMRK ... (entwickelt sich) mehr und mehr zu dem zentralen Grundrechtsdokument schlechthin.“; Seidl-Hohenveldern, Völkerrecht, 8. Aufl. 1994, Rdn. 514 und 1590 f.

¹²⁸ Fischer, Europarecht, 2. Aufl. 1997, § 5, Rdn. 12 ff., § 8, Rdn. 62 ff., mit zahlr. Nachweisen; Allkemper, Der Rechtsschutz des einzelnen nach dem EG-Vertrag, 1995, S. 42 f., 49 f.; Pernice, NJW 1990, 2409, 2416; von Danwitz, NJW 1993, 1108, 1114; Lenz, EuGRZ 1993, 585, 589; Dreier (Schulze-Fielitz), Grundgesetz-Kommentar, Band I, 1996, Rdn. 19 f. zu Art. 19 IV.

¹²⁹ EGMR (Pammel ./ Deutschland), EuGRZ 1997, 310, 315, Rdn. 60, unter Verweis auf EGMR (Süßmann ./ Deutschland), EuGRZ 1996, 518. Im Fall Pammel hatte allein das BVerfG fünf Jahre und drei Monate benötigt, um über eine Richtervorlage nach Art. 100 I GG zu entscheiden. Das Argument der Bundesregierung, in dem fraglichen Zeitraum von 1987 bis 1992 hätten angesichts der deutschen Wiedervereinigung sehr viele Rechtssachen vorrangig entschieden werden müssen, überzeugte den EGMR nicht. Vielmehr sei dies eine Frage der Gerichtsorganisation, zumal die Überlastung des BVerfG schon seit Ende der siebziger Jahre bestehe.

¹³⁰ EGMR (Deumeland ./ Deutschland), NJW 1989, 652 ff.

¹³¹ So EGMR (Deumeland ./ Deutschland), NJW 1989, 652, 653, Rdn. 80.

Angesichts der teilweise eklatanten Verzögerungen bei der Zurverfügungstellung finanzgerichtlichen Rechtsschutzes, die sich oftmals auf über 7 Jahre belaufen und im Falle der Rückverweisung vom BFH an das FG durchaus 12-14 Jahre¹³² in Anspruch nehmen können, obwohl es sich hier nur um zwei Instanzen handelt, dürfte in nicht wenigen Fällen zusätzlich zu den Verstößen gegen Art. 19 Abs. 4 und 20 Abs. 3, 103 Abs. 1 GG ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK vorliegen. Dabei spielt die schon im Zusammenhang mit Art. 19 Abs. 4 GG erörterte Verpflichtung des Staates eine zentrale Rolle, das Gerichtswesen inklusive der Verfassungsgerichtsbarkeit so zu organisieren und auszustatten, daß innerhalb einer vertretbaren Zeitspanne eine Entscheidung ergeht¹³³. Von Bedeutung ist ebenso unter dem Maßstab des Art. 6 Abs. 1 EMRK die besondere Eilbedürftigkeit von Steuersachen, die die Anforderungen an die Gewährung rechtlichen Gehörs „*innerhalb angemessener Frist*“ und damit den zeitnahen Rechtsschutz noch erhöht¹³⁴.

All dies bestätigt die Notwendigkeit, wirksame Abhilfemaßnahmen zu ergreifen, die unseres Erachtens allein in der Einrichtung eines dreistufigen Aufbaus der Finanzgerichtsbarkeit liegen können.

IV. Überlegungen zu einem dreistufigen Aufbau der Finanzgerichte

Zunächst ist noch einmal folgendes festzuhalten: Da der Staat es versäumt hat, wirksame organisatorische Maßnahmen (personelle, räumliche und sächliche Ausstattung) zu ergreifen und die eingeführten Regelungen (zuletzt im FGO-Änderungsgesetz 1992) nicht nur die erhofften Wirkungen verfehlt haben, sondern schon ihrerseits verfassungswidrig bedenklich sind - genauso wie die Situation der Finanzgerichtsbarkeit insgesamt -, kann nur ein dreistufiger Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit die Lösung bringen.

Auf welche Weise kann nun möglichst unkompliziert und kostenneutral der dreistufige Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit, den der Staat nach den Anforderungen der Art. 3 Abs. 1, 19 Abs. 4 GG, Art. 20 Abs. 3, 103 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 EMRK einführen muß, geschaffen werden?

Die Einrichtung einer bürgernahen Eingangsinanz, die dem üblichen Standard gerichtlicher Kontrollmöglichkeiten in Deutschland entsprechen würde, kann bei einem rationalen Einsatz von Richtern eine wichtige Filterwirkung erzielen, die andere Instanzen entlastet und zur Beschleunigung des gesamten Verfahrens beiträgt.

Die ursprünglichen Überlegungen, eine Dreistufigkeit würde den Rechtsschutz des Bürgers beeinträchtigen, weil die Verfahren insgesamt zu lange dauern würden, haben sich in der Praxis als unzutreffend erwiesen. Gerade das Gegenteil ist der Fall: Die Zweistufigkeit hat zu einer unglücklichen und unter Rechtsschutzgesichtspunkten nicht hinnehmbaren Überlastung der Finanzgerichte geführt. Eine weitere Eingangsinanz als Tatsacheninstanz würde in nicht wenigen Fällen dazu führen, die Streitsachen schon in dieser Instanz zu einem Ende zu führen. Andere Fälle würden dann von der Mit-

¹³² Auch der benötigte Zeitraum für Rückverweisungen und die Anrufung des BVerfG im Wege der Verfassungsbeschwerde zählt nach der st. Rspr. des EGMR mit.

¹³³ EGMR (Pammel ./.. Deutschland), EuGRZ 1997, 310, 315, Rdn. 68, und EGMR (Probstmeier ./.. Deutschland), EuGRZ 1997, 405, 409, Rdn. 63 = NJW 1997, 2809, 2810 = EuZW 1997, 468, jeweils unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung.

¹³⁴ Ähnlich EGMR (Deumeland ./.. Deutschland), NJW 1989, 652, 654, Rdn. 90, zu Angelegenheiten der Sozialversicherung.

telinstanz entschieden, die von den in der ersten Instanz entschiedenen Fällen wesentlich entlastet sein würde¹³⁵.

Mehrkosten für die Eingangsinstanz würden in nicht nennenswertem Umfang entstehen, da diese organisatorisch an die vorhandenen Finanz- oder Verwaltungsgerichte angegliedert werden könnten. Außerdem haben die Untersuchungen der Bund/Länder-Arbeitsgruppe Finanzgerichtsbarkeit ergeben, daß „*infolge der Filterwirkung einer neuen Instanz die Personalkosten bei Kammerbesetzung nahezu gleich wären und bei Einzelrichterbesetzung sogar um 10 % verringert werden könnten*“¹³⁶.

Raumprobleme und –kosten könnten dadurch gering gehalten werden, daß Sitzungssäle der Finanzämter oder der bestehenden Finanzgerichte genutzt würden.

Des weiteren könnte unter Kostengesichtspunkten daran gedacht werden, die Zuständigkeit eines (Ober-) Landesfinanzgerichtes für mehrere Bundesländer zu begründen.

Um die Qualität des Tatsachenvortrags zu steigern und somit eine schnellere Bearbeitung der Fälle zu ermöglichen, könnte man in beiden Tatsacheninstanzen, also am Finanz- und Landesfinanzgericht nur Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zulassen. Beim BFH sind nach Art 1 Nr. 1 BFHEntlG¹³⁷ schon heute nur Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zugelassen. Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind von der Vertretungsbefugnis dort ausgeschlossen¹³⁸.

V. Zusammenfassung und Schlußbetrachtung

Die Einführung einer weiteren Tatsacheninstanz ist von verfassungswegen geboten. Zudem könnten die erstinstanzlichen Richter die Sitzungen in den Sitzungssälen der Finanzämter abhalten, so daß nicht etwa erhebliche zusätzliche Raum- oder Gerichtsgebäudekosten mit entsprechendem Aufwand für Verwaltungs- und Organisationsaufbau entstünden. Eventuell verbleibende Mehrbelastungen sind Ausfluß des Gleichheitssatzes, Art 3 Abs. 1 GG, sowie die Folge aus der Justizgewährungspflicht (Art. 103 Abs. 1 GG), dem Gleichheitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) und den rechtsstaatlichen Anforderungen an einen effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4, 20 Abs. 3 GG), der nochmals europarechtlich durch Art. 6 Abs. 1 EMRK und Art. F Abs. 2 EUV abgesichert ist.

¹³⁵ So auch „Stellungnahme zum Entwurf eines FGO-Änderungsgesetzes“, des Deutschen Steuerberaterverbandes vom 13.9.1988, S. 4.

¹³⁶ Zitiert aus „Stellungnahme zum Entwurf eines FGO-Änderungsgesetzes“ des Deutschen Steuerberaterverbandes vom 13.9.1988, S. 4.

¹³⁷ Art. 1 Nr. 1 BFH-EntlG vom 08.07.1975, BGBl. 1975, I, S. 1861 in der Fassung vom 26.11.1996, BGBl. 1996, I, S. 1810: „Bis zum 31.12.1999 gelten für Beschwerden und Revisionen nach der Finanzgerichtsordnung sowie für Verfahren im ersten Rechtszug vor dem BFH die folgenden Vorschriften: 1. Vor dem Bundesfinanzhof muß sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Dies gilt auch für die Einlegung der Revision sowie der Beschwerde. (...)“

¹³⁸ BFH BStBl. 1989 II, 109; BFH BStBl. 1992 II, 282; Tipke/Kruse, a.a.O., § 62 FGO Rdn. 3; Friedrich, NJW 1975, 1542.