

Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung • Fortsetzungsbezug

Kommentar

von

Dr. Dr. Walter Hübschmann, Ernst Hepp, Prof. Dr. Armin Spitaler

Grundwerk mit 231. Ergänzungslieferung

Dr. Otto Schmidt Köln

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 504 22084 6

Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung

Kommentar

von

Prof. Dr. Hartmut Söhn
Universität Passau

Dr. Christel Alber
Richterin am BFH a.D.

Dr. Ulrike Banniza
Richterin am BFH

Prof. Dr. Katharina Beckemper
Universität Leipzig

Dr. Albert Beermann
Vizepräsident des BFH a.D.

Dr. Winfried Bergkemper
Richter am BFH

Dr. Wolfram Birkenfeld
Richter am BFH a.D.

Heide Boeker
Vors. Richterin am BFH a.D.

Dr. Rainer Braun
Vors. Richter am FG

Prof. Dr. Jens Bülte
Universität Mannheim

Prof. Dr. Peter Fischer
Vors. Richter am BFH a.D.

Roger Görke
Richter am BFH

Prof. Rüdiger v. Groll
Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Uwe Hellmann
Universität Potsdam

Dr. Friedrich A. Hohrmann
Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Harald Jatzke
Richter am BFH

Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange
Vors. Richter am BFH

Dr. Carsten Leipold
Richter am FG

Dr. Bernd Heuermann
Vors. Richter am BFH

Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger
Universität Jena

Dr. Klaus Peter Müller-Eiselt
Vors. Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Sebastian Müller-Franken
Universität Marburg

Prof. Dr. Andreas Musil
Universität Potsdam

Prof. Dr. Jochen Rozek
Universität Leipzig

Dr. Ulrich Schallmoser
Richter am BFH

Manfred Schmid
Richter am BFH

Hans-Peter Schmieszek
Ministerialrat a.D., BMJ

Silvia Schuster
Vors. Richterin am BFH

Hansjürgen Schwarz
Präsident des FG des Saarlandes a.D.

Ellen Siegers
Richterin am BFH

Dr. h.c. Wolfgang Spindler
Präsident des BFH a.D.

Dieter Steinhauß
Richter am BFH a.D.

Dr. Reinhard Sunder-Plassmann
Vors. Richter am BFH a.D.

Prof. Dr. Henning Tappe
Universität Trier

Bernd Thürmer
Richter am BFH a.D.

Dr. Nils Trossen
Richter am BFH

Prof. Dr. Rainer Wernsmann
Universität Passau

Hübschmann · Hepp · Spitaler

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

Kommentar

231. Lieferung (März 2015)

Redaktionsschluss (s. Fußleiste der einzelnen Blätter) Februar 2015

Die Lieferung enthält 634 Seiten.

Preis der Lfg. 98,- € (einschl. USt.)

Haben Sie schon Ihren exklusiven Abonnementzugang zur Datenbank **HHSp-Online** ausprobiert? Ihr Freischaltcode lag der 224. Lieferung bei. Oder rufen Sie einfach an: 0221/93738-998. Testen Sie 3 Monate kostenlos.

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

Bitte vorlegen!

die Aktualisierung der umfangreichen Kommentierung zu § 4 AO (Prof. Dr. WERNSMANN) wird fortgesetzt mit Erläuterungen der **Anforderungen des Vorbehalts des Gesetzes** im Steuerrecht sowie der **Grenzen für rückwirkende Steuergesetze**. Einzuarbeiten war insb. die Entscheidung des BVerfG zur Luftverkehrsteuer vom 5.11.2014 (Az.: 1 BvF 3/11), die auch dazu Stellung nimmt, welche Regelungen der Steuergesetzgeber selbst treffen muss und welche auf den Verordnungsgeber delegiert werden dürfen. Grds. muss der parlamentarische Gesetzgeber Steuerschuldner, Steuergegenstand und Steuersatz selbst regeln; zu Steuersenkungen darf der Verordnungsgeber jedoch ermächtigt werden, wenn er lediglich rechnerisch ohne eigenes Ermessen genaue gesetzliche Vorgaben umzusetzen hat. Im Bereich der Rückwirkung von Steuergesetzen waren insb. zwei neuere Entscheidungen des Ersten Senats des BVerfG nachzutragen. Das BVerfG hält in beiden Entscheidungen weiterhin an der **sog. veranlagungszeitraumbezogenen Differenzierung zwischen echter und unechter Rückwirkung** fest. Die Entscheidung vom 17.12.2013 (Az.: 1 BvL 5/08) verbietet nachträgliche Klarstellungen des Gemeinten durch den Gesetzgeber, selbst wenn noch keine Rspr. zur Auslegung der Norm existiert. Damit schützt das BVerfG in gewisser Abkehr von seiner bisherigen Rspr. schon die bloße „Chance“ auf ein günstiges Auslegungsergebnis durch die Rspr., ohne dass sich schon ein Vertrauen auf eine bestimmte Gesetzesauslegung durch die Rspr. hätte bilden können. Die andere Entscheidung vom 10.10.2012 (BVerfGE 132, 302) betrifft die Frage, durch welche Maßnahmen im Gesetzgebungsverfahren etwaiges Vertrauen der Steuerpflichtigen auf den Fortbestand eines Steuergesetzes zerstört wird. Das BVerfG nimmt dies spätestens im Zeitpunkt des Beschlusses des Vermittlungsausschusses an und lässt offen, ob noch früher anzusetzen ist. Die Aktualisierung der Kommentierung zu § 4 AO wird in einer der nächsten Lieferungen abgeschlossen.

§ 110 AO (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) ist überarbeitet und umfassend aktualisiert worden (Prof. Dr. SÖHN). Schwerpunkte der Kommentierung

sind die **Unterscheidung und Abgrenzung von Organisationsmängeln und Büroversehen** bei Rechtsanwälten, Steuerberatern usw. sowie die „ABC“ zu **verschuldeten/nicht verschuldeten Fristversäumnissen** des Beteiligten und/oder des Vertreters. Wichtige Beispiele: Falsche/unvollständige/unzulängliche Adressierung von Schriftstücken; Krankheit; Rechtsirrtum/Rechtsunkenntnis; Übermittlung fristwahrender Schreiben per Fax; Verzögerungen bei der postalischen Beförderung; Zugang beim Beteiligten.

Vollständig überarbeitet und aktualisiert wurde die „passive“ Korrekturregelung des § 176 AO (Prof. VON GROLL), worin – allerdings in unzureichender Weise – der Gesetzgeber versucht hat, den **Vertrauensgrundsatz zu konkretisieren**.

Neu aufgenommen wird die Kommentierung von § 178a AO zu **Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Finanzbehörden** (SCHMIESZER). Die mit dem JStG 2007 eingefügte Vorschrift regelt die Erhebung von Gebühren für die Durchführung von Advance Pricing Agreements (APA). Die mit § 89 AO (Gebühren für bindende Zusagen) nicht näher abgestimmte Regelung soll dazu dienen, den erheblichen Kostenaufwand für die Verfahren zum Teil zu decken. Wegen der nicht unerheblichen Gebühren, die nicht nur in Deutschland, sondern auch in den beteiligten Staaten anfallen, ist nicht zu erwarten, dass in erheblichem Umfang Anträge gestellt werden. Weil die Finanzverwaltung das Verfahren erst in Gang setzt, wenn die Kosten gezahlt sind und auch nicht bei Misslingen erstattet werden, sind streitige Verfahren vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit kaum zu erwarten.

Die **Vorbemerkungen zu §§ 233–239** sowie die §§ 233, 234, 238–240 AO wurden komplett überarbeitet (Dr. HEUERMANN). Dabei waren vielfältige Rspr. und reichhaltiges Schrifttum einzuarbeiten. Die **gesetzlichen Zinsen** geraten ebenso wie die **Säumniszuschläge** in eine verfassungsrechtliche, aber auch in eine unionsrechtliche **Schieflage**: Durch die ständig sinkenden Marktzinsen und die Geldflutungen der Europäischen Zentralbank ist ein gesetzlicher Zinssatz von 6 % wohl kaum mehr zu rechtfertigen. Wird der Gesetzgeber auf diese Entwicklung reagieren? Werden die Finanzgerichte die verfassungs- und unionsrechtlichen Zweifel aufgreifen? Die Kommentierung nimmt zu diesen Problemen ebenso Stellung wie zu weitreichenden Reformentwürfen zur Umstellung auf eine Ist-Verzinsung.

Wenn das Finanzamt während des Einspruchsverfahrens den angefochtenen Bescheid ändert oder ersetzt, wird der **Änderungsbescheid Gegenstand des Einspruchsverfahrens** (§ 365 Abs. 3 AO). Ein erneuter Einspruch gegen den Änderungs- oder Ersetzungsbescheid braucht nicht eingelegt zu werden. Das Verfahren wird gegen den Änderungs- oder Ersetzungsbescheid fortgeführt. In der Praxis ist diese Regelung oft nicht bekannt. Die Überarbeitung (Dr. BIRKENFELD) erklärt die Rechtsfolgen, die sich aus dieser Regelung ergeben.

Die Regelung zu den **Nebenfolgen von Steuerstraftaten** (§ 375 AO) ist neu überarbeitet worden (Prof. Dr. BECKEMPER). Insb. Rspr. und Literatur wurden auf aktuellen Stand gebracht.

§ 380 AO zur **Gefährdung der Abzugsteuern** wurde vollständig neu kommentiert (Prof. Dr. BÜLTE). Die Erläuterungen nehmen insb. die aktuelle zivilrechtliche und steuerrechtliche Rspr. zu **Fragen der Insolvenz** in den Blick. Hier haben sich Änderungen im Verständnis der Masseerhaltungspflicht ergeben, die steuerstrafrechtlich große Bedeutung erlangen können. Ferner wird intensiv auf

aktuelle Fragen des gesamten Steuerstrafrechts wie Vorsatz und Selbstanzeige eingegangen, die auch für § 380 AO bedeutsam sind. Die Anwendung der Vorschrift bei den einzelnen Arten der Abzugsteuern wird vertieft behandelt.

Die Kommentierung des § 42 FGO arbeitet insgesamt die neue Rspr. ein (STEINHAUFF). Festgehalten wird an der in Übereinstimmung mit der h.M. im Schrifttum vertretenen Auffassung, dass § 351 Abs. 1 AO eine **eigenständige Zulässigkeitsvoraussetzung** darstellt und § 352 Abs. 2 AO nur klarstellende Wirkung zukommt. Gegen die st.Rspr. des BFH wird ebenfalls daran festgehalten, dass der Rechtsbehelf unzulässig ist, wenn der Rechtsbehelfsführer seinen Rechtsbehelf gegen den Folgebescheid ausschließlich mit Gründen, die den Grundlagengescheid betreffen, begründet. Die differenzierte Anwendung bei Zweitbescheiden und bloß wiederholenden Verfügungen wird ausführlich dargestellt. Mit dem BFH und der überwiegenden Meinung im Schrifttum wird die **Anwendung des § 351 Abs. 1 AO auf nach §§ 130, 131 AO korrigierbare VA**, also insb. Haftungsbescheide, **verneint**. Ausführlicher dargestellt wird auch die Anwendung des § 351 Abs. 1 AO in den Fällen des § 165 AO.

Die Kommentierung von § 110 FGO (Rechtskraftwirkung der Urteile) wurde überarbeitet und aktualisiert (Prof. Dr. LANGE).

Ihr Lektorat
Verlag Dr. Otto Schmidt

gen über die Sachverhaltsermittlung und -bewertung einschließlich der Bewertungsrichtlinien (s. Rz. 86). Der Verwaltung steht ferner eine Art „**Notfallkompetenz**“ in einer Übergangszeit zu, in der noch keine gesetzliche Regelung vorliegt, insb. wenn ganze Regelungsbereiche nicht gesetzlich normiert sind, extralegem Entscheidungen durch Verwaltungsvorschriften zu treffen (s. zu diesen **gesetzesvertretenden Verwaltungsvorschriften Rz. 86**).

Zur Bedeutung von **Verwaltungsvorschriften** i.Ü. s. Rz. 85 ff.; § 5 Rz. 183 ff. 674
Einstweilen frei. 675–681

4. Anforderungen an Bestimmtheit des Gesetzes und Normenklarheit

Die verfassungsrechtliche Forderung nach Bestimmtheit und Klarheit der Norm 682 dient auch dazu, dem Gesetzgeber die entscheidende Rolle zu erhalten, die Verwaltung damit weitgehend zu binden und eine gerichtliche Kontrolle der Verwaltung zu ermöglichen¹. Das **Bestimmtheitsgebot** begrenzt damit auch Typisierungsspielräume der Verwaltung² und die richterliche Rechtsfortbildung³ und verlangt auch eine Verstehbarkeit des Gesetzes⁴.

Das im Rechtsstaatsprinzip enthaltene Rechtssicherheitsprinzip fordert die **Vorhersehbarkeit des steuerlichen Eingriffs**. Trotz einiger strenger klingenden Formulierungen in der Rspr. des BVerfG⁵ gibt es kein verfassungsrechtliches Gebot größtmöglicher Vorhersehbarkeit durch größtmögliche Gesetzesbestimmtheit. Nach Meinung des BVerfG sollen die steuerbegründenden Tatbestände so bestimmt sein müssen, „dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuer vorausberechnen kann“⁶. Jedenfalls muss es dem Stpfl. aber möglich sein, seinen – strafbewehrten (§ 370 AO) – Erklärungspflichten im Besteuerungsverfahren 683

1 BVerfG v. 3.3.2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (54); v. 27.7.2005 – 1 BvR 668/04, BVerfGE 113, 348 (376 f.); v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 2357/04, 603/05, BVerfGE 118, 168 (187); BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) = BFHE 214, 430 (433 ff.).

2 Vgl. dazu ausf. und grdl. Osterloh, S. 93 ff. und passim; ferner BFH v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655 (658) = BFHE 167, 542 (549); v. 16.6.2005 – VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876 (1877).

3 Vgl. Papier, DStJG 12 (1989), 61 (72 ff.). Dazu auch Barth, S. 566 ff.

4 Vgl. dazu ausf. Papier, DStJG 12 (1989), 61 (70 ff.); ferner BVerfG v. 3.3.2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (57 f., 62 ff.); BFH v. 9.3.1993 – VII R 87/92, BStBl. II 1993, 468 (469) = BFHE 171, 84 (88 f.); v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (174) = BFHE 214, 430 (444 ff.); v. 16.6.2005 – VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876 (1877), zu einer dynamischen Verweisung.

5 BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (79); v. 7.7.1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264); v. 23.4.1974 – 1 BvR 2270/73, BVerfGE 37, 132 (142); v. 1.3.1979 – 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (379 f.); v. 3.11.1982 – 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169 (183); v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (323); v. 18.5.1988 – 2 BvR 579/84, BVerfGE 78, 205 (212).

6 BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (267); v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388 (400); v. 17.7.2003 – 2 BvL 1, 4, 6, 16, 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186 (235); BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169) = BFHE 214, 430 (433 ff.); v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991 (993) = BFHE 228, 519 (525 m.w.N.). Ähnl. BVerfG v. 28.2.1973 – 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 (365). Gl.A. Mellinshoff, DStR 2003, Beih. zu Heft 20–21, 3 (14). A.A. Stapperfend, DStJG 24 (2001), 329 (371); Jehke, S. 131 ff., 263: „Utopie“.

nachzukommen¹. Adressat der Steuernorm ist dabei der rechtsunkundige Stpfl. und nicht dessen Berater oder die Finanzverwaltung². Bereits das in Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG normierte Allgemeinheitsgebot bedingt jedoch ein gewisses Maß an Unbestimmtheit, weil es sonst nicht möglich wäre, die gesetzliche Regelung auf eine Vielzahl von Fällen zu beziehen³. Würde man außerdem den soeben genannten Bestimmtheitsmaßstab an das geltende Steuerrecht anlegen, wären viele Vorschriften des Steuerrechts verfassungswidrig⁴. Die Tatsache, dass noch keine materielle steuerrechtliche Norm wegen Verstoßes gegen das Bestimmtheitsgebot vom BVerfG für nichtig erklärt worden ist⁵, legt aber die Vermutung nahe, dass es sich bei den oben zitierten Sätzen aus der bundesverfassungsgerichtlichen Rspr. um **überspitzte Leitsätze** handelt⁶, die der Relativierung bedürfen.

684 Lediglich die verfahrensrechtliche Vorschrift nach § 93 Abs. 8 AO⁷ sowie die Strafnorm nach § 370a AO a.F.⁸ verstießen nach Ansicht der Rspr. gegen das Gebot der Normenbestimmtheit und -klarheit. Das BVerfG selbst hat schon frühzeitig konzediert, dass sich „die Vielfalt der Verwaltungsaufgaben nicht immer in klar umrissene Begriffe einfangen“⁹ lasse und der Gesetzgeber deshalb

- 1 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243); BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (172) = BFHE 214, 430 (440 ff.). P. Kirchhof in FS Kruse, S. 17 (19), verweist auf Art. 103 Abs. 2 GG, der jedoch nur im (Steuer-)Strafverfahren und nicht für das Besteuerungsverfahren gilt. Vgl. zur Entwicklung des maßgebenden Verständnishorizonts zur Anwendung einer Norm Sandrock in FS Isensee, S. 781 (799 ff.).
- 2 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243); BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (171 f.) = BFHE 214, 430 (483 ff.); vgl. außerhalb des Steuerrechts BVerfG v. 3.3.2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (64): ungenügend, wenn „allenfalls Experten“ sämtliche Eingriffsvoraussetzungen erkennen können; diff. F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (195). A.A. Ruppe, DStR 2008, Beih. zu Heft 17, 20 (24); krit. Jehke, S. 137 ff.
- 3 Roth, Faktische Eingriffe in Freiheit und Eigentum, S. 508.
- 4 Vgl. Tipke, StRO I², S. 138; Sandrock in FS Isensee, S. 781 (805); Stapperfend, DStJG 24 (2001), 329 (370).
- 5 Vgl. zweifelnd zur Regelung des Kindergeldes BVerfG v. 9.4.2003 – 1 BvL 1/01, 1 BvR 1749/01, BVerfGE 108, 52 (75 ff.). Vgl. auch BVerfG v. 5.8.1966 – 1 BvF 1/61, BVerfGE 20, 150 (157 f.), wo die Bestimmungen des Sammlungsgesetzes für verfassungswidrig erklärt worden sind, weil die „Genehmigungsvorbehalte [...] keine tatbestandsmäßige Festlegung der Genehmigungsvoraussetzungen“ enthielten; BVerfG v. 7.4.1964 – 1 BvR 350/62, BVerfGE 17, 306 (313 f.), wo das BVerfG Bestimmungen des Personenbeförderungsgesetzes für verfassungswidrig erklärt hat, weil „über Voraussetzungen, Verfahren und Form“ der Genehmigung nichts bestimmt war. Der Vorlagebeschluss des BFH v. 6.6.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (167 ff.) = BFHE 214, 430, zur zwischen 1999 und 2003 geltenden sog. Mindestbesteuerung wurde mit Beschluss des BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 ff., als unzulässig verworfen, da die Begründungsanforderungen nicht erfüllt gewesen seien. Nachgehend BFH v. 9.3.2011 – IX R 70/04, BFH/NV 2011, 1481 ff. Vgl. ferner dazu Ruppe, DStR 2008, Beih. zu Heft 17, 20 (23), zur konträren Lage in Österreich. Krit. zur zurückhaltenden Rspr. des BVerfG: Kohlhaas, DStR 2008, 480 (484); a.A. ausf. Jehke, S. 230 ff., 266; Sandrock in FS Isensee, S. 781 (795).
- 6 So Tipke, StRO I², S. 203. Heintzen, DStJG 28 (2005), 163 (177), konstatiert, dass das Bestimmtheitsgebot aufgrund seiner eigenen Konturlosigkeit und Unbestimmtheit als sehr durchsetzungsschwach einzustufen ist.
- 7 BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168 (Ls. 1, 186 ff.).
- 8 BFH v. 17.8.2004 – III B 121/03, BFH/NV 2005, 46 (48).
- 9 BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, 274 (326); v. 8.1.1981 – 2 BvL 3/77, BVerfGE 56, 1 (12); vgl. BVerfG v. 18.5.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370 (396 f.).

auch bei Eingriffsermächtigungen im Bereich des Wirtschafts- und Steuerrechts nicht ohne Generalklauseln auskommen könne¹. Er muss sich „abstrakter und unbestimmter Formulierungen bedienen können, um die Verwaltungsbehörden in die Lage zu versetzen, ihren Aufgaben, den besonderen Umständen des einzelnen Falls und den schnell wechselnden Situationen des Lebens gerecht zu werden“². Deshalb nimmt die **Auslegungsbedürftigkeit einer Rechtsnorm** ihr nicht die rechtsstaatlich gebotene Bestimmtheit³ und ist „die **Ausfüllung unbestimmter Gesetzesbegriffe** aufgrund richtungsweisender – aus dem Gesetz sich ergebender – Gesichtspunkte eine herkömmliche und anerkannte Aufgabe der Gerichte“⁴. Ein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz wird man danach erst dann annehmen können, wenn der Gesetzgeber nicht „wenigstens seine Grundgedanken, das Ziel seines gesetzgeberischen Wollens, vollkommen deutlich macht“⁵ oder wenn es „wegen der Unbestimmtheit eines Rechtsbegriffs nicht mehr möglich ist, objektive Kriterien zu gewinnen, die eine willkürliche Handhabung durch die Behörden und die Gerichte ausschließen“⁶. Eine mangelnde Klarheit und Bestimmtheit einer Norm nimmt das BVerfG erst an, wenn „eine Entscheidung für eine der dargelegten Auslegungsmöglichkeiten den Rahmen der Aufgabe der Rechtsanwendungsorgane, Zweifelsfragen zu klären und Auslegungsprobleme mit den herkömmlichen Mitteln juristischer Methode zu

1 Vgl. auch BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, 274 (Ls. 7, 325 f.); v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (161); v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (82); v. 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215); v. 27.4.1971 – 2 BvR 708/65, BVerfGE 31, 33 (42); v. 7.7.1971 – 1 BvR 708/65, BVerfGE 31, 255 (264); v. 23.3.1974 – 1 BvR 2270/73, BVerfGE 37, 132 (142); v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 (222); v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (133 ff.); v. 17.1.1979 – 2 BvL 12/77, BVerfGE 50, 205 (216); v. 28.2.1979 – 1 BvR 317/74, BVerfGE 50, 256 (263); v. 1.3.1979 – 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (378); v. 8.1.1981 – 2 BvL 3/77, BVerfGE 56, 1 (12); v. 11.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226); v. 30.11.1988 – 2 BvL 3/77, BVerfGE 79, 174 (195); v. 11.7.2013 – 2 BvR 2302/11, 1279/12, NJW 2013, 3151 (3159 m.w.N.).

2 BVerfG v. 8.1.1981 – 2 BvL 3/77, BVerfGE 56, 1 (12); vgl. Jehke, S. 149f.

3 Vgl. BVerfG v. 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215); v. 4.4.1967 – 1 BvR 126/65, BVerfGE 21, 245 (261); v. 16.7.1969 – 1 BvL 19/63, BVerfGE 27, 1 (8); v. 7.7.1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264); v. 23.4.1974 – 1 BvR 2270/73, BVerfGE 37, 132 (142); v. 22.6.1977 – 1 BvR 799/76, BVerfGE 45, 400 (420); v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (324); v. 9.11.1988 – 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106 (121); v. 6.5.2008 – 2 BvR 336/07, NJW 2008, 3489 (3490); v. 18.5.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370 (397); v. 25.7.2012 – 2 BvE 9/11, 2 BvF 3/11, 2 BvR 2670, BVerfGE 131, 316 (343 m.w.N.); zuletzt auch BVerfG v. 17.9.2013 – 2 BvE 6/08, 2 BvR 2436/10, NVwZ 2013, 1468 (1474 m.w.N.).

4 BVerfG v. 16.11.1982 – 1 BvL 16/75, BVerfGE 62, 256 (275). Vgl. BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (164); v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (82); v. 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215); v. 7.7.1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264); v. 23.4.1974 – 1 BvR 2270/73, BVerfGE 37, 132 (142); v. 14.2.1978 – 2 BvR 406/77, BVerfGE 47, 239 (247); v. 20.10.1981 – 1 BvR 1047/77, BVerfGE 58, 233 (248); v. 13.1.1982 – 1 BvR 1047/77, BVerfGE 59, 231 (264); v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (324); v. 11.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226); v. 9.5.1989 – 1 BvL 35/86, BVerfGE 80, 103 (108); v. 17.9.2013 – 2 BvE 6/08, 2 BvR 2436/10, NVwZ 2013, 1468 (1474 m.w.N.).

5 BVerfG v. 7.4.1964 – 1 BvL 12/63, BVerfGE 17, 306 (314).

6 BVerwG v. 10.4.2000 – 11 B 61/99, n.v., Rz. 10, m.w.N.; vgl. BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168 (188); v. 17.7.2003 – 2 BvL 1, 4, 6, 16, 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186 (236); v. 24.11.2009 – 2 BvR 1387/04, BVerfGE 124, 348 (382); zust. Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (435).

bewältigen, sprengen würde.¹ Insgesamt sind danach die richterliche Konkretisierung gesetzlicher Tatbestandsmerkmale durch die Rspr. und die Aufstellung allgemeiner Rechtsgrundsätze, die in der Natur der Tätigkeit der höheren Gerichte liegt², unbedenklich, wenn sie **durch Auslegung** aus dem möglichen Wortsinn gesetzlicher Bestimmungen **abgeleitet werden können**³.

- 685 Aus dem im Rechtsstaatsprinzip enthaltenen Rechtssicherheitsprinzip folgt neben dem Bestimmtheitsgebot auch der Grundsatz der **Normenklarheit**⁴. Der Gesetzgeber selbst und nicht erst die Exekutive muss die Voraussetzungen der Norm klar bestimmen⁵. Die hinreichende Regelungsklarheit erfüllt somit eine demokratische Funktion und wird als „Kehrseite des weiten Entscheidungs- und Gestaltungsspielraums des Gebührengesetzgebers“ bezeichnet⁶. Grundrechtsrelevante Vorschriften müssen „in ihren Voraussetzungen und in ihrem Inhalt so klar formuliert sein, dass die Rechtslage für den Betroffenen erkennbar ist und er sein Verhalten danach einrichten kann“⁷. Im Gegensatz zum Bestimmtheitsfordernis wird die Normenklarheit insb. beim **Zusammenwirken verschiedener Normen**, bei zwar bestimmten, aber kompliziert abgefassten Regelungen sowie bei undurchschaubaren Verweisungen relevant⁸. Statt der begrifflichen Präzision des Bestimmtheitsgebots verlangt das Gebot der Normenklarheit ein **möglichst übersichtliches, widerspruchsfreies und verständliches Recht**⁹. Andererseits

1 BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (356) m.w.N., im Zusammenhang mit den Begründungserfordernissen eines fachgerichtlichen Vorlagebeschlusses.

2 BVerfG v. 11.11.1964 – 1 BvR 488/62, 562/63, 216/64, BVerfGE 18, 224 (237).

3 So BVerfG v. 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130 (145); ähnl. BVerfG v. 17.9.2013 – 2 BvE 6/08, 2 BvR 2436/10, NVwZ 2013, 1468 (1474).

4 BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (79); v. 22.6.1977 – 1 BvR 799/76, BVerfGE 45, 400 (420); v. 15.12.1983 – 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, BVerfGE 65, 1 (44); v. 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (20); v. 3.3.2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (53); v. 18.5.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370 (396); v. 4.4.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (365); v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 2357/04, 603/05, BVerfGE 118, 168 (186); BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (172) = BFHE 214, 430 (440 ff.); v. 16.5.2013 – II R 15/12, BFHE 241, 211 (218). Vgl. näher zur Normenklarheit Sandrock in FS Isensee, S. 781 (795 ff.); Jarass in Jarass/Pieroth¹³, Art. 20 GG Rz. 63.

5 BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (79 f.); vgl. BVerfG v. 12.6.1979 – 1 BvL 19/76, BVerfGE 52, 1 (41); v. 17.9.2013 – 2 BvE 6/08, 2 BvR 2436/10, NVwZ 2013, 1468 (1474) m.w.N.

6 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (20).

7 BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 (79); v. 12.6.1979 – 1 BvL 19/76, BVerfGE 52, 1 (41); v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (323); v. 6.5.2008 – 2 BvR 336/07, NJW 2008, 3489 (3490); zuletzt vgl. v. 17.9.2013 – 2 BvE 6/08, 2 BvR 2436/10, NVwZ 2013, 1468 (1474 m.w.N.).

8 Vgl. BVerfG v. 9.4.2003 – 1 BvL 1/01, 1 BvR 1749/01, BVerfGE 108, 52 (74 f.); v. 3.3.2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (53 f., 57, 62 ff.); v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (362); BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169, 173) = BFHE 214, 430 (433, 442); Sachs in Sachs⁶, Art. 20 GG Rz. 125; vgl. Mellinshoff, Stbg. 2005, 1 (9); Kohlhaas, DStR 2006, 2240 (2241): sprachliche Unverständlichkeit, umfangreiche Textlänge, unübersichtlicher Gesetzaufbau, Unvollständigkeit, unübersichtliche Verweisungstechnik.

9 BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (173) = BFHE 214, 430 (442 ff.); Kohlhaas, DStR 2006, 2240 (2241). Vgl. umfassend Jehke, S. 180 ff., zu Unterschieden und Gemeinsamkeiten zwischen Normenbestimmtheit und -klarheit. Jehke, S. 265, sieht darüber hinaus in der Unbestimmtheit eine planvolle Offenheit des Gesetzes und in der Unklarheit eine planwidrige Offenheit.

wird das Gebot der Normenklarheit auch mit dem Bestimmtheitsgrundsatz gleichgesetzt¹ bzw. wird es als spezifisches Subprinzip des Bestimmtheitsgebots als dessen Bestandteil aufgefasst².

Eine mangelnde **Normenklarheit** nimmt das BVerfG auch an, wenn Gebührenzwecke, die die Höhe des Gebührensatzes sachlich rechtfertigen könnten, im gesetzlichen Gebührentatbestand „nicht hinreichend klar erkennbar gemacht“ sind³. „Wählt der Gesetzgeber einen im Wortlaut eng begrenzten Gebührentatbestand, kann nicht geltend gemacht werden, er habe auch noch weitere, ungenannte Gebührenzwecke verfolgt. Zur Normenklarheit gehört auch Normenwahrheit“⁴. Daher erfordert der Grundsatz der Normenklarheit, dass ein Gebührentatbestand erkennen lässt, „für welche öffentliche Leistung die Gebühr erhoben wird und welche Zwecke der Gesetzgeber mit der Gebührenbemessung verfolgt“⁵. Nach dem Gebot der **Normenwahrheit** muss sich der Gesetzgeber an dem für den Normadressaten ersichtlichen Regelungsgehalt der Norm festhalten lassen⁶. 686

Neben der inhaltlich-materiellen Normenklarheit fordert die rechtsstaatliche Staatsorganisation auch eine **Klarheit der Kompetenzordnung**, denn nur so wird die Verwaltung in ihren Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten für den Einzelnen „greifbar“⁷ und eine Klarheit des Normcharakters in ihrer Rangwirkung erkennbar⁸. Insb. die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung wurde zwar als **Rechtsverordnung** von der Exekutive erlassen, jedoch **von der Legislative mehrfach geändert**. Das BVerfG hat das Problem der mangelnden **Erkennbarkeit des Normenrangs**⁹ so gelöst, dass alle Rechtsnormen, die in einer Rechtsverordnung enthalten sind, nunmehr **im Rang von Normen** einer 687

1 BVerfG v. 22.6.1977 – 1 BvR 799/76, BVerfGE 45, 400 (420); v. 15.12.1983 – 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, BVerfGE 65, 1 (44); v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 2357/04, 603/05, BVerfGE 118, 168 (186); Offerhaus in FS Jakob, S. 187 (195); Luttermann, FR 2007, 18 (20); Mellinshoff, DStR 2003, Beih. zu Heft 20–21, 3 (14). Vgl. dazu auch Ruppe, DStR 2008, Beih. zu Heft 17, 20.

2 Sandrock in FS Isensee, S. 781 (795).

3 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (21, 25 f., 31). S. außerdem BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168 (187 f.) – automatisierte Abfrage von Kontostammdaten. Vgl. außerhalb des Steuer- und Abgabenrechts BVerfG v. 11.3.2008 – 1 BvR 2074/05, 1 BvR 1254/07, BVerfGE 120, 378, zu einer der Normenklarheit nicht genügenden Bestimmung des Verwendungszwecks automatisierter Datenerhebung; weiterhin v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, NJW 2013, 1499 (1509) zu einer der Normenklarheit nicht genügenden Bestimmung des Antiterrordateigesetzes hinreichend dagegen in BVerfG v. 4.4.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 (365 f.), Rasterfahndung.

4 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (20, weiter 25 f.).

5 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1 (20); v. 20.1.2010 – 1 BvR 1801, 1878/07, NVwZ 2010, 831 (833).

6 BVerfG v. 12.2.2003 – 2 BvL 3/00, BVerfGE 107, 218 (256); v. 2.6.2008 – 1 BvR 349, 378/04, NVwZ 2008, 1229 (1230); Mellinshoff, DStR 2003, Beih. zu Heft 20–21, 3 (15). Jehke, S. 198 f., sieht im Gebot der Normenwahrheit im Gegensatz zum Gebot der Klarheit und Bestimmtheit ein Verbot der Verschleierung gesetzgeberischer Absichten.

7 BVerfG v. 20.12.2007 – 2 BvR 2433, 2434/04, BVerfGE 119, 331 (366, 378); Schmidt-Aßmann in Isensee/Kirchhof, HStR II³, § 26 Rz. 79.

8 BVerfG v. 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196 (236 f., 239): „rechtsstaatswidrige Mischgebilde aus förmlichem Gesetzes- und Ordnungsrecht“ sind zu vermeiden.

9 BVerfG v. 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196 (235 ff.); Vgl. Mellinshoff, DStR 2003, Beih. zu Heft 20–21, 3 (7 f.): „Zebraverordnung“. Vgl. dazu auch P. Kirchhof in FS Kruse, S. 17 (30 ff.).

Rechtsverordnung stehen, auch wenn sie durch das Parlament eingefügt oder geändert worden sind (s. Rz. 62).

688–689 Einstweilen frei.

5. Der Gesetzesvorbehalt als Grenze richterlicher Rechtsfortbildung (insb. Analogiebildung) im Steuerrecht

a) Rechtsfortbildung als Lückenfüllung

- 690 Unter **Auslegung eines Gesetzes** ist die Klarstellung des deutlicheren und genaueren Aussagegehalts der Norm zu verstehen¹. Die klassischen Auslegungskriterien zur Ermittlung des Sinngehalts einer Norm sind der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, die Systematik der Norm sowie ihr Sinn und Zweck.
- 691 Die (richterliche) **Rechtsfortbildung** unterscheidet sich von der Gesetzesauslegung dadurch, dass eine bestimmte Rechtsfolge, die der Rechtsanwender vorsehen möchte, nicht mehr vom Wortsinn der Norm gedeckt ist². Lückenfüllung erfolgt insb. durch **analoge Anwendung** einer Norm oder durch deren **teleologische Reduktion**.
- 692 Die analoge Anwendung einer Norm (d.h. die Setzung der dort vorgesehenen Rechtsfolge) setzt eine **planwidrige Regelungslücke** sowie die **Vergleichbarkeit der Interessenlage** in dem geregelten wie in dem nicht geregelten Fall voraus. Eine Regelungslücke liegt vor, wenn der Gesetzgeber den zu entscheidenden Fall nicht geregelt hat. Planwidrig ist die Regelungslücke, wenn der Fall unbewusst nicht geregelt wurde, weil der Gesetzgeber den Fall nicht gesehen hat.
- 693 Hat er den Fall **bewusst nicht** mit in den Tatbestand der Norm **einbezogen**, so scheidet eine analoge Anwendung der Norm aus³. Die Norm kann dann jedoch u.U. gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen und muss dann dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG vorgelegt werden, da auch eine **verfassungskonforme Auslegung** bzw. Rechtsfortbildung in diesem Fall angesichts des klaren Regelungswillens des Gesetzgebers nicht in Betracht kommt.
- 694 Liegt eine **unbewusste Nichtregelung** seitens des Gesetzgebers vor, ist zu prüfen, ob die **Interessenlagen vergleichbar** sind. Der Rechtsanwender hat das Gesetz „zu Ende zu denken“⁴. Dies hat insb. anhand der Zielsetzung des Gesetzes zu erfolgen. Dabei ist natürlich nicht isoliert auf das Ziel der Einnahmeerzielung (vgl. § 3 Abs. 1 AO), sondern auf die Orientierung insb. an der Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers, an verfassungsrechtlichen Vorgaben (z.B. Art. 3 Abs. 1 GG) sowie an einem etwaigen vom Gesetzgeber verfolgten Lenkungszweck abzustellen⁵. Ist die Interessenlage im geregelten wie im nicht geregelten Fall vergleichbar, hat der Rechtsanwender die Norm **analog** anzuwenden, d.h. die in der Norm vorgesehene Rechtsfolge zu setzen.
- 695 Bei der **teleologischen Reduktion** liegt der Fall umgekehrt: Hier ist der Anwendungsbereich der Norm nicht zu eng, sondern zu weit geraten. Der Gesetzgeber

1 Drüen in Tipke/Kruse, Rz. 216.

2 Drüen in Tipke/Kruse, Rz. 344; Spindler in Leitgedanken des Rechts II, § 165 Rz. 6.

3 BVerfG v. 15.1.2009 – 2 BvR 2044/07, BVerfGE 122, 248 (283, 298); v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 (210f.).

4 BFH v. 14.10.2003 – VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115 (117) = BFHE 203, 477 (481); Spindler in Leitgedanken des Rechts II, § 165 Rz. 7; Wernsmann, NVwZ 2000, 1360 (1362).

5 Näher Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 72 ff., m.w.N.

des vor allem im Bundesbereich komplizierten Gesetzgebungsverfahrens verlangt werden. Außerdem bringe diese Rspr. den Bürger in der Zeit zwischen dem Gesetzesbeschluss und seiner Verkündung in eine unhaltbare Situation: Da das alte Recht einerseits noch gelte, aber gleichzeitig nicht seiner Disposition zugrunde gelegt werden könne, und der Bürger andererseits nicht wissen könne, ob und wenn ja mit welchem Inhalt die Neuregelung Gesetz werde, könne dieser nicht wissen, an welche Regelung er sich halten soll¹. Durchgreifend sind diese Einwände jedoch nicht. Denn für den *Wegfall* des Vertrauensschutzes kommt es nicht darauf an, dass bereits neues Recht besteht, sondern nur darauf, dass **jedenfalls das Vertrauen in den Bestand des alten Rechts erschüttert** ist².

- 751 Diese Rspr., nach der das Vertrauen der betroffenen Bürger bereits (spätestens) durch den Gesetzesbeschluss des Bundestages zerstört wird, kann auf **untergesetzliche Normen** (Verordnungen, s. Rz. 58, und Satzungen, s. Rz. 78) schon deshalb keine Anwendung finden, weil es insoweit an der dem Gesetzgebungsverfahren vergleichbaren Publizität fehlt³. Dagegen geht der BFH davon aus, dass dem Tag des Gesetzesbeschlusses bei Verordnungen der Tag der Beschlussfassung durch die Regierung (oder ein anderes zuständiges Organ) entspricht⁴. Der Vertrauensschutz entfällt aber erst dann, wenn die Regelung eine mit dem Gesetzesbeschluss des Bundestages vergleichbare Publizität erlangt, was in Anbetracht der verschiedenen Verfahrensarten bei Erlass von Rechtsverordnungen nicht abstrakt, sondern nur im jeweiligen Einzelfall beantwortet werden kann.

c) Unklare und verworrene Rechtslage, insb. Klarstellung durch den Gesetzgeber und sog. Nichtanwendungsgesetze

- 752 Die Schutzwürdigkeit des Vertrauens fehlt, wenn die frühere Rechtslage keine oder keine ausreichende Vertrauensgrundlage darstellt. Dies nahm das BVerfG zunächst schon bei Vorliegen eines **Versehens des Gesetzgebers** an⁵. Denn eine Gläubigerposition, die der Einzelne nicht durch seinen Verdienst, sondern in Folge eines Versehens bei der Gesetzgebung erlangt habe, sei nicht schutzwürdig⁶. Später stellte das Gericht jedoch fest, dass die Tatsache, dass der Gesetzgeber ein ihm unterlaufenes Versehen berichtigen will, diesen noch nicht berechtige, dies auch für einen vergangenen Veranlagungszeitraum zu tun. Nur wenn

1 Für ein Abstellen auf den Tag der Verkündung des Gesetzes daher Maurer in Isensee/Kirchhof, HStR IV³, § 79 Rz. 50; Friauf, BB 1974, 669 (672); Lang, WPg 1998, 163; Schmidt, DB 1993, 2250 (2254); Eckhardt/Hillebrecht, S. 57 ff.; Kisker, Rückwirkung von Gesetzen, S. 17 f.; Fiedler, NJW 1988, 1621 (1628); Pieroth, Jura 1983, 250 (251); A. Leisner, S. 496; Schwarz, S. 117 ff.; F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (197); Mellinghoff, Rückwirkung, S. 18 (m. Einschränkungen); für ein Abstellen auf die Zustimmung des BRat. vgl. die abw. Meinung von RichterIn Rupp-v. Brünneck zu BVerfG v. 20.10.1971 – 1 BvR 757/66, BVerfGE 32, 111 (137 f.); Drüen in Tipke/Kruse, Rz. 20 (bei zustimmungsbedürftigen Gesetzen, vgl. Art. 105 Abs. 3 GG); Jekewitz, NJW 1990, 3114 (3115 f.); diff. Lang/Englisch, StuW 2005, 3 (19); zumindest die Vorverlagerung auf den Regierungsbeschluss abl. Offerhaus, DStZ 2000, 9 (13); Jachmann in FS Raupach, S. 27 (38 ff.); für eine Berücksichtigung der Regierungsankündigung auch zugunsten des Bürgers Kruis, abw. Meinung zu BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (85 ff.).

2 Wernsmann, JuS 1999, 1177 (1180).

3 BSG v. 19.10.1992 – 9b RAr 7/92, BSGE 71, 202 (207 f.). Dazu ausf. Jekewitz, NJW 1990, 1314 (1317 f.); Aretz/Bühler, BB 1991, 2199 (2202).

4 BFH v. 26.8.1986 – IX R 54/81, BStBl. II 1987, 57 (59) = BFHE 148, 17 (21).

5 BVerfG v. 16.10.1957 – 1 BvL 13, 46/56, BVerfGE 7, 129 (Ls. 4).

6 Vgl. BVerfG v. 16.10.1957 – 1 BvL 13, 46/56, BVerfGE 7, 129 (152).

sein Versehen zu **erheblichen Unklarheiten und objektiven Lücken** in der ursprünglichen gesetzlichen Regelung geführt habe, sei eine Rückwirkung ausnahmsweise zulässig¹. Die Schutzwürdigkeit des Vertrauens entfällt demnach nur, wenn das geltende Recht – und zwar in dem Zeitpunkt, in dem der Vertrauensstatbestand verwirklicht wurde – „**unklar und verworren**“ ist, so dass eine Klärung erwartet wird. In diesen Fällen muss es dem Gesetzgeber gestattet sein, die Rechtslage rückwirkend zu klären². Eine solche Unklarheit kann nach Auffassung des BVerfG schon gegeben sein, wenn „die ursprüngliche Norm von vornherein Anlass zu zahlreichen Auslegungsproblemen gegeben (hat), deren Lösung nicht allein aus dem Wortlaut, sondern nur in einer Zusammenschau von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, System und gesetzgeberischer Zielsetzung möglich war“, und die Entscheidung über diese Frage jedenfalls bis zur Klärung durch die höchstrichterliche Rspr. unklar war³.

Wäre die letztgenannte Aussage richtig, würde das Rückwirkungsverbot jedenfalls im Steuerrecht weitgehend leer laufen⁴. Denn es gibt im Steuerrecht kaum eine Vorschrift, die so gefasst ist, dass die Auslegungsprobleme allein aus dem Wortlaut ohne Rückgriff auf das gesetzliche System und seine Wertungen gelöst werden können. Dieser Ausnahmetatbestand würde deshalb zur allgemeinen Fehlerbeseitigungsermächtigung erweitert werden. Deshalb kann von einer **unklaren und verworrenen Rechtslage**, die zum Wegfall der Schutzwürdigkeit des Vertrauens führt, nur dann die Rede sein, wenn sich das **Auslegungsproblem weder aus dem Wortlaut** noch mittels der anerkannten Rechtsanwendungs- und Rechtsfortbildungsmethoden aus dem **gesetzlichen System** und seinen Wertungen heraus lösen lässt. Nur in diesem Fall ist das Gesetz nicht anwendbar und kann deshalb nicht Grundlage des Vertrauensschutzes sein.

In diesem Sinne hat nunmehr auch das BVerfG entschieden, dass der **Gesetzgeber** mit Wirkung für die Vergangenheit nur in den verfassungsrechtlichen Grenzen für eine rückwirkende Gesetzgebung den **Inhalt von Rechtsnormen feststellen oder klarstellend präzisieren** kann⁵. Eine solche nachträgliche klarstellende Regelung durch den Gesetzgeber ist grundsätzlich als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn dadurch eine in der Fachgerichtsbarkeit offene Auslegungsfrage entschieden wird oder eine davon abweichende Auslegung bzw. richterliche

1 BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (273), unter Hinw. auf BVerfG v. 16.10.1957 – 1 BvL 13, 46/56, BVerfGE 7, 129; v. 4.5.1960 – 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, 64 (72 f.). Zulässig ist auch die gesetzliche Festlegung eines Hebesatzes während des Veranlagungsverfahrens, da sich die Stpfl. hier nicht auf Vertrauen berufen können (vgl. BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvR 2/60, BVerfGE 13, 279 [283]).

2 Vgl. etwa BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (272 f.); v. 31.3.1965 – 2 BvL 17/63, BVerfGE 18, 429 (439); v. 24.7.1968 – 1 BvR 537/65, BVerfGE 24, 75 (100 f.); v. 10.3.1971 – 2 BvL 2/68, BVerfGE 30, 272 (287); v. 23.3.1971 – 2 BvL 2/66 u.a., BVerfGE 30, 367 (388); v. 17.1.1979 – 1 BvR 446, 1174/77, BVerfGE 50, 177 (193 f.); v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (259 f.); v. 25.5.1993 – 1 BvR 1509, 1648/91, BVerfGE 88, 384 (404); v. 8.4.1998 – 1 BvR 1680/93, BVerfGE 98, 17 (39). Vgl. auch schon BVerfG v. 4.5.1960 – 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, 64 (Ls. 3). Zu dieser Fallgruppe könnte auch die oben schon erwähnte Entscheidung des BVerfG v. 12.6.1986 – 2 BvL 5/80, BVerfGE 72, 302 (320 ff.) gezählt werden.

3 BVerfG v. 17.1.1979 – 1 BvR 446, 1174/77, BVerfGE 50, 177 (194).

4 So jetzt auch BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 71, juris.

5 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 51 und Ls. 1, juris. Abl. Sondervotum Masing, Rz. 115, 134: Vertrauen könne nicht entstehen, wenn die Rechtsfrage noch gar nicht geklärt sei.

Rechtsfortbildung ausgeschlossen werden soll¹. Dies schließt nicht aus, dass die Fachgerichte nach Nichtigerklärung der echt rückwirkenden klarstellenden Regelung durch das BVerfG zu einer Auslegung der alten, vom Gesetzgeber für klarstellungsbedürftig erachteten Norm gelangen, die derjenigen des Gesetzgebers entspricht. Diese Gesetzesauslegung ist aber allein Sache der Fachgerichte². Allein die **Auslegungsbedürftigkeit einer Norm** rechtfertigt aber noch nicht ihre rückwirkende Änderung, wohl aber ihre „völlige Unverständlichkeit“³. Danach gilt: Je unklarer der Gesetzgeber sich ausgedrückt hat und das, was er gemeint hat, formuliert hat, umso größer ist nach dieser Rspr. sein Spielraum zu rückwirkender Klarstellung, was auch zumindest merkwürdig erscheint, da es insoweit keine Rechtssicherheit gibt⁴; zudem ist zu fragen, in welchen Fällen die Auslegungsbedürftigkeit so groß ist, dass der Gesetzgeber rückwirkend handeln darf.

Zwar ist der Kritik an der Rspr. des BVerfG insoweit zuzustimmen, als das Verbot einer rückwirkenden Klarstellung des Norminhalts durch den Gesetzgeber vor einer höchstrichterlichen Klärung kaum mit dem Schutz des Vertrauens auf ein Gesetz begründbar ist, sondern die **bloße Chance auf eine günstige Rspr.** geschützt wird.⁵ Solange noch kein Auslegungsergebnis der Rspr. vorliegt, gibt es noch keine „Stabilität des Rechts“, auf die der Stpfl. vertrauen könnte, wenn die vom Gesetzgeber vorgenommene Klarstellung eine vertretbare Auslegung des ursprünglichen Gesetzes darstellt. Allerdings darf der Stpfl. darauf vertrauen, dass bei offenem Ausgang des Streits um die Auslegung vor den Gerichten der Gesetzgeber als Akteur nicht während des Spiels die Spielregeln ändert⁶.

- 754 Ist eine zunächst unklar und verworren erscheinende Rechtslage **zwischenzeitlich durch die Gerichte geklärt** worden, darf „der Gesetzgeber ein von der höchstrichterlichen Rspr. zutreffend angewandtes Gesetz nicht rückwirkend ändern, um die **Rspr. für die Vergangenheit ins Unrecht zu setzen** und zu korrigieren“⁷. Ist der Gesetzgeber mit der Auslegung der Norm durch die Rspr. nicht einverstanden, kann er allenfalls für die Zukunft die Rechtsvorschriften präzisieren oder ändern. Führt der Gesetzgeber **nach Änderung einer langjährigen Rspr.** mit Wirkung auch für abgelaufene Veranlagungszeiträume eine Regelung ein, die **i.Erg. die frühere Rspr. wiederherstellt**, so konnte sich hingegen kein Vertrauen des Stpfl. bilden, das der Gesetzgeber hätte enttäuschen können⁸. Sog. **Nichtanwen-**

1 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 56 und Ls. 2, juris.

2 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 58, juris; ebenso Birk, FR 2014, 338 (339); Schnapp, JZ 2011, 1125 (1133); a.A. Lepsius, JZ 2014, 488 (492f.).

3 So BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 67f., 72, juris.

4 Inkonsequenz bemängelnd insoweit auch Sondervotum Masing zu BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 130. Für Unzulässigkeit rückwirkender Neuregelung auch in diesen Fällen entgegen der Rspr. Schnapp, JZ 2011, 1125 (1133).

5 Lepsius, JZ 2014, 488 (491f.), der von einer Entsubjektivierung der Vertrauensschutzdogmatik spricht und durch die neuere Rspr. des BVerfG nur das „Auslegungsinteresse“ der Gerichte geschützt sieht.

6 I.Erg. ebenso Birk, FR 2014, 338 (340).

7 BVerfG v. 31.3.1965 – 2 BvL 17/63, BVerfGE 18, 429 (439 und Ls.), Hervorhebung nur hier. Ebenso BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 55, juris; v. 23.3.1971 – 2 BvL 2/66 u.a., BVerfGE 30, 367 (389).

8 BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87 u.a., BVerfGE 81, 228 (239); v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08 – Rz. 81, juris. Vgl. zu diesem Problemkreis ferner BFH v. 14.4.1986 – VIII R 260/84, BStBl. II 1986, 518 (519) = BFHE 146, 411; v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845 (847) = BFHE 147, 346; v. 30.11.1989 – I R 190/84, BFH/NV 1990, 557 (558); a.A. A. Leisner, S. 499f.

dungsgesetze, die eine **Rspr.-Änderung konterkarieren** und die dem Stpfl. nachteilige Rspr. i. Erg. rückwirkend wiederherstellen, bleiben also weiterhin verfassungsrechtlich zulässig, sofern der Gesetzgeber zügig reagiert und unverzüglich nach der Rspr.-Änderung die Rückkehr zur alten Gesetzesauslegung ankündigt und umsetzt¹. Will der Gesetzgeber hingegen eine erstmalige höchstrichterliche Klärung einer Rechtsfrage für die Vergangenheit beseitigen und eine andere Auslegung durch rückwirkende Neuregelung erreichen, so ist das verfassungsrechtlich nur unter den Voraussetzungen der echten bzw. unechten Rückwirkung zulässig.

d) Vertrauen auf die Verfassungswidrigkeit (Nichtigkeit) einer Rechtsnorm?

Die Schutzbedürftigkeit des Vertrauens kann auch im Fall ungültiger Rechtsnormen entfallen. In diesem Fall könne das Prinzip der Rechtssicherheit der rückwirkenden Regelung eines Lebenssachverhalts nicht entgegengesetzt werden, weil die rechtsstaatliche Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung dazu führe, „dass der Gesetzgeber Verhältnisse, die er oder die Verwaltung gesetzlich geregelt glaubte, aufgrund gerichtlicher Entscheidung nicht oder anders geregelt findet, als er annahm; gerade die Rechtsstaatlichkeit kann so den Gesetzgeber zu rückwirkenden Regelungen veranlassen“². Bei Vorliegen einer ungültigen Norm kann sich der Bürger nicht auf den durch sie begründeten Rechtsschein verlassen, so dass der Gesetzgeber u.U. eine **nichtige (belastende) Bestimmung** (z.B. Hundesteuertatbestand) **rückwirkend durch eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm ersetzen** kann³. Der Stpfl. kann in diesem Fall nicht von vornherein darauf vertrauen, nach gerichtlicher Nichtigerklärung eines Steuer-, eines Gebühren- und Beitragstatbestands etwa wegen eines Verfahrensfehlers gar nicht herangezogen zu werden und der Abgabepflicht ganz zu entgehen⁴. Voraussetzung ist allerdings, dass die Neuregelung zeitnah in Angriff genommen wird⁵. Das BVerfG formuliert: Ein „**Vertrauen** auf die wirkliche Rechtslage, also auf die **Ungültigkeit** der fraglich gewordenen Norm, kann schon durch den Rechtsschein der Gültigkeit, den die noch nicht ausdrücklich aufgehobene Norm erzeugt, ausgeschlossen werden; dies vor allem dann, wenn die angegriffene Regelung an sich sachgerecht erscheint und ihr lediglich Bedenken formeller Art entgegenstehen“⁶. Eine solche rückwirkende Regelung kann sogar verfassungsrechtlich geboten sein⁷.

755

1 A.A. Hey, JZ 2014, 500 (506f.), mit der Begründung, mit einem solchen Vorgehen würde die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG ausgehöhlt. Das überzeugt schon deshalb nicht, weil vielfach Fälle betroffen sein werden, die zufällig noch offen, d.h. nicht bestandskräftig sind. Zudem trifft Art. 19 Abs. 4 GG keine Aussagen darüber, ob eine Rechtsverletzung vorliegt, also hier ein Gesetz materiell verfassungswidrig ist wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot. Art. 19 Abs. 4 GG setzt subjektive Rechte voraus, begründet sie aber nicht; näher Jarass in Jarass/Pieroth¹³, Art. 19 GG Rz. 36ff., m.w.N.

2 BVerfG v. 24.7.1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89 (94).

3 Vgl. BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (272f.); v. 31.3.1965 – 2 BvL 17/63, BVerfGE 18, 429 (439); v. 16.11.1965 – 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187 (197); v. 15.11.1967 – 2 BvL 7, 20, 22/64, BVerfGE 22, 330 (348). Krit. zu dieser Rspr. Drüen in Tipke/Kruse, Rz. 20b.

4 A.A. wohl Hey, NJW 2014, 1564 (1565) für Fälle mangelnder Bestimmtheit des Gesetzes.

5 Wernsmann, JuS 1999, 1177 (1179).

6 BVerfG v. 15.11.1967 – 2 BvL 7, 20, 22/64, BVerfGE 22, 330 (348), Hervorhebung nur hier. Ähnl. auch BVerwG v. 18.8.1982 – 4 N 1/81, BVerwGE 66, 116 (122); v. 15.4.1983 – 8 C 170/81, BVerwGE 67, 129 (131f.); v. 5.12.1986 – 4 C 31/85, BVerwGE 75, 262 (267f.).

7 Vgl. BVerfG v. 11.6.1958 – 1 BvR 1, 46/52, BVerfGE 8, 1 (10); v. 8.10.1980 – 1 BvL 122/78, 61/79 und 21/77, BVerfGE 55, 100 (110f.).

Für **nicht vertretungsberechtigte Mitarbeiter des Finanzamts** gelten im gerichtlichen Verfahren entsprechende Grundsätze (s. Rz. 232).

Einstweilen frei.

251–255

III. Insb.: Organisationsmängel und Büroversehen

1. Entwicklung – Anwendungsbereich

Die Steuer-Rspr. hat zunächst für Rechtsanwälte¹, später auch für Steuerberater², Wirtschaftsprüfer³, Bücherrevisoren, Steuerbevollmächtigte mit ordnungsgemäßigem Bürobetrieb⁴ und Beratungsgesellschaften⁵ mit der Unterscheidung von **schädlichen Organisationsmängeln** (s. Rz. 264 ff.) und **unschädlichen Büroversehen** (s. Rz. 310 ff.) besondere, diesen Personenkreis („Berufsträger“) **entlastende** Regeln entwickelt. Während Fristversäumnisse infolge eines Organisationsmangels durch den Berufsträger (Vertreter) **verschuldet** sind und dem Beteiligten (Vertretenen) zugerechnet werden (Absatz 1 Satz 2), sind die durch ein Büroversehen verursachten Fristversäumnisse für Berufsträger und Beteiligte **unverschuldet**. Dies gilt selbst für den Fall, dass ein Berufsträger seinem Büro eigene Steuer-sachen zur Bearbeitung übergibt⁶. Wer sich auf ein unschädliches Büroversehen beruft, muss jedoch darlegen, dass kein schädlicher Organisationsmangel gegeben ist⁷. Auf ein Organisationsverschulden kommt es nicht an, wenn dem Vertreter selbst ein für die Fristversäumnis ursächlicher Fehler/Versehen unterlaufen ist⁸.

Eine **Anwendung** dieser Grundsätze auf **Gewerbetreibende** mit ordnungsmäßiger Büroorganisation und auf sonstige Beteiligte hat der BFH in ständiger Rspr. abgelehnt⁹. BRANDIS¹⁰ hält diese Differenzierung nicht mehr allg. für stichhaltig. Insb. Rechts- und Steuerabteilungen von Konzernen hielten organisationsmäßig

- 1 RFH v. 18.1.1922 – V A 170/21, RFHE 8, 80 (81 f.).
- 2 BFH v. 10.9.1954 – III 130/54 S, BStBl. III 1954, 350 = BFHE 59, 363; v. 10.1.1958 – III 342/57 U, BStBl. III 1958, 119 = BFHE 66, 310; v. 9.5.1961 – I 237/60 S, BStBl. III 1961, 445 (446) = BFHE 73, 491; v. 30.6.1967 – VI R 248/66, BStBl. III 1967, 613 = BFHE 89, 330.
- 3 BFH v. 31.10.1963 – II 168/61, HFR 1964, 94.
- 4 BFH v. 4.8.1960 – IV 260/59 U, BStBl. III 1960, 427 (428) = BFHE 71, 475; v. 9.5.1961 – I 237/60 S, BStBl. III 1961, 445, (446) = BFHE 73, 491; v. 22.1.1963 – I 260/61 U, BStBl. III 1963, 184 = BFHE 76, 500.
- 5 BFH v. 7.8.1970 – VI R 24/67, BStBl. II 1970, 814 (815) = BFHE 100, 71.
- 6 BFH v. 10.1.1958 – III 342/57 U, BStBl. III 1958, 119 = BFHE 66, 310.
- 7 Vgl. z.B. BFH v. 25.2.1999 – X R 102/98, BFH/NV 1999, 1221; v. 18.2.2000 – I B 136/99, BFH/NV 2000, 1108; v. 24.7.2001 – VII B 150/02, BFH/NV 2002, 1489; v. 2.8.2001 – VIII R 9/00, BFH/NV 2002, 43; v. 14.12.2001 – XI R 21/01, BFH/NV 2002, 657; v. 7.2.2002 – VII B 150/01, BFH/NV 2002, 795; v. 26.11.2004 – XI B 167/02, AO-StB 2005, 131, m.Anm. Stöcker; v. 14.11.2011 – X B 50/11, BFH/NV 2012, 440; v. 30.4.2013 – IV R 38/11, BFH/NV 2013, 117; v. 18.3.2014 – VIII R 33/12, BStBl. II 2014, 922.
- 8 BFH v. 29.1.2008 – IX B 251/06, BFH/NV 2008, 755.
- 9 St.Rspr. des BFH, vgl. z.B. BFH v. 3.8.2000 – III B 33/97, BFH/NV 2001, 292; v. 18.5.2006 – III R 47/05, BFH/NV 2006, 2082; v. 26.1.2010 – X B 147/09, BFH/NV 2010, 1081; v. 11.5.2010 – XI R 24/08, BH/NV 2010, 1834 (1835, m.w.N.); v. 23.2.2011 – VIII B 146/09, BFH/NV 2011, 1366; zust.: Kuczynski in Beermann/Gosch, Rz. 26; Mösbauer in Koch/Scholtz⁵, Rz. 14, 33; Koenig in Koenig³, Rz. 53; Rätke in Klein¹², Rz. 38.
- 10 Brandis in Tipke/Kruse, Rz. 21; vgl. ferner Klemm, NVwZ 1989, 102 (106); Schwarz in Schwarz, Rz. 55.

jeden Vergleich mit freiberuflichen Praxen aus¹. Der BFH konzediert zwar zwischenzeitlich, dass einem Beteiligten bzw. seinem Vertreter, der – in einem Großbetrieb – nach Lage der Dinge die wichtigsten Fristen nicht selbst persönlich überwachen könne und sich hierzu seiner Angestellten bedienen müsse, nicht jedes Verschulden seiner Angestellten wie eigenes Verschulden zurechenbar ist. Die Grenzen für unverschuldete Büroversehen seien bei den Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufen aber weiter, weil diese bei ihrer Berufstätigkeit eine besondere öffentliche Verantwortung trügen und in ihrem Arbeitsbereich laufend eine größere Anzahl von Fristen für **andere Personen** zu beachten hätten, während in einem Gewerbebetrieb die Zahl der zu wahrenen Fristen regelmäßig überschaubar sei und jedenfalls nur Fristen für sich selbst einzuhalten seien. Diese Unterschiede rechtfertigten eine – sachgerechte – **Differenzierung**². Dem ist zuzustimmen. Bei gewerblichen Betrieben lässt sich keine allgemeine Regel aufstellen, wann eine durch eine Hilfsperson verschuldete Fristversäumnis dem Betriebsinhaber oder dem Geschäftsführer zurechenbar ist. Vielmehr hängt dies von den jeweiligen Verhältnissen und Umständen des Einzelfalls ab³.

- 258 Für **Finanzbehörden als Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens** (Rz. 13) gelten die bei Steuerberatern, Rechtsanwälten usw. maßgebenden Grundsätze über Organisationsmängel und Büroversehen entsprechend⁴. So ist z.B. auch der Vorsteher eines Finanzamts verpflichtet, ein Fristenkontrollbuch oder einen elektronischen Fristenkalender zu führen⁵, für eine zuverlässige und wirksame Postausgangskontrolle zu sorgen⁶, die mit Fristsachen befassten Beschäftigten sorgfältig auszuwählen, regelmäßig zu belehren und zu überwachen⁷, Boten entsprechend einzuweisen usw.⁸.

259–263 Einstweilen frei.

1 So auch BGH v. 11.5.1989 – VII ZB 8/89, HFR 1990, 391 (ohne weitere Begründung); Klemm, NVwZ 1989, 102 (106).

2 Vgl. auch Rätke in Klein¹², Rz. 38.

3 BFH v. 3.8.2000 – III B 33/97, BFH/NV 2001, 292; v. 23.2.2011 – VIII B 146/09, BFH/NV 2011, 1366.

4 St.Rspr. des BFH, vgl. z.B. vgl. z.B. BFH v. 10.3.2000 – VII R 2/00, BFH/NV 2000, 1117; v. 12.9.2005 – VII R 10/05, BStBl. II 2005, 880 = BFHE 210, 227; v. 16.1.2007 – IX R 41/05, BFH/NV 2007, 1502, m.w.N.; v. 25.11.2008 – III R 78/06, BFH/NV 2009, 407; v. 15.12.2010 – IV R 5/10, BFH/NV 2011, 809 (810); v. 15.2.2011 – VI R 69/10, BFH/NV 2011, 830; v. 20.8.2012 – I R 9/12, BFH/NV 2013, 47; v. 6.11.2012 – VIII R 40/10, BFH/NV 2013, 397; v. 16.9.2014 – II B 46/14, BFH/NV 2015, 49; vgl. auch BFH v. 15.2.2011 – VI R 69/10, BFH/NV 2011, 830 (schuldhaft verspätete Weiterleitung eines Schriftsatzes durch einen Beamten der OFD).

5 BFH v. 16.3.1989 – VII R 82/88, BStBl. II 1989, 569 = BFHE 156, 75; v. 17.2.1993 – VIII R 61/91, BFH/NV 1993, 614; v. 10.7.1996 – II R 12/96, BFH/NV 1997, 47; v. 10.3.2000 – VII R 2/00, BFH/NV 2000, 1117; v. 16.9.2014 – II B 46/14, BFH/NV 2015, 49.

6 BFH v. 10.7.1996 – II R 12/96, BFH/NV 1997, 47; v. 10.3.2000 – VII R 2/00, BFH/NV 2000, 1117; v. 26.1.2010 – X B 147/09, BFH/NV 2010, 1081; v. 15.12.2010 – IV R 5/10, BFH/NV 2011, 809 (810).

7 BFH v. 11.5.2010 – XI R 24/08, BFH/NV 2010, 1834.

8 BFH v. 23.8.1967 – I R 55/67, BStBl. II 1967, 785 = BFHE 90, 93; v. 1.10.1981 – IV R 100/80, BStBl. II 1982, 131 (132) = BFHE 134, 220; v. 7.12.1982 – VIII R 77/79, BStBl. II 1983, 229 = BFHE 137, 221; v. 19.7.1994 – II R 74/90, BStBl. II 1994, 946 = BFHE 175, 302; v. 10.7.1996 – II R 12/96, BFH/NV 1997, 47.

2. Notwendige Büroorganisation – Organisationsmängel

Welche konkreten Vorkehrungen ein Rechtsanwalt, Steuerberater usw. zur Fristwahrung trifft, ist ihm zwar grds. freigestellt. Die im Einzelfall getroffenen Maßnahmen müssen aber so beschaffen sein, dass auch bei unerwarteten Störungen des Geschäftsablaufs die Einhaltung von Fristen gewährleistet ist¹. Fristversäumnisse sind deshalb durch einen Organisationsmangel verschuldet, wenn die in der Rechts- und Steuerberatung tätigen Personen („Berufsträger“, s. Rz. 256) ihr Büro nicht so organisiert haben (notwendige Büroorganisation), dass **Fristen zuverlässig überwacht sowie eingehalten und Fehlerquellen bei der Behandlung von Fristensachen möglichst ausgeschlossen** werden. Die schuldhaftige Fristversäumnis des Berufsträgers ist dem Beteiligten (Vertretenen) zuzurechnen (s. Rz. 230). Allerdings ergibt sich ein Organisationsverschulden nicht schon daraus, dass organisatorische Maßnahmen möglich sind, durch die im konkreten Fall die Fristversäumung hätte verhindert werden können².

Rechtsanwälte, Steuerberater usw. (Berufsträger) müssen alle Vorkehrungen getroffen haben, die nach vernünftigem Ermessen geeignet sind, Fristversäumnisse auszuschließen und durch regelmäßige Belehrung und Überwachung der Bürokräfte für die Befolgung der getroffenen Anordnungen sorgen³. Welche Anforderungen im Einzelfall an eine ordnungsgemäße Fristenüberwachung zu stellen sind, hängt von den jeweiligen Umständen⁴, insb. von der Größe des Bürobetriebs ab. Je mehr Fristen zu beachten sind, um so größer sind die Anforderungen an die Organisation der Fristenüberwachung⁵. Rechtsanwälte, Steuerberater usw. müssen ihre Tätigkeit für den Vertretenen so einrichten, dass mögliche Unregelmäßigkeiten und Zwischenfälle, sofern sie außerhalb des Bereichs der vernünftigerweise anzustellenden Berechnungen liegen, kein Hindernis für die Wahrung einer Frist bilden. Eine Tätigkeit, die nur darauf abzielt und gerade ausreicht, bei regelmäßigem und ordnungsgemäßigem Gang der Dinge die Einhaltung von Fristen zu gewährleisten, genügt nicht⁶. Schon der Verdacht eines Systemfehlers bei der Fristenkontrolle steht einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand entgegen⁷. Ein Berufsträger, der von häufigen Fehlleistungen im organisatorischen Bereich seiner Kanzlei weiß und sich dennoch nicht persönlich um die Einhaltung einer Frist kümmert, hat eine etwaige Fristversäumnis verschuldet⁸.

Trifft ein Berufsträger Vorkehrungen, die **über das allgemein gebotene Maß hinausgehen**, führt das allerdings nicht zu einer Verschärfung seiner Sorgfaltspflichten⁹.

1 BAG v. 7.7.2011 – 2 AZR 38/10, NJW 2012, 1021 (1022).

2 Heß, DStZ 1999, 41 (42).

3 BFH v. 7.2.2002 – VII B 150/01, BFH/NV 2002, 795; v. 24.6.2002 – IX R 38/01, BFH/NV 2002, 1467; v. 21.1.2003 – X B 118/02, BFH/NV 2003, 645; v. 14.5.2007 – VIII B 47/07, BFH/NV 2007, 1684; v. 27.7.2011 – IV B 131/10, BFH/NV 2011, 1909; v. 14.12. 2011 – X B 50/11. BFH/NV 2012, 440f.

4 FG Köln, EFG 1997, 516; vgl. auch Leibner/Pump, AO-StB 2002, 352 ff. (Praxistipps); Müller, NJW 1993, 681 (685 ff.); Späth, INF 1994, 180 (181 ff.).

5 BFH v. 26.5.1977 – V R 139/73, BStBl. II 1977, 643 (644) = BFHE 122, 251.

6 BGH v. 9.4.1994 – I ZB 5/94, NJW 1994, 2831.

7 BFH v. 19.3.2003 – VII B 188/02, AO-StB 2003, 185, m.Anm. Ballof.

8 BFH v. 13.6.2000 – VII B 125/00, BFH/NV 2001, 312.

9 BFH v. 13.10.1993 – X R 112/92, BFH/NV 1994, 328; BGH v. 20.6.1991 – VII ZB 18/90, NJW 1991, 3035; v. 19.12.1991 – VII ZR 155/91, NJW 1992, 1047; v. 22.3.1995 – VIII ZB 2/95, NJW 1995, 1682; Müller, NJW 1993, 681.

- 267 Bei einer **überörtlichen Sozietät** trifft den jeweils beteiligten Anwalt selbst die Pflicht, für die Überwachung der Fristen seiner Mandanten zu sorgen. Diese Pflicht kann – im Außenverhältnis – nicht auf andere Mitglieder der Sozietät übertragen werden¹. Der Bevollmächtigte kann sich der Pflicht zur Fristenkontrolle auch nicht dadurch entziehen, dass er die Fristwahrung einem anderen Rechtsanwalt, Steuerberater usw. überträgt, ohne diesen anzuleiten oder zu überwachen².
- 268 Jedenfalls müssen **folgende Voraussetzungen erfüllt sein, um einen Organisationsmangel auszuschließen**³:
- 269 – Zur Wahrung von Fristen muss ein – **schriftliches oder elektronisches – Fristenkontrollbuch (Fristenkalender) geführt werden**⁴. Ein einfacher Fristenkalender reicht nicht⁵. Das Fristenkontrollbuch dient dem Nachweis einer ordnungsgemäßen Fristenüberwachung⁶. Es muss im Einzelfall für unterschiedliche Fristen besondere Spalten vorsehen – mangelhafte oder fehlende Aufgliederung kann ein Organisationsmangel sein⁷ – und der Fristablauf muss für jede einzelne Sache vermerkt sein.
- Werden Fristen nicht in einem besonderen Buch, sondern im allgemeinen Terminkalender notiert, so müssen sich Eintragungen, die gesetzliche Fristen betreffen, von eingetragenen sonstigen Fristen unterscheiden⁸, z.B. durch rote Kennzeichnung⁹. Die Eintragung ohne jede besondere Kennzeichnung führt regelmäßig zu einer verschuldeten Fristversäumnis¹⁰. Ein bestimmtes Verfahren ist allerdings nicht vorgeschrieben¹¹.
- 270 Die Ablage von Fristensachen **in sog. Terminmappen** und die zusätzliche Aufbewahrung der Briefumschläge ist unzureichend¹², ebenso die bloße Sicherung der rechtzeitigen Wiedervorlage von Handakten durch Verfügung und Kon-

1 BGH v. 24.3.1994 – I ZB 1/94, NJW 1994, 1878.

2 BGH v. 30.3.1993 – X ZB 2/93, NJW-RR 1993, 892; BVerwG v. 15.8.1994 – 11 B 68/94, BayVBl. 1995, 123.

3 Vgl. auch Späth, INF 1994, 180 (181 ff., m.w.N.); Kummer, Wiedereinsetzung, Rz. 573 ff; Streck, Stbg. 2000, 501 (503).

4 St.Rspr. des BFH, vgl. z.B. BFH v. 14.12.2001 – XI R 21/01, BFH/NV 2002, 657; v. 25.3.2003 – I B 166/02, BFH/NV 2003, 1193; v. 8.11.2006 – VII R 20/06, BFH/NV 2007, 469 (470); v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BFHE 226, 510; v. 23.9.2010 – III R 64/09, BFH/NV 2011, 54 (55); v. 31.1.2011 – III B 98/09, BFH/NV 2011, 823; v. 14.12.2011 – X B 50/11, BFH/NV 2012, 440 (441, m.w.N.). Zu den Anforderungen an die Führung eines Fristenkontrollbuchs vgl. auch BFH v. 13.11.1998 – X R 31/97, BFH/NV 1999, 941.

5 BFH v. 7.7.1992 – III R 57/91, BFH/NV 1992, 615; krit. Schwarz in Schwarz, Rz. 57.

6 BFH v. 16.2.2011 – X B 48/10, BFH/NV 2011, 993 (994).

7 BFH v. 26.1.1977 – II R 40/72, BStBl. II 1977, 290 (291) = BFHE 121, 164.

8 BGH v. 18.5.1983 – VIII ZB 18/83, VersR 1983, 777.

9 RG v. 2.12.1938 – I B 1/38, JW 1939, 365 (366); BFH v. 7.8.1970 – VI R 24/67, BStBl. II 1970, 814 (816) = BFHE 100, 71.

10 BFH v. 7.7.1992 – III R 57/91, BFH/NV 1992, 615.

11 BGH v. 21.12.1988 – VIII ZR 84/88, HFR 1990, 272.

12 RFH v. 24.1.1936 – V A 355/35, RStBl. 1936, 144; BFH v. 3.3.1961 – III 465/59, HFR 1961, 210; v. 9.5.1961 – I 237/60 S, BStBl. III 1961, 445 (446) = BFHE 73, 491; v. 22.11.1966 – VII B 19/66, BStBl. III 1966, 681 = BFHE 87, 51; v. 7.8.1970 – VI R 24/67, BStBl. II 1970, 814 (816) = BFHE 100, 71; v. 11.11.1972 – VIII R 8/67, BStBl. II 1973, 169 = BFHE 107, 486; v. 17.2.1993 – VIII R 61/91, BFH/NV 1993, 614; v. 5.11.1998 – I R 90/97, BFH/NV 1999, 512; v. 31.5.2005 – I R 103/04, BStBl. II 2005, 623 = BFHE 209, 416.

trolle sog. Prompt-Fristen (Wiedervorlagefristen)¹. Die Eintragung von Wiedervorlagefristen für die Bearbeitung einer Sache in einem dafür bestimmten Fristenkalender genügt nicht, weil keine korrekte Kontrolle, wann die Frist abläuft und ob ein fristwahrendes Schreiben rechtzeitig abgeschickt wurde, möglich ist². Selbst wenn außer Terminmappen auch ein Terminkalender geführt wird, liegt ein Organisationsmangel vor, falls der Wiedervorlagetag jeweils mit Bleistift auf der Mappe vermerkt, nach Übertragung in den Terminkalender wegradiert und das jeweils vermerkte Datum deshalb schlecht leserlich ist³.

Die **Fertigung von Fristenkontrollzetteln** und deren Ablage in einem Ordner genügt regelmäßig nicht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Fristenüberwachung⁴. 271

Bei einer **elektronischen Fristenkontrolle** gelten keine geringeren Anforderungen⁵. Insb. müssen Eintragungen durch Ausgabe der eingegebenen Einzelvorgänge über einen Drucker oder die Ausgabe eines Fehlerprotokolls durch das Programm kontrolliert werden⁶, um Datenverarbeitungsfehler des EDV-Programms sowie Eingabefehler oder Eingabeversäumnisse mit geringem Aufwand zu erkennen und zu beseitigen⁷. Außerdem muss eine Fristenkontrolle so organisiert sein, dass etwaige technische Probleme, z.B. ein „Festplatten-Crash“ nicht zu Fristversäumnissen führen⁸. Wird eine elektronische Fristenkontrolle bei einer Neuinstallation der EDV-Anlage ausgesetzt, muss sich ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe entweder selbst rechtzeitig vergewissern, dass die Fristenkontrolle wieder funktioniert oder die laufende Fristkontrolle in anderer Form sicherstellen; die erforderliche Wiederaktivierung der elektronischen Fristenkontrolle kann einem zuverlässigen Mitarbeiter überlassen werden⁹. Wird eine Frist in einem elektronisch geführten Kalender versehentlich als erledigt gekennzeichnet, so dass die Sache am Tage des Fristablaufs nicht mehr im Fristenkalender auftaucht und die versehentliche Löschung deshalb bei einer Endkontrolle nicht erkannt werden kann, so ge- 272

1 Vgl. BFH v. 11.11.1972 – VIII R 8/67, BStBl. II 1973, 169 = BFHE 107, 486; v. 12.2.1979 – I B 60/79, BStBl. II 1979, 743 = BFHE 128, 483; v. 24.7.1989 – III R 83/88, BFH/NV 1990, 248; BGH v. 18.12.1985 – IV a ZR 223/84, HFR 1987, 368; vgl. aber auch FG Nds., EFG 1981, 350 (351).

2 BFH v. 11.11.1972 – VIII R 8/67, BStBl. II 1973, 169 = BFHE 107, 486; v. 31.7.2002 – VI B 17/02, BFH/NV 2002, 1490; v. 14.12.2011 – X B 50/11, BFH/NV 2012, 440 (441).

3 BFH v. 22.11.1966 – VII B 19/66, BStBl. III 1966, 681 = BFHE 87, 51.

4 BFH v. 17.8.1988 – III B 174/86, BFH/NV 1989, 240; v. 16.1.1992 – IX R 28/91, BFH/NV 1992, 533.

5 BFH v. 27.7.2011 – IV B 131/10, BFH/NV 2011, 1909 (1910, m.w.N.); v. 9.1.2014 – X R 14/13, BFH/NV 2014, 567 (568). Vgl. auch OLG Frankfurt a.M. v. 28.8.2008 – 9 U 50/08, NJW 2009, 604 (doppelte Überwachung, weil Fehlerrisiko bei Datumsangabe über eine Tastatur größer ist als bei handschriftlicher Eintragung); OVG Lüneburg v. 4.11.2008 – 4 LG 234/07, NJW 2009, 615 (616).

6 BFH v. 6.8.2001 – II R 77/99, BFH/NV 2002, 44, m.w.N.; v. 30.4.2013 – IV R 38/11, BFH/NV 2013, 117 (118); v. 9.1.2014 – X R 14/13, BFH/NV 2015, 567 (568, m.w.N.); BGH v. 2.2.2010 – XI ZB 23/08 und XI ZB 24/08, NJW 2010, 1363; v. 17.4.2003 – VI ZB 55/11, NJW-RR 2012, 1085.

7 BFH v. 9.1.2014 – X R 14/13, BFH/NV 2015, 567 (568); BGH v. 17.4.2003 – VI ZB 55/11, NJW-RR 2012, 1085.

8 BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BFHE 226, 510; v. 31.1.2011 – III B 98/09, BFH/NV 2011, 823.

9 BFH v. 27.7.2011 – IV B 131/10, BFH/NV 2011, 1909.

nügt die Kalenderführung nicht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Büroorganisation¹.

Hat der Vertreter in seinem Fristenkontrollbuch unter dem von ihm verwendeten Aktenzeichen für den Tag des Fristablaufs nur **eine Frist** eingetragen, obwohl er zu diesem Aktenzeichen bis zu **drei fristgebundene Schriftsätze** erstellen wollte, ergibt sich daraus die ernstliche Möglichkeit, dass kein Büroversehen, sondern eine vom Vertreter verschuldete Fristversäumnis vorliegt².

- 273 – Im Fristenkontrollbuch/elektronischen Fristenkalender ist der **Fristablauf für jede einzelne Sache sofort nach Eingang endgültig zu vermerken**³. Bekanntgabzeitpunkt/Zustellungszeitpunkt und Fristbeginn sind sorgfältig zu ermitteln; hierbei sind ggf. die Auswirkungen einer Bekanntgabeart für den Fristbeginn zu berücksichtigen⁴. Samstags/Sonntags in den Briefkasten eingeworfene Postsendungen müssen im Hinblick auf die Fristberechnungen von den erst Montag eingegangenen Schreiben unterschieden werden⁵. Der festgestellte Fristbeginn ist Grundlage für die anschließende Ermittlung des Fristablaufs/des Fristendes⁶. Bei einer kumulativen Vertretung durch zwei Bevollmächtigte ist zur Fristenkontrolle ein Zusammenwirken und ein gegenseitiges Informieren der Bevollmächtigten erforderlich⁷. Bei mehreren Fristen in den Angelegenheiten eines Mandanten muss die Frist für jede fristgebundene Maßnahme selbst bei gleichzeitigem Fristablauf gesondert notiert werden⁸. Für den Beginn der Frist ist die zeitlich erste Bekanntgabe maßgeblich⁹. Eine ordnungsgemäße Fristenkontrolle erfordert, dass die endgültige Frist erst dann berechnet und eingetragen wird, wenn ermittelt worden ist, an welchen Bevollmächtigten die erste Bekanntgabe erfolgt ist¹⁰. Außerdem müssen Vorkehrungen gegen eine unbeabsichtigte Löschung getroffen werden¹¹.
- 274 Die routinemäßige Berechnung und Kontrolle gängiger Fristen darf zuverlässigen Bürokräften überlassen werden (Rz. 287). Ein Anwalt oder ein sonstiger Berufsträger hat bei der Organisation des Fristenwesens durch geeignete Anweisungen sicherzustellen, dass die zuständige Bürokräft die Berechnung einer Frist, die Notierung auf den Handakten, die Eintragung im Fristenkalender und die Quittierung der Kalendereintragung durch einen **Erledigungsver-**

1 BGH v. 2.3.2000 – V ZB 1/00, NJW 2000, 1957; vgl. auch BGH v. 11.10.2000 – IV ZB 17/00, HFR 2001, 916; Müller, NJW 2000, 322 (334).

2 BFH v. 13.6.2005 – VIII B 304/03, BFH/NV 2005, 2214.

3 BFH v. 11.11.1972 – VIII R 8/67, BStBl. II 1973, 169 = BFHE 107, 486; v. 26.1.1977 – II R 40/72, BStBl. II 1977, 290 (291) = BFHE 121, 164; v. 26.5.1977 – V R 139/73, BStBl. II 1977, 643 (644) = BFHE 122, 251; v. 12.9.1979 – I B 60/79, BStBl. II 1979, 743 = BFHE 128, 483; v. 18.1.1984 – I R 196/83, BStBl. II 1984, 441 (442) = BFHE 140, 146; v. 14.12.1994 – X R 176/93, BFH/NV 1995, 798; vgl. auch BVerwG v. 29.11.2004 – 5 B 105/04, NJW 2005, 1001.

4 Müller, NJW 1993, 681 (686); Späth, INF 1994, 180 (181).

5 BFH v. 12.10.2010 – I B 62/10, BFH/NV 2011, 175.

6 Müller, NJW 1993, 681 (686); Späth, INF 1994, 180 (181).

7 BFH v. 28.1.2003 – X B 84/02, BFH/NV 2003, 648; vgl. auch BGH v. 10.4.2003 – VII ZR 383/02, NJW 2003, 2100.

8 BGH v. 6.10.2010 – XII ZB 67/10, NJW 2010, 3585.

9 BFH v. 28.1.2003 – X B 84/02, BFH/NV 2003, 648.

10 BGH v. 10.4.2003 – VII ZR 383/02, MDR 2003, 840.

11 BFH v. 13.9.2012 – XI R 48/10, BFH/NV 2013, 212 (213); BGH v. 17.3.2012 – II ZB 10/11, HFR 2012, 803, m.w.N.

- durch tatbestandsmäßige Ausgestaltung der Regelung insgesamt (Rz. 65) so- 51
wie der einzelnen Vertrauensschutztatbestände (Rz. 140 ff.);
 - Erweiterung kraft Verweisung (Rz. 75 ff.). 52
- Einstweilen frei. 53–54

b) Allgemeine Ausgrenzungen

Nicht in den Anwendungsbereich des § 176 fallen **Zölle und gleichgestellte Abgaben** (s. hierzu auch § 172 Rz. 70 ff. und 74 ff.). Insoweit gelten die Regelungen des ZK (s. allg. zum Verhältnis AO/Unionsrecht in diesem Komm.: MUSIL, § 1 Rz. 20 ff. und 50 ff.; WERNSMANN, § 4 Rz. 255 ff.; außerdem: § 227 Rz. 70 ff.; speziell zum Verhältnis AO/ZK: HOHRMANN, Einf. ZK Rz. 1 ff. und 78 ff.; speziell zum neuen UZK: Einf. ZK Rz. 29a)¹. 55

Dasselbe gilt für Verbrauchsteuern (zu diesem Begriff vgl. WERNSMANN in diesem Komm., § 3 Rz. 386 ff.), **soweit deren Entstehungstatbestand nicht im Inland verwirklicht** wird (s. hierzu näher: § 172 Rz. 8 und 73) – allerdings nicht, wie v. WEDELSTÄDT² meint, „weil die Einschränkung des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nur die Aufhebung und Änderung gilt“; dies wäre reine Wortinterpretation und betrifft i.Ü. das gesamte Korrektursystem der §§ 172–177 (s. auch § 172 Rz. 60). – Entscheidend für die **Ausgrenzung** ist vielmehr, dass diese nach dem systematischen Zusammenhang und dem auch für die Passivregelung des § 176 (s. Rz. 35) maßgeblichen § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ausdrücklich **nur „Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben im Sinne des Artikels 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes“** betrifft (s. näher hierzu: WOLFFGANG in diesem Komm., Art. 4 ZK Rz. 34 ff. und 42 ff.). 56

Zur Klarstellung: **§ 176 gilt** – ebenso, wie die übrigen Korrekturnormen der §§ 172–177 – **auch gegenüber** der Aufhebung/Änderung von **Umsatzsteuerbescheiden** (Umkehrschluss aus § 21 Abs. 1 UStG; s. auch: § 172 Rz. 71; § 163 Rz. 63; § 227 Rz. 146 sowie mit – allerdings verbreiteter – abw. M.: WERNSMANN, § 3 Rz. 389)³. 57

Ausgegrenzt dagegen ist auch hier die gem. § 21 Abs. 2 UStG dem Anwendungsbereich des ZK zugewiesene **Einfuhrumsatzsteuer**⁴. 58

Einstweilen frei. 59–64

c) Fixierung durch Tatbestandsgestaltung

Allg. abgesteckt wird der sachliche Anwendungsbereich des § 176 vor allem 65
durch folgende Merkmale des gesetzlichen Tatbestands:

- Beschränkung auf **Steuerbescheide** und ihnen gleichgestellte Steuer-VA als 66
Korrekturgegenstand (Rz. 85 ff., 97);

1 Vgl. auch Balmes in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 8; Frotscher in Schwarz, Rz. 15; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 5 und § 172 Rz. 7; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 14 und § 172 Rz. 11, jew. m.w.N.

2 v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, Rz. 14.

3 S. auch v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 Rz. 10.

4 S. auch v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 172 Rz. 10.

schriften entsprechend Anwendung“. Durch das StÄndG v. 14.5.1965¹ wurden Hinterziehungszinsen eingeführt, und zwar in das StSäumG als § 4a StSäumG 1961, um dem Nutznießer einer Steuerhinterziehung den erlangten Zinsvorteil wieder abzunehmen.

- 6 Da Prozesszinsen als Folge eines Urteils entstehen, wurde die Verzinsung zuviel entrichteter Abgabebeträge 1965 in die FGO als § 111 aufgenommen; durch § 112 FGO wurden Prozesszinsen bei Steuernachzahlungen im Fall der AdV eingeführt. Die Vorschriften wurden durch das Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes v. 24.6.1975² in abgewandelter Form mittels der §§ 4b und 4c als „Erstattungs- und Aussetzungszinsen“ in das StSäumG aufgenommen. Hintergrund dieser Regelung war die offenkundige Verknüpfung der beiden Zinsvorschriften mit § 6 Abs. 2 StSäumG 1961³.
- 7 Die zum 1.1.1977 in Kraft getretene AO 1977 (jetzt: AO) hat die bisher in verschiedenen Gesetzen (§ 127a RAO 1931, §§ 4a–4c StSäumG) geregelten Tatbestände im Fünften Teil, dem Erhebungsverfahren, zusammengefasst. Sie hat die Verzinsungsregelungen der RAO im Wesentlichen beibehalten. Bei Beratung der AO 1977 bestand Einigkeit darüber, dass eine Verzinsung aller Steuer- und Erstattungsansprüche vom Zeitpunkt ihrer Entstehung bis zu ihrer Erfüllung (Vollverzinsung) die gerechteste Lösung des Verzinsungsproblems darstellen würde. Wegen des mit der Einführung einer Vollverzinsung verbundenen Verwaltungsaufwands beließ man es aber zunächst bei der bisherigen Teilverzinsung einzelner Ansprüche aus dem Abgabenverhältnis (**Prinzip der Teilverzinsung**). So verblieb es bei den Zinsarten Stundungszinsen (§ 234 AO 1977), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO 1977), Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO 1977) und Zinsen bei AdV (§ 237 AO 1977). Diese Normen entsprachen mit Ausnahme des § 234 AO 1977 im Wesentlichen ihren Vorgängervorschriften⁴. Im Gegensatz zur früheren Regelung werden Stundungszinsen jetzt generell bei der Stundung von allen Steuerarten und von zurückgeforderten Vergütungsansprüchen erhoben.
- 8 Erst nach Einführung des integrierten Steuerfestsetzungs- und -erhebungsverfahrens im gesamten Bundesgebiet hat der Gesetzgeber im Rahmen des **StRefG 1990** v. 25.7.1988⁵ mit dem neuen § 233a eine weiter gehende Verzinsung von Steuernachzahlungen und Steuererstattungen (**Prinzip der Vollverzinsung**) beschlossen. § 233a ermöglicht jedoch keine umfassende Verzinsung von Ansprüchen aus dem Abgabenverhältnis vom Zeitpunkt ihres Entstehens bis zu ihrer Erfüllung. Die mit einer wirklichen „Vollverzinsung“ verbundenen Schwierigkeiten (Verwaltungsaufwand, mögliche Konflikte mit den Stpfl., insb. bei Außenprüfungen) erschienen dem Gesetzgeber zu groß⁶. § 233a in seiner geltenden Fassung erscheint als eine wenig geglückte Kompromisslösung⁷. Diese Vorschrift hat von Anfang an zu vielen Streitigkeiten und Zweifelsfragen Anlass gegeben; sie ist deshalb seit ihrer Einführung mehrfach – wesentlich zugunsten des Fiskus

1 BGBl. I 1965, 377.

2 BGBl. I 1975, 1509.

3 Riesling, DStZ 1990, 159 (160); Bergkemper, Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), S. 17.

4 Hölling, DStZ/A 1977, 283.

5 BGBl. I 1988, 1093 = BStBl. I 1988, 224.

6 Kruse, FR 1988, 1; s. auch § 233a Rz. 1.

7 Vgl. dazu insb. Loose in FS Kruse, S. 295 ff.; Loose, StuW 2003, 377 ff.

– geändert worden (s. § 233a Rz. 2f.), ohne eine befriedigende Lösung aller wesentlichen mit der Verzinsung verbundenen Probleme erreicht zu haben. Bei einer künftigen Novellierung der Vorschrift wird insb. zu prüfen sein, ob das geltende – schon gravierend durchbrochene – **System der Sollverzinsung** (s. § 233a Rz. 7f.) beibehalten oder nicht besser durch eine Verzinsung, die nicht an Sollstellungen, sondern an tatsächliche Zahlungsvorgänge anknüpft (Prinzip der **Ist-Verzinsung**), ersetzt werden sollte. Auch wenn Gründe der Verwaltungsökonomie für die Sollverzinsung sprechen mögen, führt das geltende Zinsrecht in zahlreichen Fällen zu schwer verständlichen oder unbilligen Ergebnissen, die nur durch Billigkeitsmaßnahmen korrigiert werden können (s. § 233a Rz. 89ff.)¹. Bei dem heutigen Stand der Datenverarbeitung sollte es keine unüberwindlichen Schwierigkeiten bereiten, eine Verzinsung von Steuer- und Erstattungsansprüchen ausnahmslos auf der Grundlage der tatsächlichen Zahlungen des Stpfl. (**Prinzip der Ist-Verzinsung**) durchzuführen. Nach heutigem Diskussionsstand könnte die Umstellung des Systems auf eine Ist-Verzinsung zu einer durchgreifenden Reduktion der Komplexität führen und dazu, dem Prinzip der Teilverzinsung verpflichtete Normen zu streichen².

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verzinsungsregelung des § 233a bestehen zwar grds. nicht³. Die Vorschrift verstößt als solche weder gegen Art. 3 GG (Willkürverbot) noch gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Art. 20 GG). Gemessen an Art. 3 Abs. 1 GG dürfte sich ein Zinssatz von 6 % pro Jahr als gesetzliche Typisierung für das Entgelt⁴ für Zeiträume ab 2012 beim Vergleich mit den Marktzinsen kaum noch in einem der wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmen bewegen⁵. Auch das **Unionsrecht** ist einschlägig, wenn harmonisierte Steuern, etwa die Umsatzsteuer, erhoben werden. Nach Art. 51 GrCh gilt die GrCh für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. Wenn die Zinsvorschriften das Nichtentrichten der Steuer sanktionieren, kann dies im Zusammenhang mit der Erhebung der Mehrwertsteuer stehen. Deutschland erfüllt damit seine sich aus Art. 325 AEUV ergebende Verpflichtung zur wirksamen Ahndung von die finanziellen Interessen der Union gefährdenden Verhaltensweisen⁶. Deshalb hat das Gleichheitsproblem

1 Zur Kritik an der Sollverzinsung vgl. z.B.: App, NJW 1997, 3151; Spindler, StVj 1989, 351; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 233 Rz. 3; Kruse, FR 1988, 1; Sebiger/Dechant in Festgabe Felix, S. 365; Loose in FS Kruse, S. 295ff.; Loose, StuW 2003, 377ff.

2 Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, ifst-Schrift Nr. 490 (2013), S. 120ff.; Seer, DB 2014, 1945ff.; vgl. dazu auch Drüen, FR 2014, 218; Ortheil, BB 2012, 1513.

3 S. dazu § 233a Rz. 9, m.w.N.; vgl. aber Spindler, StVj 1989, 351; Kruse, FR 1988, 1 (12), im Wesentlichen zur Rückwirkung.

4 Zur Typisierung von Zinsen vgl. BVerfG v. 3.9.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.b.bb.

5 Vgl. BFH v. 1.7.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925 = BFHE 246, 193, insb. Rz. 18, 21. Danach hat sich ab März 2011 das Marktzinsniveau dauerhaft auf relativ niedrigem Niveau stabilisiert. Der BFH hat offen gelassen, ob sich die wirtschaftlichen Verhältnisse in der Folgezeit so einschneidend geändert haben, dass die Grundlage der gesetzgeberischen Entscheidung durch neue, im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses noch nicht abzusehende Entwicklungen entscheidend in Frage gestellt ist; eingehend und weiter gehend dazu Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, ifst-Schrift Nr. 490 (2013), S. 50ff.

6 Zu dieser Verpflichtung EuGH v. 26.2.2013 – Rs. C-617/10 – Åkerberg Fransson, UR 2014, 27 – Rz. 26–28.

auch eine unionsrechtliche Dimension. Art. 20 GrCh ist betroffen, wenn die Sanktion unverhältnismäßig wirkt¹.

III. Überblick über die geltenden Zinsvorschriften der AO

- 9 Nach § 233 Satz 1 sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37) nur zu verzinsen, soweit dies gesetzlich bestimmt ist. Zinsnormen sind in der AO (s. Rz. 10) sowie in Einzelsteuergesetzen (s. § 233 Rz. 4) enthalten. Diese **Beschränkung** ist unter **verfassungsrechtlichen** Gesichtspunkten nicht zu beanstanden. Die Verfassung enthält kein allgemeines Gebot, Ansprüche aus einem öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnis zu verzinsen². Bei der Regelung der Verzinsung von Ansprüchen handelt es sich nicht um einen grundrechtlich sensiblen Bereich, so dass dem Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum zuzugestehen ist. Die Vollverzinsung ist für den Stpfl. überdies durchaus *ambivalent*: Indem sie sowohl Nachzahlungen wie auch Erstattungen verzinst, wirkt sie zwar zugunsten wie zulasten der Steuerbürger. Saldiert ergeben sich jedoch Mehreinnahmen des Fiskus und – korrespondierend – Mehrbelastungen der Bürger³. § 233 Satz 2 schließt die Verzinsung ausdrücklich für Ansprüche auf steuerliche **Nebenleistungen** aus. Die Erhebung von **Zinseszinsen** kommt deshalb im Abgabenrecht nicht in Betracht.
- 10 Eine **Teilverzinsung** aufgrund bestimmter Tatbestände schreiben die §§ 234–237 vor. Danach sind zu verzinsen:
- gestundete Steuerbeträge (**Stundungszinsen**; § 234). Nach § 234 Abs. 2 kann auf die Erhebung von Stundungszinsen ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Absatz 3 der Vorschrift bestimmt, dass Zinsen, die für denselben Zeitraum nach § 233a festgesetzt wurden, anzurechnen sind;
 - hinterzogene Steuerbeträge (**Hinterziehungszinsen**; § 235). Die Vorschrift enthält Regelungen über den Zinsschuldner (Absatz 1), über den Beginn und das Ende des Zinslaufs (Absätze 2 und 3 Satz 1). § 235 Abs. 3 Satz 2 regelt den Fall, dass während des Zinserhebungszeitraums zugleich Säumniszuschläge verwirkt, die Zahlung gestundet oder die Vollziehung ausgesetzt ist; insoweit werden Hinterziehungszinsen nicht erhoben. Nach § 235 Abs. 3 Satz 3 bleiben die bis zum Ende des Zinslaufs entstandenen Zinsen unberührt, wenn der Steuerbescheid nach dem Ende des Zinslaufs aufgehoben, geändert oder nach § 129 berichtet wird. § 235 Abs. 4 schließlich ordnet die Anrechnung der Zinsen nach § 233a an, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden;
 - nach Maßgabe einer gerichtlichen Entscheidung herabgesetzte Steuerbeträge (**Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge**; § 236). Absatz 1 der Vorschrift regelt Beginn und Ende des Zinslaufs. § 236 Abs. 2 erweitert den sachlichen Anwendungsbereich der Verzinsung auf die Fälle der Erledigung des Rechtsstreits in

1 Das Problem kann erst aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 AEUV geklärt werden.

2 BVerfG v. 5.9.1979 – 1 BvR 594/79, HFR 1979, 486; BFH v. 31.10.1974 – IV R 160/69, BStBl. II 1975, 370 = BFHE 114, 397; v. 17.2.1987 – VII R 21/84, BStBl. II 1987, 368 = BFHE 149, 15; Loose in Tipke/Kruse, § 233 Rz. 1.

3 Grdl. und eingehend zur Frage der Verzinsung anderer Ansprüche BFH v. 20.4.2006 – III R 64/04, BStBl. II 2007, 240 = BFHE 212, 416, m.w.N.

hen bleiben. Diese Regelung gilt nach Art. 97 § 1 Abs. 4 EGAO für alle bei Inkrafttreten des Ges. v. 21.12.1993 anhängigen Verfahren.

- 9 Eine weitere Änderung des § 240 Abs. 1 beruht auf dem BFH-Urt. v. 25.2.1997¹. Danach umfasst der Begriff der „Steuer“ in § 240 Abs. 1 Satz 1 keine Geldbeträge, die in einem **Haftungsbescheid** gegen den Haftungsschuldner festgesetzt werden. Um sicherzustellen, dass SZ auch dann entstehen, wenn eine Haftungsschuld nicht rechtzeitig entrichtet wird, hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich in § 240 Abs. 1 Satz 2 durch Ges. v. 23.6.1998² auf rückständige Haftungsschulden erweitert. Diese Fassung des § 240 Abs. 1 ist erstmals anzuwenden auf SZ, die nach dem 31.7.1998 entstehen (Art. 97 § 16 Abs. 4 EGAO). Auf die Rspr. des BFH³ geht auch das Anfügen eines Satzes 5 in Absatz 1 durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999⁴ zurück. Der Gesetzgeber wollte damit – ebenso wie mit der entsprechenden Änderung des § 238 – bewirken, dass die Rechtsfolgen einer **Aufrechnung** hinsichtlich der Erhebung von SZ nicht über den Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld des Aufrechnenden hinaus wirken⁵. § 240 Abs. 1 Satz 5 ist nach Art. 97 § 1 Abs. 7 EGAO i.d.F. des Ges. v. 22.12.1999 auf alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes anhängigen Verfahren anzuwenden.
- 10 Die Umstellung auf den Euro erforderte eine Änderung des Abrundungsbetrags in Absatz 1 Satz 1. Der Betrag von 100 DM ist durch das **StEuglG** v. 19.12.2000⁶ mit Wirkung ab dem 1.1.2002 in 50 Euro übergeleitet worden. Das **StÄndG 2003**⁷ hat ab 1.1.2004 die Schonfrist des Absatz 3 auf drei Tage herabgesetzt. Mit dieser Verkürzung will der Gesetzgeber „die Einheitlichkeit mit dem Zivilrecht“ herstellen, „da seit dem 1. Januar 2002 nach § 676a Abs. 2 Nr. 2 BGB Inlandsüberweisungen längstens binnen drei Bankgeschäftstagen auf das Konto des Kreditinstituts des Begünstigten zu bewirken sind“⁸.

III. Rechtsnatur und Zweck des Säumniszuschlags

1. Zweck

- 11 Der SZ i.S. des § 240 hat einen **doppelten Zweck**: Er ist zunächst ein **Druckmittel eigener Art**, das den Stpfl. (oder den Haftenden) zur rechtzeitigen Zahlung von titulierten Steuer- oder Haftungsansprüchen des Fiskus anhalten soll⁹. Der

1 BFH v. 25.2.1997 – VII R 15/96, BStBl. II 1998, 2 = BFHE 182, 480.

2 BGBI. I 1998, 1496.

3 BFH v. 3.5.1991 – V R 105/86, BFH/NV 1992, 77.

4 BGBI. I 1999, 2601.

5 BT-Drucks. 14/1514, 98 f.

6 BGBI. I 2000, 1790.

7 Zweites Ges. zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003 (BGBI. I 2003, 2645 = BStBl. I 2003, 710).

8 So die Gesetzesbegr. in BR-Drucks. 630/03, S. 96 zu Art. 7, Nr. 4.

9 St.Rspr., z.B. BFH v. 30.3.2006 – V R 2/04, BStBl. II 2006, 612 = BFHE 212, 23; v. 9.7.2003 – V R 57/02, BStBl. II 2003, 901 = BFHE 203, 8, m.w.N.; v. 27.9.2001 – X R 134/98, BStBl. II 2002, 176 = BFHE 196, 400; Rüsken in Klein¹², Rz. 1; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 1. Dies entsprach schon der Rechtsauffassung zum StSäumG 1934: vgl. Mitze, S. 9; BFH v. 8.11.1955 – V 90/55 S, BStBl. III 1955, 399 = BFHE 61, 521; v. 30.6.1959 – I 52/59 U, BStBl. III 1959, 340 = BFHE 69, 207. Bis zum StSäumG 1934 wurde die Säumnisfolge des § 104 RAO (oder § 126 RAO 1931, Rz. 4) dem im Zivilrecht gebräuchlichen Verfahren der Zinszahlungspflicht entnommen. Als Verzugszinsregelung wurde die Säumnis-

SZ ist keine zusätzliche Steuer, entsteht verschuldensunabhängig¹ und hat keinen Strafcharakter². Aus diesem Hauptzweck der SZ ergibt sich, dass ihre Erhebung insoweit sinnlos wird, als die Ausübung eines Drucks auf den Stpfl. von vornherein keine Aussicht auf Erfolg hat, weil ihm die rechtzeitige Zahlung z.B. wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung unmöglich ist. In diesen Fällen kann es geboten sein, die SZ wegen sachlicher Unbilligkeit ganz oder teilweise zu erlassen (s. Rz. 108). Während Rspr. und Schrifttum zum StSäumG 1961 ganz überwiegend die Auffassung vertraten, SZ habe keinen weiter gehenden Zweck und sei insb. keine Gegenleistung für die Kapitalnutzung (Zins)³, sind SZ nach der st.Rspr. zu § 240 zwar in erster Linie Druckmittel, verfolgen darüber hinaus aber den weiteren Zweck, vom Stpfl. eine **Gegenleistung** für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern etc. zu erhalten (Theorie vom Doppelzweck der Vorschrift). Danach ist der SZ eine Sonderform des Zinses oder des Zinsersatzes⁴. Darüber hinaus soll der SZ den Steuergläubiger für die Aufwendungen entschädigen, die ihm durch die verspätete Zahlung entstanden sind (z.B. Verwaltungskosten)⁵. Einige Verwaltungsgerichte folgen insoweit der Rspr. des BFH und beurteilen die SZ wegen ihrer Funktion, dem Fiskus einen wirtschaftlichen Ausgleich für die verspätete Zahlung zu verschaffen, als „öffentliche Abgaben“ i.S. von § 80 Abs. 2 Nr. 1 VwGO⁶. Demgegenüber hält das Schrifttum zum Teil an der zum StSäumG 1961 vertretenen Auffassung vom Rechtscharakter des SZ als eines reinen Druckmittels auch für die Interpretation des § 240 fest⁷.

folge als Teil der Steuern qualifiziert, BFH v. 8.11.1955 – V 90/55 S, BStBl. III 1955, 399. Dies galt auch für die Verzugsfolgen entspr. dem Gesetz über die Berücksichtigung der Geldentwertung in den Steuergesetzen v. 20.3.1923 (RGBl. I 1923, 198) und der nachfolgenden Gesetze und Verordnungen. Auch diese wurden als Verzugszinsen charakterisiert und damit den Zinsen gem. § 104 RAO gleichbehandelt. Sowohl „Zinsen“ als auch „Zuschläge“ setzten Verzug voraus, wobei es sich aber nicht um den Verzug i.S. des BGB, sondern um einen besonderen steuerrechtlichen Verzug handelte, vgl. zur Entwicklung Bergkemper, Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), S. 49 ff.

- 1 BFH v. 11.5.2007 – V B 33/05, BFH/NV 2007, 1623.
- 2 Loose in Tipke/Kruse, Rz. 1; Bergkemper, Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), S. 54; Koenig in Koenig³, Rz. 3.
- 3 BFH v. 17.1.1964 – I 256/59 U, BStBl. III 1964, 371 = BFHE 79, 385; v. 22.4.1975 – VII R 54/72, BStBl. II 1975, 727 = BFHE 116, 87; v. 8.12.1975 – GrS 1/75, BStBl. II 1976, 262 = BFHE 117, 352; BVerwG v. 26.10.1973 – VII C 25/72, BStBl. II 1974, 279.
- 4 St.Rspr., vgl. z.B. BFH v. 30.3.2006 – V R 2/04, BStBl. II 2006, 612 = BFHE 212, 23, m.w.N.; v. 9.7.2003 – V R 57/02, BStBl. II 2003, 901 = BFHE 203, 8; v. 19.12.2000 – VII R 63/99, BStBl. II 2001, 217 = BFHE 193, 524; v. 13.1.2000 – VII R 91/98, BStBl. II 2000, 246 = BFHE 191, 5; ebenso bereits Mitze zum StSäumG 1934, S. 21 ff.; vgl. ferner AEAO zu § 240 Nr. 5, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.; Kögel in Beermann/Gosch, Rz. 3 ff.; Rüsken in Klein¹², Rz. 1; Birk, DStR 1987, 388.
- 5 BFH v. 18.6.1998 – V R 13/98, BFH/NV 1999, 10; v. 9.7.2003 – V R 57/02, BStBl. II 2003, 901 = BFHE 203, 8.
- 6 VGH Hess. v. 27.9.1994, DÖV 1995, 429; OVG Münster v. 31.8.1983, DÖV 1984, 121; OVG Bremen v. 6.4.1993, KStZ 1993, 236 = KKZ 1994, 184; a.A. OVG Lüneburg v. 31.1.1989, KStZ 1989, 198, und VGH Bay. v. 25.11.1998, VwRR BY 1999, 50, m. der Begr., die Funktion des Zinsersatzes sei bei den SZ nur Nebenzweck; vgl. auch BVerwG v. 8.7.1998 – 8 C 31/96, NVwZ-RR 1999, 193; s. auch Rz. 86 m.w.N. auf das verwaltungsprozessuale Schrifttum.
- 7 So z.B. Bergkemper, Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), S. 54 f.; Schwarz in Schwarz, Rz. 1; Weber-Grellet, DB 1980, 37; a.A. Rüsken in Klein¹², Rz. 1; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 1: Nebenwirkung; Kögel in Beermann/Gosch, Rz. 5.

- 12 Für die Auffassung des Schrifttums (Druckmittel als alleiniger Zweck) scheinen zunächst die Gesetzesmaterialien zu sprechen. In der Begründung zu § 223 EAO 1974 (entspricht § 240 AO 1977) heißt es¹:

„Die Vorschrift regelt die Säumniszuschläge im Wesentlichen entsprechend der Regelung des § 1 StSäumG. Der Säumniszuschlag wird bei nicht rechtzeitiger Zahlung einer fälligen Steuer oder zurückzuzahlenden Steuervergütung erhoben. Er ist ein dem Steuerrecht eigenes Druckmittel zur Durchsetzung von titulierten Zahlungsansprüchen des Steuerfiskus ...“

Der RegEntw. enthielt überdies in § 223 keine § 240 Abs. 1 Satz 4 entsprechende Vorschrift. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages hielt es aber im Hinblick auf § 3 Abs. 3 (jetzt Abs. 4) für zweckmäßig, durch Anfügen des Satzes 4 in § 240 Abs. 1 klarzustellen, dass im Fall der Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung die bis dahin verwirkten SZ bestehen bleiben sollten². Auf diese Weise sollte eine Akzessorietät zur Steuer ausgeschlossen und die Eigenschaft der SZ als Druckmittel betont werden.

- 13 Indessen spricht diese Entwicklungsgeschichte der Vorschrift keineswegs dafür, ihren Zweck *allein* im Druckmittel zu sehen. Denn der Gesetzgeber hat sich explizit *auch* auf § 1 StSäumG bezogen, so dass es nahe liegt, dass er damit zugleich an den Zinscharakter dieser Vorschrift anknüpfen wollte. M.E. ist deshalb der Auffassung des BFH und der Theorie vom (abgestuften) **Doppelzweck der Norm** zu folgen³: Der Primärzweck (Hauptzweck) der Vorschrift liegt darin, den Stpfl. (oder den Haftenden) dazu anzuhalten, seine Steuern oder Haftungsschulden rechtzeitig zu zahlen (**Druckmittel**), ihr sekundärer Zweck darin, das Hinausschieben der Zahlung zu entgelten und für Verwaltungsaufwendungen zu entschädigen (**Zinscharakter des SZ**): Für diese Auffassung spricht überdies der **systematische Zusammenhang** des § 240 mit den §§ 234, 235, 237⁴. Der finanzielle Ausgleich für die Nachteile, die mit einem verzögerten Zahlungseingang verbunden sind, wird im Fall der Vollziehungsaussetzung durch die Erhebung von Aussetzungszinsen (§ 237) und im Fall der Stundung durch die Erhebung von Stundungszinsen (§ 234) bewirkt. Im Fall der Säumnis kann der Ausgleich für den verzögerten Zahlungseingang (Verzugsschaden) nur über die höheren SZ erfolgen, weil ein sonstiger Ausgleich im Gesetz nicht vorgesehen ist. Für den Nebenzweck der SZ, Gegenleistung für die verspätete Zahlung zu sein, spricht auch die Regelung in § 235 Abs. 3 Satz 2, nach welcher bei einem Zusammentreffen von Hinterziehungszinsen und SZ für den Zeitraum der Säumnis keine Hinterziehungszinsen erhoben werden. Wären die SZ **ausschließlich** Druckmittel, hätte dies die wenig einleuchtende Konsequenz, dass der Stpfl. im Fall der Steuerhinterziehung keine Gegenleistung für die vom Fiskus erzwungene Nutzungsüberlassung des Kapitals zu leisten hätte. Gegen den zinsähnlichen Charakter der SZ ist eingewandt worden, der Gesetzgeber habe die SZ nicht im Unterabschnitt „Verzinsung“ des Abschnitts „Verzinsung, Säumniszuschläge“, sondern in einem besonderen Unterabschnitt geregelt⁵. Dieser Umstand lässt sich jedoch daraus erklären, dass es primäre Funktion der SZ ist, den Stpfl. zur pünktlichen Entrichtung der Steuer anzuhalten; der weitere Zweck, Gegenleis-

1 Vgl. Mittelsteiner/Schaumburg, AO 1977, Materialien, S. 389.

2 Ausschussbericht zu § 240 AO 1977, Mittelsteiner/Schaumburg, AO 1977, S. 389.

3 A.A. Loose in Tipke/Kruse, Rz. 5; Loose, DStJG 31 (2008), 215; wie hier Koenig in Koenig³, Rz. 3.

4 BFH v. 29.8.1991 – V R 78/86, BStBl. II 1991, 906 = BFHE 165, 178; v. 22.1.1993 – III R 92/89, BFH/NV 1993, 455.

5 Z.B. Loose in Tipke/Kruse, Rz. 5.

tung für die Nutzung des vorenthaltenen Steuerbetrags zu sein, tritt *demgegenüber in den Hintergrund*. Das wird zum einen daraus deutlich, dass die SZ mit einem doppelt so hohen %-Satz berechnet werden wie die in §§ 233–237 geregelten Zinsen, zum anderen daraus, dass SZ schon bei dem Überschreiten der Schonfrist um nur einen Tag für einen vollen Monat erhoben werden und bereits verwirkte SZ im Fall einer Aufhebung oder Änderung der zugrunde liegenden Steuerfestsetzung bestehen bleiben (§ 240 Abs. 1 Satz 4). Diese Zweckabstufung hat auch Bedeutung für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Höhe der SZ (s. Rz. 19).

Die Unterscheidung der Auffassungen danach, ob der SZ allein als Druckmittel 14 fungieren soll oder ob er überdies Zinscharakter hat, wirkt sich vor allen Dingen bei Billigkeitsmaßnahmen aus: Vertritt man die Theorie vom (abgestuften) Doppelzweck der Norm, so rechtfertigt der Tatbestand der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit für sich allein keinen vollständigen Erlass von SZ wegen sachlicher Unbilligkeit (s. Rz. 100). Diese sind vielmehr i.d.R. nur zur Hälfte zu erlassen, wenn sie lediglich ihren Zweck verloren haben, als Druckmittel zur pünktlichen Steuerzahlung zu dienen¹.

2. Säumniszuschläge als steuerliche Nebenleistung

a) Nebenleistung und Akzessorität

Der SZ ist nach § 3 Abs. 4 keine Steuer, sondern eine steuerliche Nebenleistung, 15 auf die die Vorschriften der AO sinngemäß anzuwenden sind (§ 1 Abs. 3). Steuerliche Nebenleistungen sind sonstige Geldleistungen, die – ohne selbst Steuern zu sein – im Zusammenhang mit der Besteuerung und Steuererhebung anfallen. Als steuerliche Nebenleistungen gehören SZ zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1). Für sie gelten somit grds. alle Vorschriften der AO, die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis regeln (§§ 38, 44, 45, 47, 226–232). Bestimmte Vorschriften der AO sind gem. § 1 Abs. 3 Satz 2 nicht auf steuerliche Nebenleistungen anzuwenden. Danach gelten die Vorschriften über das Festsetzungs- und Feststellungsverfahren, die Außenprüfung, die Steuerfahndung und die Steueraufsicht für Nebenleistungen *nur*, wenn dies ausdrücklich bestimmt ist.

Als Nebenleistungen sind die SZ grds. abhängig vom Bestehen der Hauptschuld 16 (Grundsatz der **Akzessorität**²). Soll ausnahmsweise etwas anderes gelten, bedarf es hierfür einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung wie sie der Gesetzgeber für die SZ in Absatz 1 Satz 4 getroffen hat. Danach bleiben bereits verwirkte SZ bestehen, wenn die Festsetzung einer Steuer oder Steuervergütung aufgehoben, geändert oder nach § 129 berichtigt wird. Das Gleiche gilt, wenn ein Haftungsbescheid zurückgenommen, widerrufen oder nach § 129 berichtigt wird. Es ist deshalb richtig, wenn man sagt, der SZ sei (lediglich) *in seinem Entstehen* von dem zugrunde liegenden Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis abhängig (Akzessorität im Entstehen des SZ).

¹ BFH v. 19.12.2000 – VII R 63/99, BStBl. II 2001, 217 = BFHE 193, 524; v. 21.4.1999 – VII B 347/98, BFH/NV 1999, 1440; vgl. zum Haftungsbescheid auch BFH v. 16.12.2003 – VII R 77/00, BFH/NV 2004, 555.

² BFH v. 24.3.1992 – VII R 39/91, BStBl. II 1992, 956 = BFHE 168, 300; a.A. Schwarz in Schwarz, Rz. 1; Loose in Tipke/Kruse, Rz. 1.

lohnvereinbarungen und die mit ihnen einhergehenden Wettbewerbsverzerrungen erzielen. Für § 266a StGB hat der BGH¹ diese Fiktion auch als anwendbar angesehen und in Abkehr von der früheren Rspr. angenommen, es gelte nunmehr ein Nettolohn als vereinbart; dies ergebe sich aus der materiellen Akzessorietät des § 266a StGB vom Sozialversicherungsrecht². Auf das **Lohnsteuerrecht** kann diese Wertung des § 14 Abs. 2 SGB IV jedoch nach zutreffender Ansicht des BGH **nicht übertragen** werden³. Dies wird zum einen mit unterschiedlichen Zielrichtungen des Sozialversicherungsrechts einerseits und des Steuerrechts andererseits begründet, insb. aber hat der BGH darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber im Lohnsteuerrecht auf eine dem § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV vergleichbare Regelung mit Blick auf das hier geltende Zuflussprinzip verzichtet habe⁴. Dem Stpfl. fließt der steuerpflichtige Vorteil nicht bereits mit der Abrede über den Schwarzlohn zu, sondern erst, wenn er selbst von der Lohnsteuer frei wird, weil der Arbeitgeber in Haftung genommen worden ist und keinen Regress gefordert hat⁵.

Da Tathandlung nur die Verletzung der Einbehaltungs- und Abführungspflicht ist, erfüllt der Arbeitgeber, der das nach § 41 EStG i.V.m. § 4 LStDV vorgeschriebene **Lohnkonto nicht führt**, den **Tatbestand** damit noch **nicht**, auch wenn darin eine Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 Nr. 3 liegen kann⁶. Ebenfalls nicht tatbestandlich ist das Unterlassen der für den Schuldner von Aufsichtsratsvergütungen nach § 73d EStDV vorgeschriebenen Aufzeichnungen⁷. Das Weiterbeschäftigen von Arbeitnehmern trotz fehlender Lohnsteuerkarte erfüllt den Tatbestand ebenso wenig wie die Nichtabgabe der Lohnsteueranmeldung nach § 41a EStG⁸. Soweit jedoch Lohnsteuern nicht angemeldet und nicht abgeführt werden, kommt eine Tat nach § 370 Abs. 1 in Betracht, wenn eine Steuerverkürzung eintritt, weil die Finanzbehörde durch unrichtige oder unterlassene Angaben in Unkenntnis über den Steueranspruch gelassen wurde⁹. Für die Erfüllung des Tatbestandes von § 380 Abs. 1 kommt es jedoch nicht darauf an, ob das Finanzamt über längere Zeit von seinen Befugnissen zur Überwachung des Lohnsteuerabzugs und zur Beitreibung der Lohnsteuerabzugsbeträge keinen Gebrauch gemacht hat¹⁰, wenn auch in solchen Fällen eine Einstellung nach § 47 OWiG angebracht sein kann.

D. Vorsatz und Leichtfertigkeit

Der Tatbestand der Ordnungswidrigkeit des § 380 Abs. 1 ist nur erfüllt, wenn der Täter vorsätzlich oder leichtfertig handelt.

- 1 BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 (74 ff.); krit. Lübbersmann, PStR 2009, 67 (69).
- 2 Vgl. hierzu auch Bülte, JZ 2014, 603 (610).
- 3 BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 (78); ebenso Geserich, NWB 2009, 3649 (3651 ff.); Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 15; Matthes in Kohlmann, Rz. 33.5.
- 4 BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 (78).
- 5 BGH v. 13.5.1992 – 5 StR 38/92, BGHSt 38, 285 (286 ff.); vgl. auch Matthes in Kohlmann, Rz. 33.5.
- 6 Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Rz. 36; Matthes in Kohlmann, Rz. 26.3; v. Briel in v. Briel/Ehlscheid, § 1 Rz. 544.
- 7 Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Rz. 46; Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 14.
- 8 Heerspink in Flore/Tsambikakis, Rz. 36; Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 14.
- 9 Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 14.
- 10 Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 14; ferner BFH v. 11.8.1972 – VI R 169/75, BFHE 125, 508 (509 f.).

I. Vorsatz

- 68 Der Vorsatz muss sich mit Blick auf § 11 Abs. 1 OWiG auf alle objektiven Tatbestandsmerkmale beziehen¹; Bereicherungsabsicht ist nicht erforderlich². Auch nach h.M., die § 380 für eine Blankettnorm hält, muss sich der Vorsatz damit nach der – noch – von der Rspr. vertretenen Auffassung auch auf die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung von Steuern beziehen (zu den Einzelheiten des Vorsatzes HELLMANN in diesem Komm., § 370 Rz. 212 ff.³). Ob der Abzugspflichtige die Steuer nur vorläufig oder endgültig nicht abführen wollte, ist nicht relevant⁴. Erkennt der Stpfl. nicht zumindest die Möglichkeit, dass er verpflichtet sein könnte, Abzugsteuern abführen zu müssen, weil er glaubt, es stehe ihm noch eine aufrechenbare Gegenforderung zu, so handelt er nach der zu § 370 entwickelten – und im Ergebnis verfassungsrechtlich zwingenden⁵ – Steueranspruchstheorie im **Tatbestandsirrtum** nach § 11 Abs. 1 Satz 1 StGB⁶. Ist der Irrtum durch den Täter leichtfertig verursacht worden, so kommt eine leichtfertige Begehungsweise in Betracht (vgl. Rz. 72).
- 69 Jeder Irrtum über die Merkmale der die (angebliche) Blankettnorm ausfüllenden Einzelsteuergesetze stellt einen **Tatbestandsirrtum** (Bestehen eines Dienstverhältnisses i.S. von § 1 LStDV, Eigenschaft als Täter, als Leistungsempfänger etc.⁷) dar⁸. Damit führt auch ein Irrtum über die Berechnungs-, Einbehaltungs- und Abführungspflicht selbst dazu, dass kein Vorsatz gegeben ist⁹.
- 70 Lediglich ein **Verbotsirrtum** soll allerdings vorliegen, wenn der Täter die Nicht-einbehaltung oder -abführung für erlaubt hält, weil er davon ausgeht, die entsprechende Steuer werde dem Steuerschuldner wieder erstattet oder die Nicht-einbehaltung oder -abführung sei wegen der ungünstigen finanziellen Lage des Unternehmens ausnahmsweise gestattet¹⁰. Diese Lösung ist jedoch in sich widersprüchlich: Wenn man – zu Recht – davon ausgeht, die Nichtkenntnis der Pflicht zur Abführung der Abzugsteuer führe dazu, dass der Täter sich über das Merkmal *Verpflichtung*, mithin der steuerlichen Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung von Steuern, irrt, so ist nicht erkennbar, warum der Irrtum über das Entfallen dieser Pflicht im Einzelfall anders behandelt werden sollte. Wenn die Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge einzubehalten und abzuführen, entfällt, dann wirkt sich das bereits auf den Tatbestand aus, nicht erst auf die allgemeine Rechtswidrigkeit: Es liegt ein Tatbestandsirrtum nach § 11 Abs. 1 Satz 1 OWiG vor.

1 Vgl. Pfaff, DStZ 1972, 297 (299), zu § 406 RAO 1968.

2 v. Briel in v. Briel/Ehlscheid, § 1 Rz. 550.

3 Weyand in Schwarz, Rz. 19; Matthes in Kohlmann, Rz. 47 f.; Pfaff, DStZ 1972, 297 (301), zu § 406 RAO 1968; vgl. auch Steinberg, WiVerw 2014, 112 ff.; Sontheimer, DStR 2014, 357 ff.

4 Pfaff, StBp. 1983, 9 (10); Suhr/Naumann/Bilsdorfer⁴, Rz. 387.

5 Eingehend hierzu Bülte, NStZ 2013, 65 (68 ff.); mit strafrechtsdogmatisch überzeugenden Argumenten Kuhlen in FS Kargl, S. 219 ff.

6 Vgl. OLG Köln v. 2.3.1984 – 3 Ss 40/84B (45), wistra 1984, 154; v. 30.9.2014 – 1 RV 91/14, juris; Dörn, BuW 1995, 303 (305); Hadamitzky/Senge in Erbs/Kohlhaas, Rz. 12; Heerspink in Flore/Tsambikakis, Rz. 72 f.; Jäger in Franzen/Gast/Joocks⁷, Rz. 21; Matthes in Kohlmann, Rz. 37; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 37.

7 Vgl. Matthes in Kohlmann, Rz. 47.

8 Jäger in Franzen/Gast/Joocks⁷, Rz. 21.

9 So auch Matthes in Kohlmann, Rz. 47 f.

10 Vgl. Jäger in Franzen/Gast/Joocks⁷, Rz. 21.

Wenn daher von der Rspr.¹ angenommen wird, ein Irrtum über das Lohnsteuerrecht, etwa die Annahme des Geschäftsführers einer Steuerberatungsgesellschaft, die einbehaltenen Lohnsteuerabzugsbeträge müssten nicht gem. § 41a Abs. 1 Nr. 2 EStG abgeführt werden, weil er aufgrund einer gewährten Steuerstundung von der Wirkung einer Aufrechnung i.S. von § 220 ausgeht, sei ein **vermeidbarer Verbotsirrtum**, so ist das **nicht zutreffend**. Es handelt sich um einen Irrtum über das Tatbestandsmerkmal „Verpflichtung“. Die gegenteilige Auffassung widerspricht dem ausdrücklichen Wortlaut von § 11 Abs. 1 Satz 1 OWiG, verstößt daher gegen Art. 103 Abs. 2 GG, der auch für das Ordnungswidrigkeitenrecht gilt, und bedeutet eine Rückkehr zur Trennung zwischen Tatsachen- und Rechtsirrtum, die spätestens durch die Strafrechtsreform des Jahres 1969 aufgegeben worden ist². Gleiches gilt für die Rspr. des BGH³, nach der der Irrtum über die Arbeitbereitschaft einen unbeachtlichen Subsumtionsirrtum darstellen soll⁴.

II. Leichtfertigkeit

Soweit kein vorsätzliches Handeln gegeben ist, kann auch leichtfertiges Handeln mit Geldbuße geahndet werden (zum Begriff der Leichtfertigkeit und zu den Einzelheiten BÜLTE in diesem Komm., § 378 Rz. 40ff.). I.Allg. wird unter Leichtfertigkeit eine besonders **grobe Fahrlässigkeit** verstanden⁵, die sich durch eine besonders schwerwiegende Pflichtverletzung angesichts einer **besonders deutlichen Erkennbarkeit** des drohenden tatbestandlichen Erfolgs auszeichnet. Daher liegt eine leichtfertige Erfüllung des Tatbestandes vor, wenn der Pflichtige seiner Pflicht zur Einbehaltung und Abführung des Steuerabzugs aufgrund einer schwerwiegenden Pflichtverletzung nicht nachkommt und dadurch der negative Saldo in der konkreten Abzugsteuer entsteht (Rz. 16). Leichtfertig handelt damit, wer bei der Wahrnehmung seiner oder fremder steuerlicher Einbehaltungs- und Abführungspflichten die Sorgfaltsanforderungen grob außer Acht lässt, die an einen Angehörigen seines Verkehrskreises in der konkreten sozialen Rolle des Täters zu stellen sind⁶.

Der maßgebliche **Verkehrskreis** ist nach dem konkreten Betrieb zu bestimmen, aus dem sich die Steuerabzugspflicht ergibt; Einfluss kann aber auch die Vor- und Ausbildung sowie die Berufserfahrung des Täters haben. Für die Frage, ob es sich um eine *schwerwiegende* Pflichtwidrigkeit handelt, sind neben der Erkennbarkeit der Pflicht die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. So kann ein zuvor erfolgter Hinweis eines Beraters oder der Finanzbehörden, der nicht beachtet wird, die Annahme leichtfertigen Handelns rechtfertigen (vgl. zu den Einzelheiten BÜLTE in diesem Komm., § 378 Rz. 40ff.).

1 KG v. 22.9.1997 – 2 Ss 250/97 – 4 Ws (B) 209/97; Jäger in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 21; Weyand in Schwarz, Rz. 19.

2 Hierzu eingehend Bülte, NStZ 2013, 65 ff.

3 BGH v. 7.10.2009 – 1 StR 478/09, NStZ 2010, 337.

4 Dagegen auch Weidemann, wistra 2010, 463 ff.

5 Vgl. Jäger in Franzen/Gast/Joecks⁷, Rz. 22; vgl. auch Matthes in Kohlmann, Rz. 48.

6 Vgl. BGH v. 13.4.1960 – 2 StR 593/59, BGHSt 14, 242 (255); v. 9.11.1984 – 2 StR 257/84, BGHSt 33, 66 (67 ff.), m. Anm. Roxin, NStZ 1985, 320; v. 17.7.1997 – 1 StR 791/96, BGHSt 43, 158 (168); v. 23.2.1994 – 3 StR 572/93, StV 1994, 480; v. 16.12.2009 – 1 StR 491/09, HFR 2010, 866; v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 (161); Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 23; Schauf in Kohlmann, Rz. 61; vgl. auch Maiwald, GA 1974, 257 (259); Puppe in NK-StGB⁸, Vor §§ 13 StGB Rz. 157f., zur Bestimmung des Sorgfaltsmaßstabs.

- 74 Die **besonders gravierende Pflichtverletzung** kann etwa darin liegen, dass der Abzugspflichtige keine Kenntnis von seiner Verpflichtung hat, weil er sich nicht informiert hat, welche Pflichten er aufgrund der Führung eines Betriebes zu erfüllen hat oder auch darin, dass er zwar Kenntnis von der Verpflichtung hat, aber nicht für die Erfüllung dieser Pflicht Sorge getragen hat. Jeder Stpfl. hat sich über alle (steuer-)rechtlichen Verpflichtungen zu informieren, die ihn bei der Aufnahme seiner Tätigkeit treffen¹. Daher muss sich auch ein Arbeitgeber darüber informieren, welche lohnsteuerlichen Pflichten sich aus der Beschäftigung von Arbeitnehmern ergeben². Die Rspr. des BFH³ zu § 69 mit ihren strengen Anforderungen an ein sorgfaltsgemäßes Handeln kann zur Bestimmung der Leichtfertigkeit in § 380 als Orientierungspunkt dienen. In diesem Kontext sollte jedoch beachtet werden, dass diese Judikatur nicht strafrechtliche, sondern steuerhaftungsrechtliche Kriterien zugrunde legt und daher nicht dem Schuldgrundsatz verpflichtet ist⁴.
- 75 Informiert der Abzugspflichtige sich über seine Pflichten nicht oder hält er seine **Informationen** nicht auf **aktuellem Stand**, so liegt leichtfertiges Handeln nahe⁵. Etwas anderes kann jedoch gelten, wenn sich die Rechtslage vor kurzem geändert hat und die betroffenen Personen oder Unternehmen nicht umfassend informiert worden sind oder wenn die Rechtslage besonders schwierig ist. Aufgrund der stetig komplizierter gestalteten Rechtslage im Lohnsteuerrecht dürfen an den Arbeitgeber keine zu hohen Anforderungen gestellt werden. Es kann zwar in rechtlichen Zweifelsfällen erwartet werden, dass der Geschäftsführer sich erkundigt (etwa auch durch die **Anrufungsauskunft** nach § 42e EStG) und juristische Beratung in Anspruch nimmt⁶. Es würde allerdings zu weit gehen, von ihm zu verlangen, sich in jedem Abrechnungszeitraum neu nach der höchstrichterlichen Rspr. zu erkundigen. Ebenso wenig liegt bereits deswegen Leichtfertigkeit vor, weil der Geschäftsführer nicht jede höchstrichterliche Entscheidung kennt⁷.
- 76 Sind **mehrere Personen für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten verantwortlich**, etwa mehrere Geschäftsführer einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, so kann die Verantwortlichkeit durch die Aufgabenverteilung – die auch mündlich oder konkludent erfolgen kann, solange sie eindeutig ist⁸ – begrenzt werden⁹, ohne dass jedoch der einzelne Verantwortliche mit der Aufgabenübertragung aus seiner Verantwortlichkeit vollständig entlassen würde¹⁰. Zwar darf sich der Geschäftsführer aufgrund einer solchen eindeutigen Aufgabenverteilung darauf verlassen, dass sein Mitgeschäftsführer, die ihm übertra-

1 So bereits RG v. 4.6.1883 – 882/83, RGSt 8, 390 (392).

2 Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 22.

3 Vgl. nur BFH v. 27.2.2007 – VII R 67/05, BFHE 216, 491 (495 ff.); v. 9.12.2005 – VII B 124–125/05, DStRE 2006, 560 (561 f.); v. 26.7.1988 – VII R 83/87, BFHE 153, 512 (516 ff.); v. 12.7.1983 – VII B 19/83, BFHE 138, 424 (426 f.).

4 Vgl. Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 22; Matthes in Kohlmann, Rz. 48.

5 Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 22; Matthes in Kohlmann, Rz. 48.

6 Vgl. Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Rz. 19.

7 Ebenso Dörn, Stbg. 1998, 349 (350): Überspannung der Anforderungen; a.A. FG Hamburg 26.10.1993 – I 8/89, EFG 1994, 596, für eine st.Rspr. des BFH.

8 A.A. BFH v. 23.8. 998 – VII R 4/98, BFHE 186, 132 (138), ohne Begründung; dagegen Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 23.

9 Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Rz. 24; Matthes in Kohlmann, Rz. 15.

10 BFH v. 23.8.1998 – VII R 4/98, BFHE 186, 132 (138 f.); Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 23; Loose in Tipke/Kruse, § 69 Rz. 32, m.w.N.; Matthes in Kohlmann, Rz. 15.

genen Aufgaben erfüllt, soweit er sich – ggf. mit Hilfe eines steuerlichen Beraters¹ – davon überzeugt hat, dass der Mitgeschäftsführer hinreichend qualifiziert und zuverlässig ist und seine Aufgaben pflichtgemäß erfüllt². Dennoch trifft jeden der Geschäftsführer weiterhin die **Gesamtverantwortlichkeit** nach § 34, die steuerlichen Pflichten der juristischen Person selbst zu erfüllen. Soweit Anhaltspunkte für mangelnde Pflichterfüllung durch einen anderen Verantwortlichen bestehen, muss jeder Geschäftsführer sicherstellen, dass alle der juristischen Person obliegenden Pflichten erfüllt werden. Leichtfertigkeit kann dagegen vorliegen, wenn ein Geschäftsführer sich auf die Kenntnisse eines anderen Geschäftsführers verlässt und dabei ein vorliegendes Rechtsgutachten eines Steuerberaters nicht hinreichend beachtet³.

Delegiert ein Verantwortlicher die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer an Angestellte oder andere Personen, so hat er diese zu **überwachen**⁴. Unterlässt er dies, so kann Leichtfertigkeit vorliegen (vgl. hierzu BÜLTE in diesem Komm., § 378 Rz. 65)⁵. Auch wenn er einen Mitarbeiter berechtigterweise für zuverlässig und sorgfältig halten darf, muss er dessen Tätigkeit zumindest gelegentlich kontrollieren⁶. Im Einzelfall kann es die Sorgfalt sogar erfordern, einen beauftragten steuerlichen Berater zu überwachen, wenn ihm die Erfüllung der Einbehaltungs- und Abführungspflicht übertragen wurde⁷. Das setzt aber konkrete Anhaltspunkte für die Notwendigkeit einer Überwachung voraus. Soweit der Verantwortliche mangels eigener Fähigkeiten (Sprachfähigkeiten oder Rechtskenntnisse) nicht in Lage ist, die Erfüllung der Pflichten zu überwachen, muss er sich beraten lassen und so eine Kontrolle gewährleisten⁸.

Die Erfüllung des Tatbestandes ist ausgeschlossen, wenn es am **Pflichtwidrigkeitszusammenhang** fehlt. Dieser setzt voraus, dass die Überwachung der Delegaten im konkreten Fall die Pflichtverletzung (mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit) verhindert hätte (vgl. zu den Einzelheiten BÜLTE in diesem Komm. § 378 Rz. 86 ff.)⁹.

E. Rechtswidrigkeit

Besondere Rechtfertigungsgründe gelten für § 380 Abs. 1 nicht. In der Praxis dürfte eine Rechtfertigung auch sehr selten in Betracht kommen. Fraglos nicht

1 BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99, NStZ 2000, 203 (205).

2 OLG Hamburg v. 16.9.1986 – 3 Ss 26/86 OWi, NStZ 1987, 89; Blesinger in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Rz. 6; Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 23; vgl. ferner zu § 266a StGB BGH v. 28.5.2002 – 5 StR 16/02, BGHSt 47, 318 (325).

3 BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99, NStZ 2000, 203 (205); Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 22; Matthes in Kohlmann, Rz. 15; vgl. auch BFH v. 17.10.1980 – VI R 136/77, BFHE 131, 449 (452); v. 4.3.1986 – VII S 33/85, BStBl. II 1986, 384 f.

4 Vgl. BFH v. 27.11.1990 – VII R 20/89, NJW 1991, 2511 (2512); vgl. auch Schulze, NJW 2014, 3484 (3487 f.).

5 Vgl. auch Matthes in Kohlmann, Rz. 48; Weyand in Schwarz, Rz. 18.

6 Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 24a; BGH v. 3.6.1954 – 3 StR 302/53, BGH 7, 336 (351 f.); ebenso BFH v. 20.4.1982 – VII R 96/79, BFHE 135, 416 (419); v. 27.11.1990 – VII R 20/89, BFHE 163, 106 (111 ff.).

7 Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 24a; FG Nürnberg v. 22.10.1991 – II 40/90, EFG 1992, 242.

8 FG Rh.-Pf. v. 21.11.1985 – 3 K 63/82, EFG 1986, 322; Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 24a; Matthes in Kohlmann, Rz. 49.

9 Jäger in Franzen/Gast/Joelcks⁷, Rz. 24a.

Ist für Rechtsstreitigkeiten, die auf Landesrecht beruhende VA betreffen, der Rechtsweg nach der AO vorgesehen, so ist damit zugleich auch § 351 AO zu beachten¹.

4. Wesen und Zweck

a) Wesen

§ 42 FGO erklärt die Regelungen aus § 351 AO auch im finanzgerichtlichen 7
Verfahren für anwendbar². Dementsprechend können Rspr. und Schrifttum zu § 351 AO auch uneingeschränkt im Rahmen des § 42 FGO verwendet werden. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens gelten die Vorschriften über Rücknahme, Widerruf, Aufhebung und Änderung von VA ebenfalls³. Deshalb ist auch für das finanzgerichtliche Verfahren eine Regelung darüber geboten, in welchem Umfang Änderungs- oder Folgebescheide angefochten werden dürfen.

§ 42 FGO i.V.m. § 351 AO enthält **keine eigenständigen Rechtsgrundlagen** 8
zur Änderung von VA. Vielmehr setzen diese Regelungen die Befugnis zur Änderung eines VA nach anderen Änderungsvorschriften voraus. Der Kläger kann indes nur im Umfang der nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 und 2 AO zulässigen Klage eine Prüfung zur Sache durch das Gericht erreichen, ob nämlich die Änderung dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig ist.

b) Zweck

Ist ein VA unanfechtbar, so ist dessen Änderung grds. ausgeschlossen, er ist formell 9
und in seinem materiellen Gehalt für die Beteiligten bindend. Dies folgt zum einen formell aus dem Ablauf der Frist zur Anfechtung des VA, wodurch der VA formell bestandskräftig wird⁴. Zum anderen wird der VA inhaltlich endgültig, d.h. materiell bestandskräftig⁵.

Nach der Begründung zur Regelung in § 42 wollte der Gesetzgeber die „Rechtskraftwirkung“ der zugrunde liegenden Bescheide sicherstellen⁶. Klage soll der Kläger nur erheben können, wenn und soweit er sich gegen eine zusätzliche, 10

1 Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 31305 Rz. 22 ff.

2 Macher, StuW 1985, 33 (35, m.w.N.).

3 Vgl. § 132 Satz 1 AO; ferner § 172 Abs. 1 Satz 2 AO.

4 BVerfG v. 20.4.1982 – 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253 (267, 269); BFH v. 10.7.1996 – X R 170/95, BFH/NV 1997, 184 (185, m.w.N.); Söhn in diesem Komm., § 118 AO Rz. 366, und bzgl. der Abgrenzung zur materiellen Bestandskraft Rz. 368; Müller-Franken in diesem Komm., § 124 AO Rz. 39, 42, 50 und 51, sowie zur materiellen Bestandskraft Rz. 45 ff.; v. Groll in diesem Komm., Vor §§ 172–177 AO Rz. 10.

5 S. die Überschrift zum III. Teil des Dritten Abschnitts der AO; BFH v. 22.9.1982 – II R 48/81, BStBl. II 1983, 164 (165) = BFHE 137, 86; Söhn in diesem Komm., § 118 AO Rz. 368; Müller-Franken in diesem Komm., § 124 AO Rz. 45 ff.; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 130 AO Rz. 1, m.w.N.; Loose in Tipke/Kruse, Vor § 172 AO Rz. 1; ausf. v. Groll in diesem Komm., Vor §§ 172–177 AO Rz. 8 ff., 11; Woerner/Grube⁸, S. 9; Merten, NJW 1983, 1993 (1996); a.A. z.B. Schöne, SteuerStud 1998, 11 (15), der der Bestandskraft von Steuerbescheiden vor allem einen formellen Charakter zuerkennen will, auch wenn bestandskräftige Bescheide nur bei Vorliegen gesetzlich geregelter Voraussetzungen geändert werden dürften.

6 BT-Drucks. IV/1446, 47; BFH v. 24.10.2000 – IX R 62/97, BStBl. II 2001, 124 = BFHE 193, 57.

durch die Änderung eingetretene Beschwer zur Wehr setzt¹. Nach Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache kann ein weiterer Vorläufigkeitsvermerk in einen Bescheid, den das Finanzamt entsprechend seiner vor dem FG gegebenen Zusage erlässt, nicht mehr aufgenommen werden, sofern darin die Steuer herabgesetzt worden ist². Die i.Ü. weiter bestehende Belastung hätte der Kläger bereits in zulässiger Weise durch einen Rechtsbehelf bzw. eine Klage gegen den geänderten Bescheid anfechten können. Der Kläger soll mit Hilfe der Klage gegen einen Änderungsbescheid jedoch nicht mehr erreichen können, als er unter Beachtung der eingetretenen Bestandskraft des ursprünglichen Bescheids noch hätte erreichen können³. Der Kläger soll also nicht eine günstige Rechtsposition, die er bereits durch die eingetretene Unanfechtbarkeit des geänderten VA verloren hatte, dadurch wiedererlangen, dass er den zu seinem Nachteil erlassenen Änderungsbescheid nunmehr anfecht⁴. Diese **Anfechtungsbeschränkung** gilt allerdings dann nicht, wenn der Kläger den Änderungsbescheid mit Gründen angreift, die die beklagte Behörde unabhängig vom Klageverfahren zu einer Änderung der Steuerfestsetzung verpflichten⁵. Dann ist die Klage auch insoweit zulässig, wie der Kläger die Herabsetzung der Steuer unter den unanfechtbar im ursprünglichen Bescheid festgesetzten Steuerbetrag beansprucht.

Indes schränkt § 351 Abs. 1 AO nicht die Befugnis der Finanzbehörde ein, den Änderungsbescheid im Einspruchsverfahren zu überprüfen; anderenfalls hätte nämlich § 367 Abs. 2 Satz 2 AO bei Anfechtung eines Änderungsbescheids keine Bedeutung mehr⁶.

- 11 § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO zieht auch insoweit die verfahrensmäßigen Folgerungen, soweit sie sich aus der in § 182 Abs. 1 AO geregelten Bindungswir-

1 BFH v. 24.10.2000 – IX R 62/97, BStBl. II 2001, 124 = BFHE 193, 57.

2 BFH v. 9.6.2011 – VIII B 111/10, BFH/NV 2011, 1712; v. 14.5.2003 – XI R 21/02, BStBl. II 2003, 888 = BFHE 202, 228.

3 BFH v. 29.9.1977 – VIII R 67/76, BStBl. II 1978, 44 = BFHE 123, 315; v. 1.3.1966 – I 259/64, BStBl. III 1966, 331; v. 7.10.1964 – I 286/62 U, BStBl. III 1965, 103; v. 17.3.1964 – 1392/61 U, BStBl. III 1964, 373; RFH v. 4.7.1934 – VI A 477/34, RStBl. 1934, 989; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 7; Söhn in diesem Komm., § 118 AO Rz. 169; Birkenfeld in diesem Komm., § 351 AO Rz. 10; Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 31305 Rz. 14; Woerner/Grube⁸, S. 158; a.A. Gorski, DStR 1975, 595, der die Regelung aus der Qualifizierung des Änderungsbescheids als wiederholender Verfügung ableitet; ebenfalls Hardtke in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, § 351 AO Rz. 1 und 2; Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 2; nach Macher, StuW 1985, 33 (36), ergibt sich der Umfang der Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden aus dem Wesen der Änderung; durch eine Änderung erhalte der VA materiell nur partiell einen anderen Inhalt.

4 BFH v. 29.9.1977 – VIII R 67/76, BStBl. II 1978, 44 = BFHE 123, 315; v. 18.3.1976 – V R 127/71, BStBl. II 1976, 438 (439) = BFHE 118, 163; v. 14.8.1975 – IV R 150/71, BStBl. II 1976, 764 = BFHE 119, 201; v. 7.10.1964 – I 286/62 U, BStBl. III 1965, 103; RFH v. 9.10.1935 – VI A 366/33, RStBl. 1935, 1410; Wüllenkemper, DStZ 1996, 304; Woerner/Grube⁸, S. 158.

5 § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 Halbs. 2 AO.

6 BFH v. 24.10.2000 – IX R 62/97, BStBl. II 2001, 124 = BFHE 193, 57; a.A. z.B. Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rz. 20; Brusckke, SteuK 2014, 137 (140), wonach § 351 Abs. 1 AO auch eine mögliche Verböserung und eine Gesamtüberprüfung des Steuerfalls i.S. des § 367 Abs. 2 AO verhindere; ebenfalls FG München v. 30.4.2012 – 7 K 3543/09, EFG 2012, 1711, wonach die Bindung dann durchbrochen werde, wenn eine Änderungsvorschrift eingreife; eine Verböserung durfte allerdings dann gem. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO vorgenommen werden, wenn diese ihre Grundlage in dem Änderungsbescheid habe.

kung von Grundlagen- im Verhältnis zu Folgebescheiden ergeben¹. Beide Regelungen in § 351 Abs. 1 und 2 AO ziehen somit nur die verfahrensmäßigen Folgerungen aus der vorher erlassenen VA zukommenden Bindungswirkung.

Hat der Stpfl. seine verfahrensrechtlichen Möglichkeiten nicht fristgerecht und ordnungsmäßig genutzt, so verstößt die Anfechtungsbeschränkung gem. § 351 Abs. 1 AO auch nicht gegen den aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden Anspruch auf umfassende Rechtsschutzgewährung². Das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) enthält als gleichwertige Unterprinzipien die Rechtssicherheit und die Einzelfallgerechtigkeit³.

c) Verhältnis der Absätze 1 und 2 zueinander

Auch wenn beide Absätze Ausdruck der Bindungswirkung vorangegangener VA sind⁴, so enthalten sie doch **inhaltlich zwei voneinander unabhängige Regelungen**, die dementsprechend auch voneinander getrennt zu prüfen sind⁵. Im konkreten Fall **kann** deshalb die **Klagebefugnis** nach beiden Regelungen **kumulativ eingeschränkt** sein. Wird etwa ein Feststellungsbescheid geändert⁶, so ist auch der auf dem ursprünglichen Grundlagenbescheid beruhende Einkommensteuer-Bescheid entsprechend anzupassen, und zwar auch dann, wenn der Folgebescheid bereits unanfechtbar geworden war⁷. Der Kläger kann indes, wenn er z.B. im Verfahren gegen den Folgebescheid u.a. geltend macht, die Folgeänderung berücksichtige nicht die Grundlagenänderung in vollem Umfang, nicht zugleich eine vollständige Überprüfung der Steuerfestsetzung durch den geänderten Einkommensteuerbescheid durchsetzen. Außerhalb der Bindung an den Grundlagenbescheid liegende Fehler in einem unanfechtbaren Folgebescheid können nur in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO berichtigt werden⁸.

d) Konstitutive oder nur deklaratorische Bedeutung der Regelung

aa) Verhältnis des Änderungsbescheids zum ursprünglichen Bescheid

Welche Bedeutung der Regelung in § 351 Abs. 1 AO i.V.m. § 42 FGO zukommt, nämlich eine lediglich klarstellende oder die einer eigenständigen Zulässigkeitsbeschränkung, wird von der Sichtweise über das Verhältnis zwischen

1 BFH v. 2.9.1987 – I R 162/84, BStBl. II 1988, 142 = BFHE 151, 104; v. 26.8.1987 – I R 141/86, BStBl. II 1988, 143 (146) = BFHE 151, 366.

2 Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 1.

3 BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, DSStR 1991, 1278, m.w.N.; Schnapp in v. Münch/Kunig⁶, Art. 20 GG Rz. 40.

4 BFH v. 2.9.1987 – I R 162/84, BStBl. II 1988, 142 = BFHE 151, 140; FG Hess. v. 21.8.2002 – 2 K 722/97, n.v.; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 4; Dumke in Schwarz, Rz. 4.

5 Dumke in Schwarz, Rz. 3, unter Hinw. auf das Urte. des FG Hess. v. 21.8.2002 – 2 K 722/97, n.v.

6 BFH v. 31.7.1985 – II R 183/80, BFH/NV 1986, 388 (389, m.w.N.); v. 14.8.1975 – IV R 150/71, BStBl. II 1976, 764 (767) = BFHE 119, 201.

7 § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO; z.B. BFH v. 1.7.2003 – VIII R 61/02, BFH/NV 2004, 27.

8 BFH v. 25.2.2009 – IX R 24/08, BStBl. II 2009, 587 = BFHE 224, 390, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 29/2009 Anm. 1; v. 27.6.1978 – VIII R 155/75, BStBl. II 1978, 637 = BFHE 125, 437; v. 20.11.1969 – IV 332/64, BStBl. II 1970, 538 = BFHE 99, 90; v. 24.11.1965 – VI 128/65 U, BStBl. III 1966, 131 = BFHE 84, 365; v. 9.3.1965 – I 258/62, HFR 1965, 490; FG Nürnberg v. 19.12.1995 – V 468/92, EFG 1996, 286; ebenfalls Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht³, B Rz. 210.

noch anfechtbar ist¹, ob er ggf. rechtswidrig ist oder nur unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig erlassen worden ist. Diese Vorschriften stellen dementsprechend klar, dass die in dem Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid getroffenen verbindlichen Feststellungen nur im Wege der Anfechtung des Grundlagenbescheids angegriffen werden können. Sie bringen damit etwas zum Ausdruck, was sich an sich bereits aus dem jeweiligen Regelungsgehalt von Grundlagen- und Folgebescheid ergibt². I.Ü. kann ein VA nur wegen derjenigen Regelung angefochten werde, die dieser eigenständig und verbindlich trifft. Nur diese verbindliche Regelung verursacht die Rechtsverletzung, die zur Anfechtung berechtigt (§ 40 Abs. 2)³. Einer besonderen gesetzlichen Regelung in § 351 Abs. 2 AO hätte es deshalb eigentlich nicht mehr bedurft.

Dieser in § 351 Abs. 2 AO wiedergegebene **Grundsatz gilt auch umgekehrt**. 19
Verbindliche Entscheidungen in Folgebescheiden dürfen ebenfalls nur durch Anfechtung dieser Bescheide, nicht des Grundlagenbescheids angegriffen werden⁴.

cc) Spezialregelung in § 51a Abs. 5 EStG

Eine § 351 Abs. 2 AO vergleichbare verfahrensrechtliche Spezialregelung für Zu- 20
schlagsteuern enthält § 51a Abs. 5 Satz 1 EStG⁵. Danach kann mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden⁶.

e) Zulässigkeitsvorschrift

aa) § 351 Abs. 1 AO

§ 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO stellt nach ganz h.M. eine Zulässigkeitsvor- 21
schrift dar. Ein Rechtsbehelf, mit dem der Kläger die Unterschreitung eines unanfechtbar festgesetzten Betrages allein mit der Behauptung begehrt, der unanfechtbare Bescheid sei rechtswidrig gewesen, ist danach unzulässig⁷. Die dem

1 Missverständlich aber das BVerwG v. 30.12.1997 – 8 B 161/97, KStZ 1999, 34, wonach der GewSt.-Messbescheid nach dessen Unanfechtbarkeit auch dann verbindlich sei, wenn er rechtswidrig sein sollte.

2 FG Hamburg v. 28.11.1989 – V 242/86, EFG 1990, 282 (284); v. Groll in Gräber⁷, Rz. 5 und 29; Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 31305 Rz. 155.

3 BFH v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895 (898) = BFHE 161, 69; Ling, DStZ 1993, 659.

4 BFH v. 28.11.2007 – I R 7/07, BFH/NV 2008, 986; Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 46; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 30; Macher, StuW 1985, 33 (53).

5 I.d.F. des StÄndG 1991, dazu BT-Drucks. 12/219, 34.

6 BFH v. 15.11.2011 – I R 29/11, BFH/NV 2012, 921; v. 15.9.2011 – I R 53/10, BFH/NV 2012, 23; v. 28.11.2007 – I R 99/06, BStBl. II 2011, 40 = BFHE 221, 288; v. 24.3.1999 – I B 14/98, BFH/NV 1999, 1383, zum Verhältnis KiSt. und KircheneinkommenSt.; v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619 = BFHE 180, 563; v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305 = BFHE 176, 244, jew. zum Solidaritätszuschlag.

7 BFH v. 14.7.1993 – X R 34/90, BStBl. II 1994, 77 (79) = BFHE 172, 290; v. 18.3.1976 – V R 127/71, BStBl. II 1976, 438 (439) = BFHE 118, 163; FG München v. 27.9.1995 – 4 K 1277/92, EFG 1996, 257; unklar für den Fall, dass der Erlass eines Abhilfebescheids zugesagt worden war; FG Schl.-Holst. v. 4.11.1980 – III 172/80, EFG 1981, 218; FG Nds. v. 15.12.1981 – VII 183/81, EFG 1982, 446 (447); FG München v. 15.12.1981 – X - II 962/79 E, EFG 1982, 338; Birkenfeld in diesem Komm., § 351 AO Rz. 13, 125; Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 48; Brockmeyer in Klein¹², § 351 AO Rz. 8; Dumke in Schwarz, Rz. 5; Dumke in Schwarz, § 351 AO Rz. 5; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 2, 22; Hein, StB 1980, 1 (3).

Schutz der formellen Bestandskraft des ursprünglichen VA dienende Regelung schließt i.d.R. die Festsetzung einer geringeren Steuer als in dem geänderten VA aus, beschränkt hingegen nicht die Befugnis der Finanzbehörde zu einer vollen Überprüfung und zur Festsetzung auch einer höheren Steuer auf der Grundlage von Änderungsnormen¹. Die Bestandskraft des ursprünglichen VA wird also nur insoweit geschützt, als die AO keine Durchbrechung zulässt.

bb) § 351 Abs. 2 AO

- 22 Bzgl. § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO besteht ein jahrzehntelanger Streit, ob die Regelung die Zulässigkeit der Klage betrifft. Begründet der Kläger seine gegen den Folgebescheid gerichtete Klage ausschließlich mit Gründen, die den Grundlagenbescheid betreffen, so wird die Klage nach der ganz überwiegenden Rechtsauffassung des Schrifttums² und auch nach der Rspr. zahlreicher FG³ als unzulässig beurteilt. Dieses Ergebnis wird aus dem Wortlaut der Vorschrift, seiner systematischen Stellung und aus ihrem Sinn und Zweck abgeleitet.
- 23 Demgegenüber vertritt der BFH in nahezu st.Rspr. die Auffassung, die Klage sei **unbegründet**⁴. Nach seiner Auffassung sind die mit Rechtsbehelfen gegen den

1 BFH v. 24.10.2000 – IX R 62/97, BStBl. II 2001, 124 = BFHE 193, 57; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 4; Bartone in Beermann/Gosch, § 351 AO Rz. 3 und 16; Birkenfeld in diesem Komm., § 351 AO Rz. 11; Dumke in Schwarz, § 351 AO Rz. 5; Hardtke in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, § 351 AO Rz. 1f.; Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 1; diff. Cöster in Koenig³, § 351 AO Rz. 43 ff.; AEAO zu § 351 Nr. 1, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.

2 v. Groll in Gräber⁷, Rz. 35 und 36; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 67f.; Bartone in Beermann/Gosch, § 351 AO Rz. 22; Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 31305 Rz. 293; Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 54; Hardtke in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, § 351 AO Rz. 2 und 14; Brockmeyer in Klein¹², § 351 AO Rz. 8; Szymczak in Koch/Scholtz⁵, § 351 AO Rz. 14; Birkenfeld in diesem Komm., § 351 AO Rz. 11, 12, 129 und 148; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 22 Rz. 124; Ling, DStZ 1993, 659 (661); Macher, StuW 1985, 33 (53); Söhn, StuW 1974, 50 (55); a.A. Dumke in Schwarz, § 351 AO Rz. 3.

3 Ausf. FG Düsseldorf v. 17.12.1979 – VIII 529/78 E, rkr., EFG 1980, 163; ferner FG Hamburg v. 4.9.2006 – 2 K 247/04, EFG 2007, 439; v. 28.11.1989 – V 242/86, EFG 1990, 282 (283f., m.umf.N.); FG Saarl. v. 7.2.1991 – 1 K 44/91, EFG 1991, 492; FG Berlin v. 2.6.1986 – VIII 12/85, EFG 1986, 610; umf. Nachw. auch bei Dumke in Schwarz, § 351 AO Rz. 24.

4 Seit BFH v. 27.9.1972 – I B 27/72, BStBl. II 1973, 24 = BFHE 107, 8, m.w.N.; v. 12.10.2011 – VIII R 2/10, BFH/NV 2012, 176; v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056; v. 9.11.2005 – I R 10/05, BFH/NV 2006, 750; v. 15.10.2003 – X R 48/01, BStBl. II 2004, 169 = BFHE 204, 1; v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343 = BFHE 155, 454; v. 26.8.1987 – I R 141/86, BStBl. II 1988, 143 (145) = BFHE 151, 366; v. 2.9.1987 – I R 162/84, BStBl. II 1988, 142 = BFHE 151, 104; v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726 = BFHE 141, 252; v. 24.4.1979 – VIII R 57/76, BStBl. II 1979, 678 = BFHE 128, 136; v. 3.2.1976 – VIII R 29/71, BStBl. II 1976, 396 = BFHE 118, 135; v. 2.12.1988 – IX B 18/88, BFH/NV 1989, 525; v. 20.11.1987 – III R 212/84, BFH/NV 1989, 309 (310); v. 2.9.1987 – I R 163/84, BFH/NV 1988, 383; v. 2.9.1987 – I R 91/84, BFH/NV 1988, 246; v. 23.7.1985 – VIII R 211/84, BFH/NV 1986, 168; FG BW v. 1.12.1999 – 9 K 360/99, EFG 2000, 1084; im Urt. BFH v. 29.10.1987 – VIII R 413/83, BStBl. II 1988, 240 (241) = BFHE 151, 319, hat der BFH offen gelassen, ob er an diesen Grundsätzen noch festhalten könne; zust. die Finanzverwaltung in AEAO zu § 351 Nr. 4, s. Textteil in Bd. I dieses Komm.; Woerner/Grube⁸, S. 125f.; Dumke in Schwarz, Rz. 5 und 5a; s. aber § 351 AO Rz. 23 und 24, m.w.N., sofern der Grundlagenbescheid angefochten worden ist und der Einspruch gegen den Folgebescheid mit der Rechtswidrigkeit des Grundlagenbescheids begründet worden ist; Hein, StB 1980, 1 (3); a.A. BFH v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895 = BFHE 161, 73; v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114, und zwar auch bei einem in einem Bescheid zusammengefassten GewSt.-Messbescheid und GewSt.-Bescheid; v. 25.8.1999 – VIII R 76/95, BFH/NV 2000, 300.

Folgebescheid befassten Gerichte und Verwaltungsbehörden lediglich an die im Verfahren über den Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen gebunden. § 351 Abs. 2 AO schränke die Klagebefugnis nicht ein. Vielmehr bestehe die Rechtsfolge des § 351 Abs. 2 AO nur darin, dass die Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid in Rechtsbehelfsverfahren gegen den Folgebescheid unberücksichtigt blieben.

Der BFH knüpft an seine bereits für die Zeit vor Inkrafttreten der FGO zu § 232 Abs. 2 RAO vertretene Auslegung an¹. Aus der geänderten Fassung in § 42 Abs. 2 FGO a.F. gegenüber § 232 Abs. 2 RAO könne keine Änderung der Rechtslage abgeleitet werden. Der BFH meint, seine Auffassung entspreche der Systematik der FGO und dem diesem Gesetz zu entnehmenden Grundsatz der Verfahrensökonomie. Mit der Anfechtung des Folgebescheids wolle der Kläger eine Herabsetzung der Steuer erreichen. Zumindest liege darin regelmäßig die konkludente Behauptung des Klägers, das Finanzamt habe die Steuer im Folgebescheid zu hoch angesetzt. Damit aber mache er i.S. von § 40 Abs. 2 geltend, durch den Folgebescheid in seinen Rechten verletzt zu sein. Es bedürfe keiner weiteren Darlegungen, aus welchem Sachverhalt er die Rechtsverletzung ableite. Er sei durch den Folgebescheid beschwert, auch wenn er keine zusätzlichen Einwendungen gegen den Folgebescheid erhebe². Ebenso wenig beseitige die Anpassungspflicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bei einer erfolgreichen Klage gegen den Grundlagenbescheid die Beschwer des Klägers bzgl. des Folgebescheids. Vielmehr entfalle die Beschwer erst mit der entsprechenden Abhilfe, sofern keine weiteren Einwendungen gegen den Folgebescheid erhoben worden seien³. Sofern die übrigen Sachentscheidungsvoraussetzungen gegeben seien, führe dieses Vorbringen im Rahmen des Klageantrags zu einer Überprüfung der formellen und materiellen Rechtmäßigkeit des Folgebescheids durch das FG von Amts wegen nach Aktenlage ohne Bindung an eine wie auch immer geartete Klagebegründung in formeller oder materieller Hinsicht. Es sei auch nicht einsichtig, dass derjenige, der seine Klage nur mit einer zu hohen Steuerfestsetzung begründe, eine zulässige Klage erhebe, während derjenige, der seine Klage zusätzlich mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid begründe, deshalb ihre Abweisung als unzulässig riskieren solle. Der Angriff mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid sei auch nicht von vornherein zum Scheitern verurteilt. Werde er gleichzeitig gegen den Grundlagenbescheid vorgetragen oder sei dessen Änderung ohnedies zu erwarten, könne der zunächst unbegründete Rechtsbehelf gegen den Folgebescheid noch begründet werden. Sei unklar, ob und inwieweit der Grundlagenbescheid geändert werde, werde das Gericht das Verfahren gegen den Folgebescheid nach § 74 auszusetzen haben⁴. Werde der Grundlagenbescheid nicht geändert, so sei nunmehr die Klage gegen den Folgebescheid als unbegründet abzuweisen, anderenfalls sei ihr im Ausmaß der Änderung ganz oder teilweise stattzugeben. Allerdings müsse der Kläger keineswegs zwei Kla-

1 BFH v. 18.2.1965 – IV 210/63, HFR 1965, 459.

2 BFH v. 2.9.1987 – I R 162/84, BStBl. II 1988, 142 = BFHE 151, 204; FG BW v. 1.12.1999 – 9 K 360/99, EFG 2000, 1084.

3 BFH v. 26.7.1984 – IV R 13/84, BStBl. II 1985, 3 = BFHE 142, 96; Dumke in Schwarz, § 351 AO Rz. 23.

4 S. Rz. 193f.; BFH v. 2.9.1987 – I R 162/84, BStBl. II 1988, 142 (143) = BFHE 151, 104; v. 14.2.1984 – VIII R 126/82, BStBl. II 1984, 580 = BFHE 141, 124; v. 24.4.1979 – VIII R 57/76, BStBl. II 1979, 678 = BFHE 128, 136; v. 12.10.1988 – VIII B 117/87, BFH/NV 1989, 446.

gen erheben, wenn er beide nur mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid begründen wolle. Anderenfalls laufe er Gefahr, dass die Klage gegen den Folgebescheid, sofern das FG ihn insgesamt überprüft habe, als unbegründet abgewiesen werde. Stets sei das Gericht, ebenso wie die Verwaltungsbehörde, an die im Verfahren über den Grundlagenbescheid getroffene Entscheidung gebunden. Das FG habe bei der Überprüfung des Folgebescheids die von dem Grundlagenbescheid ausgehende Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 AO zu beachten. Halte es den Folgebescheid mit Rücksicht auf diese Bindungswirkung für rechtmäßig, so sei die Klage als unbegründet abzuweisen.

Der Wortlaut des § 42 bestätige die st.Rspr. Ungeachtet ihrer Stellung im Gesetz sei die Vorschrift nämlich nicht als Prozessvoraussetzung konzipiert. Vielmehr beschränke sie lediglich die Möglichkeit, bestimmte Angriffs- oder Verteidigungsmittel im finanzgerichtlichen Verfahren geltend zu machen. Reiche es für eine nach § 40 Abs. 2 zulässige Klageerhebung aus, dass der Kläger behaupte, die Steuer sei in dem angefochtenen Folgebescheid zu hoch festgesetzt worden, so könne die in § 42 enthaltene Beschränkung nicht als eine Regelung verstanden werden, die die Beschwer i.S. von § 40 Abs. 2 entfallen lasse. § 42 FGO ziehe seinem Inhalt nach nur die verfahrensrechtlichen Folgerungen, die sich aus der in § 182 Abs. 1 AO geregelten Bindungswirkung ergäben. Die sich aus dem Feststellungsbescheid ergebenden Rechtsfolgen seien indes materiell-rechtlicher Natur. Sie könnten mithin auch nur im Rahmen der Begründetheit der sich gegen den Folgebescheid richtenden Klage geprüft werden, ob überhaupt und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung für den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid eingetreten sei. § 42 berühre die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 nicht. Die Bindungswirkung an den Grundlagenbescheid sei zwar vorwiegend aus verfahrensökonomischen Gründen vorgeschrieben. Das schließe indes nicht die Sichtweise der Rspr. des BFH aus. Zwar bedürfe es i.d.R. auch nicht der Anfechtung des Folgebescheids, um eine sog. Folgeberichtigung durchzusetzen. Insoweit genüge eine rechtzeitige Antragstellung nach Erlass des geänderten Feststellungsbescheids¹. Letztlich gehe es bei der hier zu klärenden Frage aber nicht darum.

Werde der Folgebescheid nicht allein hinsichtlich der in einem Grundlagenbescheid geregelten oder zu regelnden Punkte angegriffen, sondern auch hinsichtlich weiterer – im Folgebescheid zu regelnder – Punkte, müsste der Rechtsbehelf teilweise als unzulässig, teilweise als zulässig behandelt werden². Diese verfahrensrechtliche Handhabung sei indes mit dem für das Steuerverfahrensrecht maßgebenden Begriff des Streitgegenstands unvereinbar. Werde ein Steuerbescheid angegriffen, so sei Streitgegenstand im Rahmen der gestellten Anträge

1 § 171 Abs. 3 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO.

2 Dagegen v. Groll in Gräber⁷, Rz. 36, m.w.N.; Seitrich, FR 1986, 551 (555); BFH v. 13.9.1968 – VI B 101/67, BStBl. II 1968, 780 = BFHE 93, 298; v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895 = BFHE 161, 73; v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; v. 25.8.1999 – VIII R 76/95, BFH/NV 2000, 300; FG BW v. 18.12.2003 – 2 K 368/99, EFG 2004, 575, m.Anm. Braun; FG Schl.-Holst. v. 4.11.1980 – III 172/80, EFG 1981, 218 (219); Birkenfeld in diesem Komm., § 351 AO Rz. 11, 13 und 129; Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 54; Brockmeyer in Klein¹², § 351 AO Rz. 8; Ling, DStZ 1993, 659; Macher, StuW 1985, 33 (53); Seitrich, FR 1983, 551 (555); Söhn, StuW 1974, 50 (54); diff. Cöster in Koenig³, § 351 AO Rz. 44: unzulässig, sofern ausschließlich die Fehlerhaftigkeit des Grundlagenbescheids geltend gemacht wird, weil damit keine eigene Beschwer durch den Folgebescheid behauptet werde; weiter gehend Günther, AO-StB 2008, 313 (314), und v. Wedelstädt, AO-StB 2009, 203 (207).

die Rechtmäßigkeit der gesamten Steuerfestsetzung, nicht aber einzelne Besteuerungsmerkmale¹. Die Prüfung der Zulässigkeit beziehe sich auf den gesamten Streitgegenstand. Sie ermögliche entweder eine sachliche Prüfung des Streitgegenstands im Ganzen oder schließe sie aus. Werde die Voraussetzung in § 351 Abs. 2 AO i.V.m. § 42 FGO als Sachentscheidungsvoraussetzung verstanden, führte das zur Aufteilung des unteilbaren Streitgegenstands.

Stellungnahme: Die Auslegung durch den BFH überzeugt nicht². Bereits der Wortlaut des § 351 Abs. 2 AO, wonach Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden können, weist auf den Charakter der Regelung in § 42 als **besonderer Zulässigkeitsvoraussetzung** hin. Die Stellung des § 42 im Zweiten Teil Abschnitt I der FGO, der gerade die Klagebefugnis und die Klagevoraussetzungen regelt, unterstreicht diesen Befund. Nach dem Inhalt des § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO sollen Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid abgeschnitten werden. Vor allem aber steht dem FG im Verfahren über den Folgebescheid – ebenso wie dem Wohnsitz-Finanzamt – die **Prüfungs-³ und Entscheidungskompetenz** bzgl. der im Grundlagenbescheid geregelten Besteuerungsgrundlagen nicht zu⁴.

Dem FG steht die vom BFH⁵ betonte eigene Beurteilung nicht zu, ob die nach § 182 Abs. 1 AO bindenden Feststellungen rechtmäßig sind⁶.

Die Rspr. des BFH trägt auch nicht dem von ihr an sich anerkannten Normzweck der Regelung Rechnung, dass gegenüber einer hoheitlichen Regelung **nicht mehrfach Rechtsschutz** beansprucht werden kann. Vielmehr soll **nur jeweils eine sachliche Überprüfung** des die verbindliche Regelung enthaltenden VA eröffnet werden⁷.

Der h.M. sollte zudem durch die geplante geänderte Fassung des § 351 AO durch das AOÄG 1992 umgesetzt werden, indem in der Überschrift klargestellt werden sollte, dass es sich insgesamt um eine Zulässigkeitsvorschrift handelt⁸.

1 BFH v. 17.7.1967 – GrS 1/66, BStBl. II 1968, 344 = BFHE 91, 393.

2 v. Groll in Gräber⁷, Rz. 36; Birkenfeld in diesem Komm., § 351 AO Rz. 13; Seer in Tipke/Kruse, § 351 AO Rz. 54; Bartone in Beermann/Gosch, § 351 AO Rz. 22; Bartone in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, Vorbem. Rz. 44 und § 42 Rz. 1, m.w.N.; Hardtke in Kühn/v. Wedelstädt²⁰, § 351 AO Rz. 14; Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht³, B Rz. 223; Brockmeyer in Klein¹², § 351 AO Rz. 8; Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 31305 Rz. 293 f., m.w.N.; FG Hamburg v. 28.11.1989 – V 242/86, EFG 1990, 282.

3 FG Düsseldorf v. 27.3.1985 – XV 265/84, EFG 1985, 452.

4 BFH v. 8.5.1985 – I R 108/81, BStBl. II 1985, 523 (525) = BFHE 144, 40; v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726 = BFHE 141, 252; danach bewirkt die Abtrennung der Feststellung einer Besteuerungsgrundlage von dem eigentlichen Steuerfestsetzungsverfahren notwendigerweise eine Kompetenzverteilung. Diese Kompetenzverteilung schlage auch auf das finanzgerichtliche Verfahren durch. Dies gilt besonders dann, wenn der Grundlagenbescheid in die Kompetenz anderer Verwaltungsbehörden fällt und insoweit ein anderer Rechtsweg eröffnet ist, dazu BFH v. 28.10.1986 – VII R 41/86, BFHE 148, 84; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 36; Söhn, StuW 1974, 50.

5 BFH v. 26.8.1987 – I R 141/86, BStBl. II 1988, 143 (145) = BFHE 151, 366.

6 BFH v. 12.1.1989 – IV R 8/88, BStBl. II 1989, 438 (440) = BFHE 156, 4.

7 So zutr. v. Groll in Gräber⁷, Rz. 36.

8 RefEntw., Begr., S. 39; durch die vorgesehene Überschrift „Zulässigkeit der Anfechtung von Änderungs- und Folgebescheiden“ sollte noch stärker verdeutlicht werden, dass auch § 351 Abs. 2 AO eine Zulässigkeitsvorschrift sein soll; dazu auch v. Groll in Gräber⁷, Rz. 36, 41.

Zwar eröffnet auch die Rspr. des BFH keine Sachprüfung bzw. -entscheidung. Indes führt die Auffassung, die Klage sei letztlich als unbegründet abzuweisen zu verfahrensrechtlichen Folgen. So ist zu offensichtlich unzulässigen Klagen nicht notwendig beizuladen¹. Entsprechendes gilt für eine Verfahrensverbindung nach § 73 Abs. 2². Wird im Anschluss an eine unzulässige Klage der außerordentliche Rechtsbehelf der Verfassungsbeschwerde ergriffen, so fehlt es insoweit an der erforderlichen Erschöpfung des Rechtsweges³.

Schließlich ist auch die weitere Erwägung des BFH⁴, es komme eine Verfahrensaussetzung nach § 74 in Betracht, nicht zwingend. Die Vorgreiflichkeit des Feststellungsverfahrens wird durch Klagen gegen Folgebescheide, mit denen ausschließlich Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid geltend gemacht werden, nicht in Frage gestellt⁵. Nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Folgeänderungen nämlich zwingend unabhängig von der Bestands- bzw. Rechtskraft des Folgebescheids durchzuführen⁶. Mithin muss kein Verfahren offen gehalten werden, und es bedarf keiner Inanspruchnahme eines Rechtsbehelfs gegen den Folgebescheid⁷.

Entgegen der Ansicht des BFH ist die von der h.M. vertretene Auffassung auch nicht mit dem von der Rspr. entwickelten Begriff des **Streitgegenstands**⁸ unvereinbar. Er wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass man eine ausreichende Darlegung einer Rechtsverletzung insoweit verneint, als sich der Kläger ausschließlich gegen die in dem Grundlagenbescheid verbindlich festgestellten Be-

-
- 1 BFH v. 7.5.2014 – II B 117/13, BFH/NV 2014, 1232; v. 29.1.2013 – I B 181/12, BFH/NV 2013, 757; v. 20.6.2012 – IV B 147/11, BFH/NV 2012, 1614; v. 23.9.2008 – I R 90/07, BFH/NV 2009, 588; v. 9.5.1979 – I R 100/77, BStBl. II 1979, 632 = BFHE 128, 142; v. 22.5.1995 – VIII B 146/94, BFH/NV 1995, 1077 (1078); Steinhauß in diesem Komm., § 48 Rz. 288, m.w.N.; Leibold in diesem Komm., § 60 Rz. 45, m.w.N.; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 68.
 - 2 BFH v. 7.5.2014 – II B 117/13, BFH/NV 2014, 1232; v. 7.7.1998 – VIII R 16/96, BFH/NV 1999, 471; Thürmer in diesem Komm., § 73 Rz. 24, m.w.N.
 - 3 BVerfG v. 24.11.2009 – 1 BvR 3324/08, n.v.; v. 3.7.2003 – 2 BvR 368/02, BVerfGK 1, 222 (223); v. 25.3.1996 – 2 BvR 2952/95, BayVBl. 1996, 658; v. 7.1.1992 – 1 BvR 1490/89, HFR 1992, 727; v. 24.4.1990 – 2 BvR 2/90, HFR 1991, 111; v. 20.2.1991 – 2 BvR 39/91 und v. 7.5.1991 – 2 BvR 1418/90, HFR 1991, 722, st.Rspr. Deshalb fordert v. Groll in Gräber⁷, Rz. 37, den BFH zur erneuten Überprüfung seiner Rspr. auf.
 - 4 BFH v. 14.5.2014 – X R 7/12, juris; v. 24.6.2014 – III B 12/13, BFH/NV 2014, 1581; v. 3.8.2000 – III B 179/96, BStBl. II 2001, 33 = BFHE 192, 255, zu Ausnahmen; v. 8.7.2013 – III B 149/12, BFH/NV 2013, 1602: Keine Aussetzung des Verfahrens bei fehlender Sachentscheidungsvoraussetzung und damit einer unzulässigen Klage; v. 5.3.1985 – IX R 11/85, BFH/NV 1987, 341; v. 23.4.1985 – IX R 33/80, BFH/NV 1986, 319; v. 14.2.1984 – VIII R 126/82, BStBl. II 1984, 580 = BFHE 141, 124; v. 26.7.1983 – VIII R 28/79, BStBl. II 1984, 290 = BFHE 139, 335; v. 24.4.1979 – VIII R 57/76, BStBl. II 1979, 678 = BFHE 128, 136.
 - 5 S. Rz. 193 f.; BFH v. 29.12.1989 – X B 73/89, BFH/NV 1990, 659.
 - 6 § 110 Abs. 2 FGO; BFH v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245 (246) = BFHE 145, 545; v. 9.8.1983 – VIII R 55/82, BStBl. II 1984, 86 (87) = BFHE 139, 341; eine zeitliche Beschränkung ergibt sich lediglich aus den Vorschriften über die Festsetzungsverjährung, vgl. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO; zutr. v. Groll in Gräber⁷, Rz. 38.
 - 7 Bartone in Beermann/Gosch, § 351 AO Rz. 22.
 - 8 BFH v. 17.7.1967 – GrS 1/66, BStBl. II 1968, 344 = BFHE 91, 393; v. 26.11.1979 – GrS 1/78, BStBl. II 1980, 99 (102) = BFHE 129, 117; v. 19.11.2013 – XI B 9/13, BFH/NV 2014, 373; v. 1.12.2010 – XI R 46/08, BFHE 232, 232; v. 23.10.1989 – GrS 2/87, BStBl. II 1990, 327 (330) = BFHE 159, 4; v. 14.11.1995 – VIII R 3 - 5/95, BFH/NV 1996, 481, m.w.N.; v. 22.9.1987 – IX R 101/82, BStBl. II 1988, 541 (542) = BFHE 152, 304; v. 26.1.1982 – VII R 85/77, BStBl. II 1982, 358 = BFHE 135, 154.

steuerungsgrundlagen wendet¹. Ein auf einen Geldbetrag lautender VA ist grds. teilbar². Deshalb kann eine Klage teils unzulässig, teils unbegründet sein³.

Der BFH vertritt zudem einen abweichenden Standpunkt in Verfahren wegen 25 einstweiligen Rechtsschutzes. Danach ist ein **Antrag auf AdV** eines Folgebescheids wegen fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses als unzulässig abzulehnen, wenn er nur mit ernstlichen Zweifeln bzgl. der Rechtmäßigkeit des Grundlagenbescheids begründet worden ist⁴.

§ 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO schließt nur Einwendungen aus, über die in 26 einem Grundlagenbescheid verbindlich entschieden worden ist. Daraus folgt umgekehrt, dass gegen den Folgebescheid **Einwendungen** zulässigerweise erhoben werden dürfen⁵:

- Gegen Besteuerungsgrundlagen, über die nicht in einem Grundlagenbescheid entschieden worden ist;
- oder wenn erst eine vorläufige Verlustfeststellung gem. § 155 Abs. 2 i.V.m. § 162 Abs. 5 AO vorgenommen worden ist⁶; oder wenn die Verbindlichkeit einer aus einem Grundlagenbescheid in den Folgebescheid übernommenen Regelung und damit die **Bindungswirkung verneint** wird, z.B. weil der

1 Der BFH versteht unter dem Begriff des Streitgegenstands die behauptete Rechtswidrigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids, vgl. BFH v. 26.11.1979 – GrS 1/78, BStBl. II 1980, 99 (102) = BFHE 129, 117. Streitgegenstand eines Folgebescheids kann nur noch sein, was in diesem Bescheid noch eigenständig und verbindlich geregelt wird. Dementsprechend ist auch nur insoweit eine Prüfung der Rechtmäßigkeit des Folgebescheids eröffnet, so zutr. Ling, DStZ 1993, 659 (661); ferner FG Hamburg v. 28.11.1989 – V 242/86, EFG 1990, 282 (284); FG Schl.-Holst. v. 27.11.1973 – III 5/73, EFG 1974, 124; v. 4.11.1980 – III 172/80, EFG 1981, 218; Söhn, StuW 1974, 50 (53); v. Groll in Gräber⁷, Rz. 36; Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 31305 Rz. 295; in einzelnen Entscheidungen hat sich der BFH der richtigen verfahrensrechtlichen Schlussfolgerung auch nicht verschlossen, vgl. BFH v. 25.8.1999 – VIII R 76/95, BFH/NV 2000, 300; v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895 = BFHE 161, 73; v. 13.9.1968 – VI B 101/67, BStBl. II 1968, 780 = BFHE 93, 298; v. 29.12.1989 – X B 73/89, BFH/NV 1990, 659 (660), hat einen Einspruch ebenfalls als unzulässig beurteilt, sich indes hinsichtlich einer nur mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid begründeten Klage gegen den Folgebescheid als unbegründet angesehen, allerdings eine Aussetzung des Folgeverfahrens nicht für geboten erachtet! Angesichts divergierender Entscheidungen des BFH ist an sich eine Entscheidung des Großen Senats des BFH geboten, vgl. § 11 Abs. 2 FGO, dazu BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 = BFHE 216, 168.

2 BFH v. 8.2.1989 – II R 85/86, BStBl. II 1990, 587 (588) = BFHE 160, 1; v. 23.10.1989 – GrS 2/87, BStBl. II 1990, 327 (330) = BFHE 159, 4; v. 1.10.1999 – VII R 32/98, BFH/NV 1999, 149; ausf. Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 13102, m.umf.N., und F. 31305 Rz. 295.

3 FG Schl.-Holst. v. 4.11.1980 – III 172/80, EFG 1981, 218; v. 27.11.1973 – III 5/73, EFG 1974, 124; FG Düsseldorf v. 8.8.1973 – VI (VII) 166/68 E, EFG 1974, 72; Haarmann in Haarmann/Schmieszek, F. 31305 Rz. 295; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 36; Seitrich, FR 1983, 551 (555).

4 BFH v. 8.5.1995 – III B 113/94, BFH/NV 1995, 971 (973); v. 26.2.1991 – IX R 267/87, BFH/NV 1991, 723; v. 29.10.1987 – VIII R 413/83, BStBl. II 1988, 240 = BFHE 151, 319; v. 29.10.1987 – VIII R 412/83, BFH/NV 1988, 146 (147); v. 21.3.1985 – IV R 277/84, BFH/NV 1986, 709; FG München v. 14.8.2009 – 13 V 1628/09, n.v.; v. 12.4.2001 – 13 V 422/01, n.v.; FG Düsseldorf v. 26.7.1995 – 14 V 3298/95 A (E), EFG 1995, 1073.

5 S. dazu Rz. 178ff.

6 BFH v. 26.7.1984 – IV R 13/84, BStBl. II 1985, 3 = BFHE 142, 96.

Grundlagenbescheid mangels ordnungsgemäßer Bekanntgabe gar nicht wirksam geworden ist¹ oder weil der Grundlagenbescheid **nichtig** ist. § 42 steht diesem Einwand deshalb nicht entgegen, weil die Wirksamkeit nicht Gegenstand der Entscheidung des Grundlagenbescheids ist². Auch eine Beschwerde gegen einen die AdV des Folgebescheids ablehnenden Beschluss des FG, die ausschließlich auf Einwendungen gegen die Wirksamkeit des Grundlagenbescheids gestützt wird, ist deshalb zulässig³;

- oder wenn streitig ist, ob die Änderung des Folgebescheids zu Recht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützt worden ist⁴;
- oder wenn der Eintritt der Festsetzungsverjährung oder der Verwirkung geltend gemacht wird, soweit die Steuerfestsetzung auf einer gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlage beruht⁵.

27 **Fehlt es an einer verbindlichen Feststellung** einer Besteuerungsgrundlage in einem Grundlagenbescheid, so ist die Anfechtung des Folgebescheids insoweit zwangsläufig nicht beschränkt, z.B. weil das Finanzamt eine an sich gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlage unmittelbar im Folgebescheid berücksichtigt hat, weil es nicht erkannt hat, dass der Erlass eines Grundlagenbescheids notwendig ist⁶, z.B. aufgrund irrtümlicher Annahme eines Falls von geringer Bedeutung gem. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO⁷.

f) Sachentscheidungsvoraussetzungen

28 § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 und Abs. 2 AO enthalten, wie vorstehend ausgeführt worden ist, von Amts wegen zu prüfende, spezielle Sachentscheidungsvoraussetzungen, die die Klagebefugnis in objektiver und subjektiver Hinsicht

1 BFH v. 9.11.2005 – I R 10/05, BFH/NV 2006, 750; v. 12.12.1978 – VIII R 10/76, BStBl. II 1979, 440 (441) = BFHE 127, 119; v. 6.12.1995 – I R 131/94, BFH/NV 1996, 592 (593); v. 2.9.1987 – I R 91/84, BFH/NV 1988, 246; v. 2.9.1987 – I R 110/86, BFH/NV 1988, 176; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 60; Dumke in Schwarz, Rz. 27.

2 BFH v. 6.12.1995 – I R 131/94, BFH/NV 1996, 592 (593); v. 25.3.1986 – III B 6/85, BStBl. II 1986, 477 = BFHE 146, 225; Dumke in Schwarz, Rz. 27, mit der zutreffenden Überlegung, dass sich in diesen Fällen die Klagebefugnis aus dem Rechtsschein des Bestehens eines Grundlagenbescheids und der rechtsfehlerhaften Anwendung der Korrekturvorschrift aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ergibt; ebenfalls Dumke in Schwarz, § 351 AO Rz. 24; nicht zu folgen ist insoweit v. Groll in Gräber⁷, Rz. 39, wonach die Wirksamkeit des Grundlagenbescheids zwar auch die Qualität des Folgebescheids und insofern mittelbar dessen Rechtmäßigkeit betreffe, jedoch über Wirksamkeits- und Nichtigkeitsmängel des Grundlagenbescheids allein „in dem ihm zugeordneten Verfahren“ zu entscheiden sei, nämlich in einem gegen den Grundlagenbescheid gerichteten Verfahren.

3 BFH v. 25.3.1986 – III B 6/85, BStBl. II 1986, 477 (478) = BFHE 146, 225, wo i.Ü. offen gelassen wird, ob der Auffassung des BFH v. 27.9.1972 – I B 27/72, BStBl. II 1973, 24 = BFHE 107, 8, überhaupt gefolgt werden könnte.

4 BFH v. 25.3.1986 – III B 6/85, BStBl. II 1986, 477 (478) = BFHE 146, 225; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 69.

5 BFH v. 31.10.1974 – III R 130/73, BStBl. II 1975, 253 = BFHE 114, 12; FG Rh.-Pf. v. 3.10.1983 – 5 K 12/83, EFG 1984, 213; v. Beckerath in Beermann/Gosch, Rz. 69.

6 BFH v. 26.7.1983 – VIII R 28/79, BStBl. II 1984, 290 = BFHE 139, 335; v. 9.2.2005 – X R 52/03, BFH/NV 2005, 1235, wonach im Rechtsmittelverfahren ein von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vorliegt.

7 BFH v. 16.3.2004 – IX R 58/02, BFH/NV 2004, 1211, dazu Tiede, jurisPR-SteuerR 23/2004 Anm. 4.

stellung unter Missachtung der materiellen Rechtslage zu Lasten des Schuldners ausnutzt“¹.

Diese Rspr. – wichtigster Anwendungsfall ist die **Urteilerschleichung** durch wissentlich falschen Sachvortrag oder Beibringung gefälschter Beweismittel – ist Ausdruck des die gesamte Rechtsordnung durchziehenden Gedankens, dass niemand eine ihm unverdient zugefallene Rechtsposition **in sittenwidriger Weise** für sich in Anspruch nehmen darf².

Sie gilt deshalb **auch** für den Verwaltungsprozess³ und für den **Finanzgerichtsprozess**⁴. Eine nennenswerte praktische Bedeutung ist allerdings hier – wegen des sowohl in Verwaltungsverfahren als auch im gerichtlichen Verfahren geltenden Untersuchungsgrundsatzes – kaum erkennbar⁵.

e) Abänderungsklage (§ 323 ZPO)

Eine Abänderungsklage **nach einer Verurteilung zu zukünftig fällig werdenden wiederkehrenden Leistungen** im Fall einer wesentlichen Änderung der für das Urteil maßgebenden tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse (§ 323 ZPO) kommt für das **finanzgerichtliche Verfahren nicht** in Betracht⁶ (s. auch § 95 Rz. 56).

f) Verfassungsbeschwerde

Der **Eintritt der Rechtskraft eines Urteils** wird durch die Einlegung einer Verfassungsbeschwerde gegen dieses Urteil grds. **nicht gehemmt**.⁷

Wird einer Verfassungsbeschwerde gegen ein Urteil **stattgegeben**, so hebt das BVerfG das Urteil auf (§ 95 Abs. 2 BVerfGG). Dadurch **entfällt die Rechtskraftwirkung** dieses Urteils⁸.

V. Bindungswirkung (materielle Rechtskraft) formell rechtskräftiger Urteile

1. Rechtskrafttheorien

Wie die Bindung an ein rechtskräftiges Urteil sachgerecht zu erklären ist, hat insb. die Zivilprozessrechtslehre seit langem eingehend beschäftigt. Die Frage ist noch immer „**eines der dogmatischen Grundprobleme des Zivilprozessrechts**“⁹, hat allerdings kaum praktische Bedeutung¹⁰.

1 Vgl. BGH v. 24.9.1987 – III ZR 187/86, BGHZ 101, 380, unter II.3.; v. 9.2.1999 – VI ZR 9/98, NJW 1999, 1257, unter II.B.1.; v. 1.12.2011 – IX ZR 56/11, MDR 2012, 368.

2 Vgl. Vollkommer in Zöller³⁰, Vor § 322 ZPO Rz. 72 ff.

3 Vgl. BVerwG v. 28.3.1963 – II C 98/60, BVerwGE 16, 36; Clausning in Schoch/Schneider/Bier, § 121 VwGO Rz. 114, m.w.N.; Keller in Meyer-Ladewig/Keller/Leitherer¹¹, § 141 SGG Rz. 20, m.w.N.

4 Brandt in Beermann/Gosch, Rz. 75; J. Martens, DStR 1969, 652 (653 ff.); a.A. v. Groll in Gräber⁷, Rz. 27.

5 So zutr. Clausning in Schoch/Schneider/Bier, § 121 VwGO Rz. 114.

6 Vgl. Ziemer/Birkholz³, Rz. 52; a.A. für den Anwendungsbereich der VwGO: Ule⁹, S. 309.

7 Vgl. BVerfG v. 18.1.1996 – 1 BvR 2116/94, BVerwGE 93, 381 (385); v. 8.3.1999 – 1 BvR 1625/98, AnwBl. 1999, 487; BFH v. 26.10.2001 – IV S 14/01, BFH/NV 2002, 501; v. 15.10.2003 – X B 82/03, BFH/NV 2004, 671 – Rz. 7.

8 Vgl. Clausning in Schoch/Schneider/Bier, § 121 VwGO Rz. 111.

9 Vgl. Rosenberg/Schwab/Gottwald¹⁷, § 151 II., S. 869.

10 Vgl. Vollkommer in Zöller³⁰, Vor § 322 ZPO Rz. 14.

Nach der heute herrschenden **prozessualen Rechtskrafttheorie** wirkt das rechtskräftige Urteil – vom Gestaltungsurteil abgesehen – nicht auf das materielle Recht ein, wie das die Vertreter der materiellen Rechtskrafttheorie annahmen¹. Sie sieht das Wesen der materiellen Rechtskraft vielmehr (schlicht) darin, dass die Gerichte in einem späteren Verfahren die rechtskräftige Entscheidung zu beachten haben.

Nach dieser für den Zivilprozess entwickelten sog. „**ne bis in idem**“-Lehre² besteht für ein Gericht in einem nachfolgenden Rechtsstreit bei identischem Entscheidungsgegenstand (s. Rz. 48f.) nicht nur ein Abweichungsverbot; vielmehr ist (schon) eine erneute Verhandlung und Entscheidung über diesen Entscheidungsgegenstand ausgeschlossen³. Dies gilt ebenso für den (allgemeinen) Verwaltungsprozess⁴, für den Sozialgerichtsprozess⁵ und den Finanzgerichtsprozess⁶. Deshalb verbietet § 110 jede neue Entscheidung (auch eine nur wiederholende, bestätigende) über die einmal rechtskräftig festgestellte Rechtsfolge⁷.

2. Folgerungen

a) Beachtung der materiellen Rechtskraft von Amts wegen

- 33 Die materielle Rechtskraft (Bindungswirkung) einer Entscheidung ist von den Gerichten von Amts wegen zu beachten⁸ (s. Rz. 9b). Der Einwand der „res iudicata“⁹ braucht mithin von einem Beteiligten nicht erhoben zu werden.

Andererseits unterliegt die Wirkung der materiellen Rechtskraft **nicht** der **Disposition der Beteiligten**¹⁰; sie können auf die Bindungswirkung nicht verzichten, um etwa eine erneute gerichtliche Prüfung der rechtskräftig entschiedenen Sache zu ermöglichen¹¹.

1 Vgl. Ziemer/Birkholz³, Rz. 17.

2 Vgl. BGH v. 27.2.1961 – III ZR 16/60, BGHZ 34, 337; v. 18.1.1985 – V ZR 233/83, BGHZ 93, 287; v. 16.6.1993 – I ZB 14/91, BGHZ 123, 30 = NJW 1993, 2942; v. 24.1.2008 – VII ZR 46/07, MDR 2008, 500; v. 15.11.2012 – IX ZR 103/11, NJW-RR 2013, 757 – Rz. 6 m.w.N.

3 Vgl. Rosenberg/Schwab/Gottwald¹⁷, § 151 II., III., S. 869ff., m.w.N.; Vollkommer in Zöller³⁰, Vor § 322 ZPO Rz. 15ff., 19, m.w.N.; Schack, NJW 1988, 865.

4 Vgl. BVerwG v. 27.1.1995 – 8 C 8/93, NJW 1996, 737, m.w.N.; Clausing in Schoch/Schneider/Bier, § 121 VwGO Rz. 19f., m.w.N.; a.A. Ule⁹, § 59, S. 312ff.

5 Vgl. Keller in Meyer-Ladewig/Keller/Leitherer¹¹, § 141 SGG Rz. 3, 6, m.w.N.

6 Vgl. BFH v. 18.5.1955 – II 97/55 U, DStZ 1955, 642 – Rz. 12; v. 6.8.1996 – VII B 24/96, BFH/NV 1997, 95 – Rz. 9; v. 30.5.2012 – III B 239/11, BFH/NV 2012, 1470 – Rz. 27; v. 27.8.2014 – XI B 32/14, BFH/NV 2014, 1897 – Rz. 20, m.w.N.; Müffelmann, S. 17; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 10; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 6.

7 Vgl. BFH v. 1.4.2008 – X B 224/07, BFH/NV 2008, 1187 – Rz. 12.

8 Vgl. BFH v. 14.9.1967 – V S 9/67, BStBl. III 1967, 615 = BFHE 89, 332; v. 6.11.1985 – II R 63/83, BStBl. II 1986, 77 = BFHE 145, 99; BGH v. 23.2.2006 – I ZR 272/02, NJW-RR 2006, 1118; BSG v. 27.6.2007 – B 6 KA 27/06, SozR 4-1500 § 141 Nr. 1 – Rz. 21.

9 Vgl. z.B. BFH v. 13.11.1975 – IV R 61/75, BStBl. II 1977, 126 = BFHE 120, 1; BGH v. 23.5.1990 – 3 StR 121/90, BGHR StGB § 74d Besitz 2; v. 15.11.2012 – IX ZR 103/11, NJW-RR 2013, 757 – Rz. 6; BVerfG v. 18.8.2013 – 2 BvR 1380/08, NJW 2013, 3714 – Rz. 33.

10 Vgl. Rosenberg/Schwab/Gottwald¹⁷, § 151 III.4., S. 872.

11 Vgl. BVerwG v. 26.10.1961 – VIII C 117/60, DVBl. 1962, 265; BSG v. 13.12.1960 – 2 RU 189/56, JZ 1961, 504.

Hat das Gericht die materielle Rechtskraft eines Urteils übersehen und entgegen § 110 Abs. 1 über denselben Entscheidungsgegenstand ein zweites – dem ersten widersprechendes – Urteil erlassen, so liegt darin ein **Verfahrensmangel**¹. 34

Ist das zweite Urteil rechtskräftig geworden, lässt es sich möglicherweise nach § 134 FGO i.V.m. § 580 Nr. 7a ZPO² beseitigen³. Scheidet dies – etwa wegen Fristablaufs (vgl. § 134 FGO i.V.m. § 586 ZPO) – aus, so geht das frühere Urteil dem späteren vor⁴.

b) Unzulässigkeit einer Klage mit identischem Entscheidungsgegenstand

Die **Wirkung der materiellen Rechtskraft** besteht nach § 110 Abs. 1 darin, dass vor allem die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger an die rechtskräftige Entscheidung soweit gebunden sind, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Durch die materielle Rechtskraft soll verhindert werden, dass das aus einem bestimmten Sachverhalt hergeleitete Begehren, über das bereits rechtskräftig entschieden ist, zwischen denselben Beteiligten erneut zum Gegenstand eines Verfahrens gemacht wird⁵. Geschieht dies gleichwohl, so ist auch das Gericht in demselben Umfang wie die Beteiligten an die rechtskräftige Entscheidung gebunden⁶ (s. Rz. 9b). Das gilt auch dann, wenn die erste Entscheidung materiell fehlerhaft ist⁷. 35

Daraus folgt, dass **bei identischem Entscheidungsgegenstand** (s. dazu Rz. 48f.) die **neue Klage grds. unzulässig** und ohne Sachprüfung durch Prozessurteil (s. dazu § 95 Rz. 26f.) abzuweisen ist⁸.

Das Gericht hat (von Amts wegen, s. Rz. 33) zu prüfen, ob der **Entscheidungsgegenstand** (s. dazu Rz. 48f.) der früheren und der nunmehr anhängigen Klage identisch ist⁹. Ist dies der Fall, steht die Rechtskraft des ersten Urteils als (eigenständige) **negative Sachentscheidungs voraussetzung** (s. dazu Vor §§ 33–34

1 Vgl. BFH v. 17.9.2014 – IX B 13/14, BFH/NV 2015, 225, Ls. 1.

2 Nach § 580 Nr. 7a ZPO findet die Restitutionsklage statt, wenn die Partei ein in derselben Sache erlassenes früher rechtskräftig gewordenes Urteil oder eine andere Urkunde auffindet oder zu benutzen in den Stand gesetzt wird, die eine ihr günstigere Entscheidung herbeigeführt haben würde.

3 Vgl. dazu BFH v. 4.7.1991 – IV K 1/90, BStBl. II 1991, 813 = BFHE 164, 504; OLG Bdb. v. 10.1.2008 – 5 U 26/01 (2), juris – Rz. 20.

4 Vgl. BGH v. 13.3.1981 – V ZR 115/80, NJW 1981, 1517; BAG v. 12.9.1985 – 2 AZR 324/84, NJW 1986, 1831; Ziemer/Birkholz³, Rz. 22; Leitherer in Meyer-Ladewig/Keller/Leitherer¹¹, § 94 SGG Rz. 8; Clausning in Schoch/Schneider/Bier, § 121 VwGO Rz. 30; a.A. RG v. 1.10.1902 – Rep. I.130/02, RGZ 52, 216; diff. Vollkommer in Zöller³⁰, Vor § 322 ZPO Rz. 78.

5 Vgl. BVerfG v. 22.11.2001 – 2 BvE 6/99, NJW 2002, 1559.

6 Vgl. BFH v. 14.9.1967 – V S 9/67, BStBl. III 1967, 615 = BFHE 89, 332; Rößler, DStR 1986, 714 (715); BFH v. 30.5.2012 – III B 239/11, BFH/NV 2012, 1470 – Rz. 29.

7 Vgl. BFH v. 9.7.2003 – VIII B 40/03, BFH/NV 2003, 1422, Ls. 3; v. 19.2.2009 – II R 8/06, BFH/NV 2009, 1092 – Rz. 22; v. 12.1.2012 – IV R 3/11, BFH/NV 2012, 779 – Rz. 19; v. 20.8.2014 – X R 15/10, BFH/NV 2014, 1920 – Rz. 42.

8 Vgl. BVerwG v. 24.10.2006 – 6 B 47/06, NVwZ 2007, 104; BFH v. 1.4.2008 – X B 224/07, BFH/NV 2008, 1187; v. 25.10.2012 – XI B 48/12, BFH/NV 2013, 230 – Rz. 11; Brandt in Beermann/Gosch, Rz. 10, m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 37.

9 Vgl. z.B. BFH v. 14.9.1967 – V S 9/67, BStBl. III 1967, 615 = BFHE 89, 332; BVerwG v. 9.8.2000 – 8 B 72/00, Buchholz 310 § 121 VwGO Nr. 80; BFH v. 12.1.2012 – IV R 3/11, BFH/NV 2012, 779 – Rz. 16; v. 30.5.2012 – III B 239/11, BFH/NV 2012, 1470 – Rz. 29f.; v. 19.9.2012 – X B 138/11, BFH/NV 2013, 63 – Rz. 17ff.; v. 25.10.2012 – XI B 48/12, BFH/NV 2013, 230 – Rz. 12.

Rz. 17, 22 Nr. 15) der Zulässigkeit der neuen Klage entgegen¹. Nach anderer Ansicht folgt in diesem Fall die Unzulässigkeit der Klage aus dem **fehlenden Rechtsschutzbedürfnis**².

c) Bindung bei Vorgreiflichkeit der entschiedenen Frage (Präjudiziabilität)

36 Die materielle Rechtskraft eines Urteils wirkt auch dann, wenn die (bereits) rechtskräftig entschiedene Frage vorgreiflich für die Beurteilung eines danach zur Entscheidung stehenden Rechtsverhältnisses ist (sog. Präjudiziabilität)³. Was (bereits) rechtskräftig entschieden ist, soll nicht erneut in Frage gestellt werden. Die rechtskräftig entschiedene Frage ist vielmehr ohne Sachprüfung der Entscheidung in dem weiteren Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren zugrunde zu legen⁴.

37 In diesem Sinne vorgreiflich sind z.B. **rechtskräftige Entscheidungen über Feststellungsbescheide** sein, mit denen Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179 ff. AO gesondert festgestellt worden sind, soweit diese Feststellungsbescheide für Folgebescheide wie andere Feststellungsbescheide, Steuermessbescheide, Steuerbescheide und Steueranmeldungen gem. § 182 AO bindend sind.

Entsprechendes gilt für **rechtskräftige Entscheidungen über Feststellungsbescheide, Steuermessbescheide oder andere VA**, die nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO für die Festsetzung einer Steuer als **Grundlagenbescheide** bindend sind.

d) Vorrang der materiellen Rechtskraft vor Korrekturvorschriften der AO und anderer Steuergesetze (§ 110 Abs. 2)

38 Nach § 110 Abs. 2 bleiben die Vorschriften der AO und anderer Steuergesetze über die Rücknahme, Widerruf, Aufhebung und Änderung von VA sowie über die Nachforderung von Steuern unberührt, soweit sich aus § 110 Abs. 1 Satz 1 nichts anderes ergibt.

Die Vorschrift regelt die **Befugnisse der Finanzverwaltung in Bezug auf einen VA, der Gegenstand einer gerichtlichen Entscheidung war**, insb., ob die Fi-

1 Vgl. BGH v. 9.2.1979 – V ZR 108/77, NJW 1979, 1408; BVerwG v. 27.1.1995 – 8 C 8/93, NJW 1996, 737, m.w.N.; BFH v. 8.1.1998 – VII B 102/97, BFH/NV 1998, 729; BGH v. 16.1.2008 – XI ZR 216/05, NJW 2008, 1227; v. 24.1.2008 – VII ZR 46/07, MDR 2008, 500; BFH v. 27.8.2014 – XI B 32/14, BFH/NV 2014, 1897 – Rz. 16, m.w.N.; v. 18.11.2014 – V B 54/14, BFH/NV 2015, 223 – Rz. 11; Rosenberg/Schwab/Gottwald¹⁷, § 151 III.1.a., S. 871; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 20.

2 So Ziemer/Birkholz³, Rz. 19f.; wohl auch BFH v. 19.2.1997 – IX S 3/97, BFH/NV 1997, 371.

3 Vgl. BFH v. 27.2.1997 – IV R 38/96, BFH/NV 1997, 388; BVerwG v. 31.3.2004 – 7 B 11/04, Buchholz 310 § 108 Abs. 1 VwGO Nr. 29; v. 24.10.2006 – 6 B 47/06, NVwZ 2007, 104; BGH v. 16.1.2008 – XI ZR 216/05, NJW 2008, 1227; BSG v. 25.4.2013 – B 8 SO 12/12 R, NVwZ-RR 2013, 884 – Rz. 11; v. Groll in Gräber⁷, Rz. 21 ff.; Clausing in Schoch/Schneider/Bier, § 121 VwGO Rz. 24; Rosenberg/Schwab/Gottwald¹⁷, § 151 III.2., S. 871; Nottebohm, S. 1 ff.

4 Vgl. BVerwG v. 30.8.1962 – I C 161/58, BVerwGE 14, 359; v. 29.8.1966 – VIII C 353/63, BVerwGE 25, 7; BGH v. 17.3.1995 – V ZR 178/93, NJW 1995, 1757; BVerwG v. 18.9.2001 – I C 4/01, BVerwGE 115, 111 = NVwZ 2002, 343; v. 31.1.2002 – 2 C 7/01, NVwZ 2002, 853; BFH v. 25.10.2012 – XI B 48/12, BFH/NV 2013, 230 – Rz. 11f.; Clausing in Schoch/Schneider/Bier, § 121 VwGO Rz. 24, m.w.N.; Rosenberg/Schwab/Gottwald¹⁷, § 151 III.2., S. 871, m.w.N.

finanzverwaltung einen solchen Bescheid zurücknehmen, widerrufen, aufheben oder ändern darf (s. auch Rz. 3).

Die Aussage des § 110 Abs. 2 versteht sich eigentlich von selbst¹. Die Vorschrift stellt den „**Vorrang der Rechtskraft**“ nach § 110 Abs. 1 gegenüber den Änderungs- 39
vorschriften der AO heraus²: Ein rechtskräftiges Urteil schließt die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung eines VA sowie die Nachforderung von Steuern insoweit aus, als dem die materielle Rechtskraft des Urteils entgegensteht³. Soweit über den Streitgegenstand (genauer: Entscheidungsgegenstand) entschieden worden ist, darf das Finanzamt deshalb nach einem rechtskräftigen Sachurteil nicht (mehr) korrigieren⁴. Das Finanzamt darf sich nicht nachträglich in Widerspruch setzen zu einer rechtlichen Beurteilung des Gerichts, die der Aufhebung, Änderung oder Bestätigung des ursprünglichen VA zugrunde lag, und zwar auch dann, wenn dieser unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) ergangen ist⁵.

Beispiel:

Für die **Änderungsmöglichkeit wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen** nach § 173 Abs. 1 AO ist darauf abzustellen, ob die Tatsachen oder Beweismittel dem Finanzamt nach Schluss der mündlichen Verhandlung bekannt geworden sind.

Tatsachen, die dem Finanzamt vor Schluss der mündlichen Verhandlung bekannt geworden sind, können nicht Gegenstand einer Änderung oder Aufhebung nach § 173 Abs. 1 AO sein. Das Finanzamt ist vielmehr gehalten, diese Tatsachen entweder in das Verfahren einzubringen oder durch einen Änderungsbescheid während des gerichtlichen Verfahrens zu berücksichtigen⁶.

Tatsachen, die dem Finanzamt nach Schluss der mündlichen Verhandlung bekannt geworden sind, können die Änderung eines Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 AO wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel rechtfertigen, aber nach § 110 Abs. 2 nur, soweit der Entscheidungsgegenstand nicht betroffen ist⁷.

Die Vorschriften der AO und anderer Steuergesetze über die Rücknahme, Widerruf, Aufhebung und Änderung von VA bleiben aber trotz der Regelung in § 110 Abs. 2 von der Rechtskraft unberührt, **wenn sich zwei rechtskräftige Urteile in unvereinbarer Weise gegenüberstehen**⁸.

Ebenso wenig hindert die Rechtskraft einer gerichtlichen Entscheidung gem. § 110 Abs. 2 die spätere Änderung eines von der Entscheidung umfassten Sachverhalts nach § 174 Abs. 4 AO, **wenn das Finanzamt** bei der Änderung der Bescheide für das Streitjahr nicht auf die Entscheidung des FG für dieses Jahr reagiert, sondern die **Konsequenzen** aus einer für die Klägerin günstigen Änderung der Bescheide **für ein anderes Jahr zieht**⁹.

1 Vgl. BT-Drucks. 10/3437, 137 (zu § 130 E-VwPO; s. dazu Rz. 2); J. Martens, DStR 1969, 652 (656); Fichtelmann, DStR 1975, 390 (391).

2 Vgl. BFH v. 26.11.1998 – IV R 66/97, BFH/NV 1999, 788; v. 12.1.2012 – IV R 3/11, BFH/NV 2012, 779 – Rz. 14; v. 18.11.2014 – V B 54/14, BFH/NV 2015, 223 – Rz. 17.

3 Vgl. BFH v. 19.12.2006 – VI R 63/02, BFH/NV 2007, 924; v. 17.9.2014 – IX B 13/14, BFH/NV 2015, 225 – Rz. 9.

4 Vgl. BFH v. 13.6.2012 – VI R 92/10, BStBl. II 2013, 139 = BFHE 237, 302 – Rz. 23.

5 Vgl. BFH v. 7.2.1990 – I R 145/87, BStBl. II 1990, 1032 = BFHE 161, 387.

6 Vgl. BFH v. 9.6.2005 – IX R 75/03, BFH/NV 2005, 1765.

7 Vgl. BFH v. 19.12.2006 – VI R 63/02, BFH/NV 2007, 924.

8 Vgl. BFH v. 18.3.2004 – V R 22/02, BStBl. II 2004, 763 = BFHE 205, 402.

9 Vgl. BFH v. 30.12.2008 – I S 31/08, BFH/NV 2009, 1092 – Rz. 19; v. 13.6.2012 – I B 137/11, BFH/NV 2012, 1574.

- 40 **Bis zum Eintritt der (formellen) Rechtskraft eines Urteils** (s. dazu Rz. 17) **darf das Finanzamt allerdings den angefochtenen Bescheid** nach den Grundsätzen über die Änderung nicht bestandskräftiger VA **ändern**¹.

e) Keine Bindung bei geänderter Sach- oder Rechtslage

- 41 Alle rechtskräftigen Urteile stehen unter einem Geltungsvorbehalt des Fortbestehens der zugrunde gelegten Sach- und Rechtslage. Die materielle Rechtskraft einer gerichtlichen Entscheidung bezieht sich stets **auf den Zeitpunkt, in dem sie ergeht**².

Entscheidungserhebliche Veränderungen in der Sach- und Rechtslage, die nach dem Zeitpunkt eingetreten sind, den das Gericht seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat (s. dazu § 100 Rz. 39 ff.; § 101 Rz. 25 ff.), werden von der materiellen Rechtskraft deshalb nicht betroffen³. Ändert sich die entscheidungserhebliche Sachlage nach Eintritt der Rechtskraft, ist eine neue Entscheidung der Finanzverwaltung in der Sache und ein Rechtsstreit hierüber weder unzulässig noch präjudiziert. Das gilt insb., wenn sich der vom Gericht festgestellte und der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt nachträglich als unrichtig herausstellt⁴.

- 42 Dies bringt auch § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 – als Sonderregelung zur allgemeinen Bindungswirkung rechtskräftiger Urteile – zum Ausdruck⁵. Danach ist die Finanzbehörde im Falle der Aufhebung eines VA durch das Gericht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der Aufhebung zugrunde liegt, an die tatsächliche soweit, als nicht neu bekannt werdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen (s. dazu § 100 Rz. 55 ff.).
- 43 Dem **entspricht die Rechtslage nach § 121 VwGO**, der eine § 110 Abs. 2 FGO oder eine § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 FGO vergleichbare Regelung nicht enthält: Die Rechtskraftbindung des § 121 VwGO verbietet zwar grds. jede erneute und erst recht jede abweichende Verwaltungs- und Gerichtsentscheidung. Diese Bindungswirkung endet aber bei einer nachträglichen Änderung der Sach- oder Rechtslage⁶.

f) Bedeutung der materiellen Rechtskraft für die Gewährung von Prozesskostenhilfe/Beiordnung eines Notanwalts

- 44 Die **Gewährung von PKH** ist nach § 142 FGO i.V.m. § 114 ZPO nur dann zulässig, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung hinreichende **Aussicht auf Erfolg** bietet. Daran fehlt es, wenn der in Rede stehende **Rechtsstreit** bereits **rechtskräftig entschieden** worden ist⁷.

1 Vgl. z.B. BFH v. 11.2.1991 – X R 149/90, BStBl. II 1991, 462 = BFHE 163, 307; v. 15.12.1999 – XI R 75/97, BFH/NV 2000, 1067 – Rz. 22; v. 13.3.2003 – VIII B 153/02, BFH/NV 2003, 1065 – Rz. 13.

2 Vgl. BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509.

3 Vgl. BFH v. 26.11.1998 – IV R 66/97, BFH/NV 1999, 788; BGH v. 2.3.2000 – IX ZR 285/99, NJW 2000, 2022; Ule⁹, S. 319.

4 Vgl. BT-Drucks. IV/1446, 56.

5 Vgl. Seer in Tipke/Kruse, Rz. 17; Stockhausen, FR 1967, 350 (352 f.).

6 Vgl. BVerwG v. 18.9.2001 – 1 C 7/01, BVerwGE 115, 118 = NVwZ 2002, 345, Ls. 1; v. 1.3.2012 – 10 C 8/11, juris – Rz. 10, m.w.N.; v. 15.1.2014 – 10 B 25/13, juris, Ls.

7 Vgl. BFH v. 12.9.2000 – I S 2/00, juris; v. 14.12.2001 – VI B 225/00, juris.