

1
12

Januar

Seiten 1–32 · PVSt 54545

+ Berater.Modul
Steuerliches
Verfahrensrecht

Der AO

Steuer- Berater

Strategien für
Steuerverfahren
Betriebsprüfung
Rechtsschutz nach AO/FGO
Steuerstrafrecht

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aktuelle Kurzinformationen

- Anpassung von § 370 AO durch BeitrRLUmsG

Rechtsprechung

- Anforderungen an eine Abtretungsanzeige
- Abweichende Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit
- Antragsbefugnis und Beschwer des Vergütungsgläubigers
- Anmeldung von Insolvenzforderungen durch das FA
- Steuerberechnung und Wirkung des Tabelleneintrags im Insolvenzverfahren
- Streitwert für Klagen

Beiträge für die Beratungspraxis

Erfolgreicher Steuer-Rechtsschutz

- Die Richterablehnung im verfassungsprozessualen Kontext *Bartone*

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

- Aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht *Tormöhlen*
- Einführung in das Unternehmensstrafrecht (Teil 3) *Heerspink*
- Der Ex-Lebensgefährte als Informant und ein unvorhergesehenes Ergebnis *Beyer*

www.aostb.de

ols Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Mit Sonderheft
zum **BERATER-
TAG 2011**

Bei der MwSt. geht's immer öfter um die Wurst.



Zum Mitnehmen oder hier essen? Das heißt 7 % oder 19 % MwSt. Für Imbissbude, Partyservice, Verpflegung im Krankenhaus, Schulspeisung, Catering, Dinnershow oder Essen auf Rädern ist das ein großer Unterschied.

Ein Beispiel, wie aus einem ganz alltäglichen Fall schnell ein existenzielles Problem für Ihren Mandanten werden kann, das Sie mit diesem Handbuch jedoch im Handumdrehen lösen.

Systematisch erläutern Ihnen die Autoren das komplizierte MwSt-Regelungssystem, das sie anhand lebensnaher Beispiele thematisch so aufbereiten, dass Sie in jedem Fall schnell und sicher das richtige Recht erkennen und zum bevorzugten Ergebnis kommen.

Birkenfeld, Das große Umsatzsteuer-Handbuch. Einfach mal zwei Wochen kostenlos und unverbindlich kommen lassen. www.otto-schmidt.de

Birkenfeld **Das große Umsatzsteuer-Handbuch** Von RIBFH a.D., RA Dr. Wolfram Birkenfeld, RAin Karin Bosche, RiBFH Dr. Gerhard Michel, StBin Ursula Slapio, ORR Christian Sterzinger, RiBFH Dr. Christoph Wäger. Loseblatt, zzt. 6.100 Seiten in 3 Ordnern. **Nur 169,- €** bei einem Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungslieferungen drei- bis viermal im Jahr. ISBN 978-3-504-24007-3. Ohne Abonnement 298,- €. ISBN 978-3-504-24012-7

In diesem Heft

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aktuelle Kurzinformationen

- ▶ Anpassung von § 370 AO durch Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz 3
- ▶ Weitere gesetzliche Änderungen 3
- ▶ BERATER-TAG 2011 3

Die Rechtsprechung,

die Sie kennen müssen!

- ▶ Anforderungen an eine Abtretungsanzeige
BFH v. 28.9.2011 – VII R 52/10 4
- ▶ Abweichende Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit
BFH v. 24.8.2011 – I R 87/10 5
- ▶ Antragsbefugnis und Beschwer des Vergütungsgläubigers
BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10 6
- ▶ Streitwert für Klage wegen dem Fünftelsteuersatz unterliegenden Gewinns – keine Änderung für AdV-Verfahren
BFH v. 17.11.2011 – IV S 15/10 8
- ▶ Einbringung eines Privatdarlehens in eine vermögensverwaltende GbR
BFH v. 18.10.2011 – IX R 15/11 10
- ▶ Erwerb von unverkörpernten Mitgliedschaftsrechten an einer AG
BFH v. 7.7.2011 – IX R 2/10 11
- ▶ Kfz-Steuer als Masseverbindlichkeit
BFH v. 8.9.2011 – II R 54/10 12
- ▶ Anmeldung von Insolvenzforderungen durch das FA
BFH v. 24.8.2011 – V R 53/09 13
- ▶ Steuerberechnung und Wirkung des Tabelleneintrags im Insolvenzverfahren
BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11 14
- ▶ Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR rechtmäßig
BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09 15

Die Literatur,

die Sie kennen müssen!

- ▶ Keine Angst vor dem FG! 15
- ▶ Zum Hilfsantrag im Steuerprozess 16

Beiträge für die Beratungspraxis

Erfolgreicher Steuer-Rechtsschutz

Dr. Roberto Bartone

- **Die Richterablehnung im verfassungsprozessualen Kontext** 18

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

Helmut Tormöhlen

- **Aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht** – BVerfG-, BFH-, FG-, BGH- und LG-Entscheidungen 23

Dr. Frank Heerspink, RA/FAStR/FAStR

- **Einführung in das Unternehmensstrafrecht (Teil 3)** – Die Sanktionierung der Unternehmensleitung wegen der Verletzung ihrer Aufsichtspflicht (§ 130 OWiG) 27

Dirk Beyer, RA

- **Der Ex-Lebensgefährte als Informant und ein unvorhergesehenes Ergebnis** – Ein Fall aus der Praxis 31

weiter bilden



Informieren, qualifizieren, profitieren – ihre notwendigen Fachseminare buchen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Juristen am liebsten nur bei einer ersten Adresse **www.otto-schmidt.de**

Beilagenhinweis:

Dieser Ausgabe liegt die Beilage „Pump/Fittkau, Die Vermeidung der Haftung ...“, Erich Schmidt Verlag, Berlin, bei. Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Vorschau auf die nächste Ausgabe

Beiträge zu folgenden Themen sind geplant

- (Drohende) Zahlungsunfähigkeit und Anfechtung – Beweiserleichterungen für das Finanzamt?
- Einzelermittlungen des Außenprüfers
- Ausgewählte Beispiele für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand
- Berichtigungen im Festsetzungsbescheid – im Ergänzungsbescheid (§ 179 Abs. 3) und Berichtigung nach § 183

Bearbeiter

Redaktion: Dr. Susanne **Heiden** (verantw. Redakteurin) · RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette **Stuhldreier**, Anschrift des Verlags, Tel. 0221/93738-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/ Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen: RA FASSt Dr. Gerald **Bauhaus** · RiFG Krimhild **Bauhaus** · RA Dirk **Beyer** · ORR Johannes W. **Buse** · Dipl.-Finw. Karl-Heinz **Günther** (Aktuelle Kurzinformationen) · VRiFG Ulrich **Krömker** · StB Dipl.-Finw. Friedhelm **Mihm**, Lehrbeauftragter · RA StB Dr. Michael **Nieland** · RA FASSt StB Dr. Dieter E. **Rabback**, Lehrbeauftragter · RA StB Dr. Ernst Erhard **Stöcker** · RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette **Stuhldreier** · StB Dipl.-Finw. Knut **Stuhldreier**

Aufsätze und Kurzbeiträge: RA Dr. Frank **Balmes** · RiFG Dr. Roberto **Bartone** · RiBFH Jürgen **Brandt** · RA FASSt Thomas **Carlé**, M.B.L.-HSG · Prof. Dr. Klaus-Dieter **Drüen** · Dr. Andreas **Eich** · RA FASSt Hans Dieter **Eich** · RAin FASSt Dr. Eva-Maria **Gersch** · RA FASSt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger **Gluth** · RA FASSt FAArb Prof. Dr. Frank **Hardtke**, Lehrbeauftragter · RA FASSt FAStraFR Dr. Frank **Heerspink** · RiFG Dipl.-Finw. Dr. Norbert **Lemaire** · RiFG Dr. Friedrich **Loschelder**, LL.M. · RA FASSt Alexandra **Mack** · RA Prof. Dr. Arnold **Müller** · RiFG Dr. Gregor **Nöcker** · RA StB Harald **Plewka** · RA FASSt Dipl.-Finw. Thomas **Rund** · RA StB Dr. Jürgen **Schimmele** · Vors. RiFG Wolfgang **Seibel** · RA FASSt Dr. Rainer **Spatscheck** · Vors. RiLG Helmut **Tormöhlen** · Dipl.-Finw. Prof. Dr. Christoph **Uhländer** · Alexander **von Wedelstädt** · RA FASSt Thomas **Wenzler**

Jetzt abonnieren!

DerAO
Steuer-
Berater

+ Berater.Modul
Steuerliches Verfahrensrecht

Sie wollen regelmäßig vom Know-how des AOStB profitieren? Dann bestellen Sie jetzt Ihr Probe-Abo und Sie erhalten die nächsten **3 Hefte und 3 Monate Testzugang zum Berater.Modul kostenlos!**

Weitere Infos und Bestellung unter Telefon 02 21 / 9 37 38-997 oder www.aostb.de

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aktuelle Kurzinformationen

► Anpassung von § 370 AO durch Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2952) hat der Gesetzgeber u.a. auch § 370 Abs. 6 AO geändert. Es handelt sich dabei um eine redaktionelle Anpassung an die EU-Regelungen über das allgemeine Verbrauchsteuersystem. Danach kommt § 370 AO auch dann zur Anwendung, wenn sich die Tat auf Ein- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen EU-, EWR- oder einem mit diesem assoziierten Staat verwaltet werden bzw. wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern bezieht.

Die Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 370 AO ist am Tag nach der Gesetzesverkündung, d.h. am 14.12.2011, in Kraft getreten.

► Weitere gesetzliche Änderungen

Am 28.12.2011 wurde das **Gesetz zur Optimierung der Geldwäscheprävention** vom 22.12.2011 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2011, 2959) veröffentlicht. Geändert wurde u.a. auch § 31b Satz 2 AO, wonach nunmehr für die Finanzbehörden eine unmittelbare Mitteilungspflicht an das Bundeskriminalamt – Zentralstelle für Verdachtsmeldungen – bei entsprechend festgestellten Tatsachen besteht. Die Neuregelung tritt am Tag nach der Gesetzesverkündung in Kraft.

Mit dem **Gesetz zur Änderung von Vorschriften über Verkündung und Bekanntmachungen sowie der Zivilprozessordnung und der Abgabenordnung** vom 22.12.2011 (BGBl. I 2011, 3044) wurden u.a. auch § 284 Abs. 3 und Abs. 7 Satz 1 AO dahingehend ergänzt, dass sich die eidesstattliche Versicherung (Abs. 3) sowie das Vermögensverzeichnis (Abs. 7) auf die in § 284 Abs. 1 und Abs. 2 AO (bislang nur Abs. 2) geforderten Angaben beziehen. Die Rechtsänderung tritt am 1.1.2013 in Kraft (Art. 6 Abs. 3).

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

► BERATER-TAG 2011

Am 29.11.2011 fand zum zweiten Mal der BERATER-TAG statt, unser Seminar zu den steuerlichen Beraterzeitschriften des Verlages Dr. Otto Schmidt. In diesem Jahr stand er unter dem Thema:

Fallstricke in der Steuerberatungspraxis

Versteckte Gefahrenquellen erkennen und vermeiden

Wo im Einzelnen welche steuer-, haftungs-, zivil- (und auch berufs-) rechtlichen Gefahren für den steuerlichen Berater lauern – das zeigten die beiden erfahrenen Referenten (beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner) dem überaus interessierten und aktiven Publikum in einer sehr dynamischen und lebhaften Veranstaltung.

Extrem beratungsorientiert und intensiv auf die Belange der Zuhörerschaft eingehend navigierten RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* und RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* flexibel durch die einzelnen – mitunter miteinander verzahnten – Sachgebiete. Bereits die eingangs von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* vorgestellten

- Probleme um die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters aus dem Mandatsvertrag (u.a. Schadenersatz, Verjährungsfragen),
- ergänzt um Risiken im Zusammenhang mit dem Erwerb von Steuerberatungspraxen und
- anschließend erläuterte Haftungsfragen im Zusammenhang mit Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!)

führten zu einer regen Diskussion des interessierten Publikums. Der Weg über spezielle Problemfelder bei „Krisenmandaten“, die den steuerlichen Berater oftmals auch in eine Zwickmühle zwischen Mandant und Dritten (wie Banken) bringen, führte sodann zu den von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* jeweils anhand von Praxisfällen angesprochenen Themenbereichen wie z.B.:

- Wie lässt sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen mit/ohne Versorgungsleistungen – unter Beachtung von Sperrfristen, Differenzen zwischen Gesetzestext und Auffassung der Finanzverwaltung – die Realisierung stiller Reserven vermeiden?
- Pflichtteilsansprüche zur Minderung der Steuerlast
- Welche GrEST-Befreiungen stellen sich bei verschiedenen Rechtsformen?

Sowohl die anregende Form der fachlich exzellenten Präsentation, die rege Beteiligung der Teilnehmer als auch die intensiven fachlichen Gespräche in den Seminarpausen lassen den BERATER-TAG 2012 mit Spannung erwarten!

Wir danken allen Teilnehmern für die Teilnahme und freuen uns, wenn Sie auch im nächsten Jahr wieder dabei sind! Genaue Veranstaltungsdaten werden rechtzeitig bekannt gegeben.

Redaktion

Die Rechtsprechung,

die Sie kennen müssen!

■ Anforderungen an eine Abtretungsanzeige

Eine Abtretung von Steuererstattungsansprüchen ist unwirksam, wenn in der Abtretungsanzeige keine stichwortartige Kennzeichnung des zugrunde liegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts enthalten ist. Dies gilt auch dann, wenn das Feld „Sicherungsabtretung“ angekreuzt wird.

BFH v. 28.9.2011 – VII R 52/10
AO § 46

Das Problem: Die Klägerin und Revisionsklägerin war Abtretungsempfängerin von Steuererstattungsansprüchen. In der Abtretungsanzeige auf dem amtlichen Vordruck hatte der Abtretende lediglich das Feld „Sicherungsabtretung“ angekreuzt, ohne weitere Angaben zum Grund der Abtretung zu machen. Das beklagte FA bestritt die Wirksamkeit der Abtretung und erließ einen Abrechnungsbescheid, der feststellte, dass der Klägerin kein Zahlungsanspruch gegen das FA zustand. Der gegen diesen Abrechnungsbescheid erhobene Einspruch war ebenso wie die Klage beim FG erfolglos. Daraufhin legte die Klägerin Revision ein.

Die Lösung des Gerichts: Das Gericht hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Der BFH verwies auf die von ihm seit 2001 vertretene Ansicht, dass zur Bezeichnung des Abtretungsgrundes gem. § 46 Abs. 3 AO eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des zugrunde liegenden Lebenssachverhalts erforderlich sei (vgl. BFH v. 13.11.2001 – VII R 107/00, BStBl. II 2002, 402). Dies gelte auch im Sonderfall einer Sicherungsabtretung, obwohl der amtliche Vordruck den unzutreffenden Eindruck erweckt, dass das Ankreuzen des entsprechenden Feldes genüge. Das Gericht fordert die Finanzverwaltung auf, den Vordruck eindeutig zu gestalten.

Konsequenzen für die Praxis: Kennzeichnung: Bei der Verwendung des amtlichen Vordrucks zur Abtretung ist die BFH-Rspr. zur richtigen Anwendung dieses Vordrucks zu berücksichtigen: Der Lebenssachverhalt, welcher der Abtretung zugrunde liegt, ist „zumindest stichwortartig“ (so der BFH) anzugeben. In der Praxis werden die Beteiligten einer Abtretung manchmal unsicher sein, welche Formulierung Rechtssicherheit schafft. Insofern gibt der BFH den Hinweis, dass die Formulierung den Zweck der Abtretungsanzeige erfüllen muss. Der Zweck liegt darin, dem FA die Möglichkeit der schnellen und einfachen Prüfung zu eröffnen, ob eine Sicherungsabtretung von Ansprüchen vorliegt, zu deren geschäftsmäßigem Erwerb oder Einziehung nach § 46 Abs. 4 Satz 3 AO nur Unternehmen befugt sind, denen das Betreiben von Bankgeschäften erlaubt ist (BFH v. 13.10.1994 – VII R 3/94, BFH/NV 1995, 473). Das bloße Ankreuzen des Feldes „Sicherungsabtretung“ genügt somit nicht.

Voraussetzung für Wirksamkeit: Die formgerechte Abtretungsanzeige gem. § 46 Abs. 3 Satz 1 AO ist eine ma-

terielle Wirksamkeitsvoraussetzung und Tatbestandsmerkmal der Abtretung (BFH v. 5.10.2004 – VII R 37/03, BStBl. II 2005, 238). Entspricht die Anzeige nicht der gesetzlichen Form, ist diese Abtretung gem. § 46 Abs. 2 AO unwirksam. Die Abtretung wird erst wirksam, wenn sie dem FA unterschrieben (vom Abtretenden und Abtretungsempfänger) vorliegt.

Verstoß gegen Treu und Glauben? Das FA muss die Wirksamkeit einer Abtretungsanzeige nicht bereits bei Posteingang abschließend beurteilen und die Beteiligten auf Formmängel hinweisen. Dies bedeutet, dass die spätere Berufung des FA auf einen Formmangel allenfalls im Ausnahmefall einen Verstoß gegen Treu und Glauben bedeuten kann (BFH v. 5.10.2004 – VII R 37/03, BStBl. II 2005, 238). Der BFH nimmt im vorliegenden Fall keinen derartigen Verstoß an. Das Vertrauen des Abtretungsempfängers in das irreführende amtliche Formular sei nicht schutzwürdig, weil die o.g. Rspr. aus 2001 zu den Anforderungen an die Kennzeichnung im Jahr der Abtretung (2006) bereits seit fünf Jahren bekannt gewesen war. Diese Sichtweise ist m.E. zweifelhaft, da sich die Rspr. aus dem Jahr 2001 nicht ausdrücklich mit dem Sonderfall der Sicherungsabtretung befasste. Die besondere Gestaltung des amtlichen Vordrucks verleitet im Fall der Sicherungsabtretung zu der irrigen Vorstellung, dass das Ankreuzen des besonderen Feldes genüge. Weil der Finanzverwaltung im Jahr 2006 seit 2001 die Rspr. des BFH schon fünf Jahre bekannt war, hatte sie hinreichend Gelegenheit, den Vordruck auf mögliche irreführende Gestaltungen zu überprüfen. Der BFH bagatellisiert die unzureichende Gestaltung bzw. das Unterlassen der Finanzverwaltung als der verantwortlichen Gestalterin.

Vordruck verdrängt nicht das Gesetz: Der BFH verweist ferner darauf, dass die unzutreffende Umsetzung des Gestaltungsauftrags nicht dazu führen kann, dass sich die Wirksamkeit einer Abtretung nach der Gestaltung des Vordrucks richtet. Wörtlich stellt der BFH fest, dass die Finanzverwaltung „nicht ermächtigt ist, durch die Gestaltung dieses Vordrucks die nach dem Gesetz [...] zu stellenden Anforderungen zu modifizieren“. Diese Sichtweise ist m.E. im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben unzutreffend. Hilfreich kann die Argumentation des BFH für Fälle sein, in denen die Finanzverwaltung Angaben in Steuerformularen verlangt, wobei die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für das Verlangen dieser Angaben nicht ersichtlich ist. Ein Beispiel ist die Diskussion über eine ausreichende Rechtsgrundlage für die Anlage EÜR. Aber auch in sonstigen Erklärungsvordrucken befinden sich Fragen an den Steuerpflichtigen, deren verfahrensrechtliche (steuerliche) Relevanz fraglich ist. Soweit eine Ermächtigungsgrundlage für das Gebot, bestimmte Angaben in Formularen zu machen, nicht ersichtlich ist, kann der Berater auf das hier besprochene Urteil verweisen: Die Finanzverwaltung darf Formulare nur in dem Umfang gestalten, wie die Angaben steuerrechtlich erforderlich sind und eine Rechtsgrundlage hierzu besteht. Sollte die Finanzverwaltung von den gesetzlichen Grundlagen und Anforderungen abweichen (wie im Fall der Abtretungsanzeige), so ist der amtliche Vordruck nicht maßgebend.

Beraterhinweis: Der Abtretungsempfänger trägt das Risiko der Formwirksamkeit der Abtretungsanzeige i.S.d. § 46 Abs. 3 AO. Er sollte zivilrechtlich mit dem Abtretenden vereinbaren, mit welcher Formulierung der Abtretende dem FA die Abtretung anzeigt. Hierzu bietet es sich an, einen Entwurf der Abtretungsanzeige zum Bestandteil der zivilrechtlichen Vereinbarung zu machen. ◀

RA Dirk Beyer, Bergisch Gladbach

Abweichende Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit

Eine abweichende Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit kann auch in Betracht kommen, wenn der Steuerpflichtige durch eine objektiv unzutreffende Auskunft einer nicht steuerverwaltenden Behörde davon abgehalten wird, von einer gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit der Steuerfreiheit Gebrauch zu machen.

BFH v. 24.8.2011 – I R 87/10

AO § 163, § 227; DBA-USA 1989 Art. 19 Abs. 1

Buchst. a.

Das Problem: Die Klägerin ist gebürtige Deutsche und seit 1981 bei einem US-amerikanischen Konsulat in Deutschland beschäftigt. Nach der Eheschließung mit einem Italiener erwarb sie 1991 die italienische Staatsbürgerschaft. Danach erhielt sie von der Verwaltungsbehörde ihrer Gemeinde wiederholt die Auskunft, dass sie mit dem Erwerb der italienischen automatisch die deutsche Staatsangehörigkeit verloren habe. Diese Auffassung wurde vom Bayerischen Innenministerium noch im Januar 2000 vertreten. Nachdem die Klägerin im Mai 2001 erfahren hatte, dass diese Rechtsauffassung, unzutreffend ist, gab sie eine Verzichtserklärung ab und verlor die deutsche Staatsbürgerschaft am 13.11.2001.

In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 1998 und 1999 gab die Klägerin – wie in den Vorjahren – an, dass der vom amerikanischen Konsulat gezahlte Arbeitslohn von der Einkommensteuer unter Progressionsvorbehalt freigestellt sei und begründete dies mit dem sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 19 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA 1989 a.F. Das FA folgte für die Veranlagungszeiträume bis 1997 dieser Ansicht. Für die Streitjahre behandelte es erstmals den Arbeitslohn als steuerpflichtige Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, weil die Klägerin doch noch deutsche Staatsangehörige sei. Die gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 erhobenen Klageverfahren ruhen derzeit.

Die Kläger haben beim FA die abweichende Festsetzung der Einkommensteuer für 1998 und 1999 aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO mit dem Ziel beantragt, dass die Steuer so festgesetzt wird, als ob der Arbeitslohn steuerfrei unter Progressionsvorbehalt sei. Sie berufen sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Mehrere Behörden hätten die Auskunft erteilt, dass der Verlust der deutschen Staatsbürgerschaft der Klägerin bereits mit dem Erwerb der italienischen eingetreten sei. Das FA hat die An-

träge abgelehnt. Die deswegen erhobene Klage hat das FG abgewiesen.

Die Entscheidung des Gerichts: Auf die begründete Revision hat der BFH das FG-Urteil (FG München v. 4.3.2010 – 5 K 3273/08, DStRE 2011, 1290) und die angefochtenen Bescheide aufgehoben und das FA verpflichtet, unter Beachtung seiner Rechtsauffassung erneut über die Anträge auf abweichende Steuerfestsetzungen zu entscheiden.

Art. 19 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA 1989 a.F. sieht unabhängig von einer Besteuerung im Ausland die Steuerfreiheit der dort geregelten Tätigkeitsvergütungen vor, wenn sie an andere als deutsche Staatsangehörige gezahlt werden. Zu Recht haben deshalb FA und FG angenommen, dass eine Steuerfreiheit des Arbeitslohnes in Deutschland nach dem sog. Kassenstaatsprinzip nicht gegeben war, weil die Klägerin in den Streitjahren noch deutsche Staatsangehörige war. Dadurch, dass sie im Jahr 1991 die italienische Staatsangehörigkeit durch Antrag erworben hat, hat sie nach der damaligen Rechtslage nicht „automatisch“ die deutsche Staatsangehörigkeit verloren (BVerwG v. 29.9.1998 – 1 C 20/96, BVerwGE 107, 223); dies war erst am 13.11.2001 mit dem Verzicht der Fall. Die Klägerin ist so durch ein Fehlverhalten deutscher Behörden davon abgehalten worden, von dieser gesetzlich vorgesehenen Steuerfreiheit (durch den früheren Verzicht auf die deutsche Staatsangehörigkeit) Gebrauch machen zu können.

Die Ablehnung der Anträge auf abweichende Steuerfestsetzungen gem. § 163 Satz 1 AO durch das FA ist ermessensfehlerhaft. Das FA hat zu Unrecht angenommen, die von den Klägern behaupteten unzutreffenden behördlichen Auskünfte über den vermeintlich „automatischen“ Verlust der deutschen Staatsangehörigkeit könnten grundsätzlich nicht i.S.d. § 163 AO zu einer sachlichen Unbilligkeit der Steuerfestsetzung für die Streitjahre führen. Damit liegt eine sog. Ermessensunterschreitung vor (BFH v. 11.3.2004 – VII R 52/02, BFHE 205, 14 = BStBl. II 2004, 579; *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 5 AO Rz. 40 [Sept. 2009]). Auch ein für die Besteuerung ursächliches Fehlverhalten einer öffentlichen Stelle kann unabhängig davon, ob es sich um eine mit der Verwaltung von Steuern befasste oder um eine anderweitig tätige Behörde handelt, schutzwürdiges Vertrauen eines Steuerpflichtigen verletzen. Bereits früher hat der BFH zu § 131 Abs. 1 Satz 1 RAO ein schützenswertes Vertrauen auf die Richtigkeit einer behördlichen Auskunft anerkannt, wenn die Auskunft von einer nicht steuerverwaltenden Stelle erteilt wurde (BFH v. 23.2.1966 – II 60/63, BFHE 85, 521 = BStBl. III 1966, 438). Das gilt nun auch für die Nachfolgeregelungen in § 163 und § 227 AO (*Loose* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 227 AO Rz. 70 [Okt. 2011]).

FA und FG haben keine näheren Feststellungen dazu getroffen, ob, wann und auf welche Weise die Klägerin die falschen Auskünfte erhalten hat. Im FG-Urteil werden die Ausführungen der Kläger dazu lediglich im Rahmen des streitigen Beteiligtenvorbringens wiedergegeben. Für die Beurteilung des Ausmaßes und der Intensität etwaiger behördlicher Falschauskünfte und der damit korrespondierenden Anforderungen an die Sorgfaltsobliegenheiten der

Klägerin sind nähere Feststellungen hierzu unerlässlich und müssen vom FA nachgeholt werden.

Konsequenzen für die Praxis: Eine Billigkeitsmaßnahme (§§ 163 oder 227 AO) aus Gründen des Vertrauensschutzes – wegen unrichtiger Auskunft des FA – kommt äußerst selten in Betracht. Häufig wird eine Billigkeitsmaßnahme mit der Begründung abgelehnt, dass der Kläger eine eindeutige Vertrauenssituation selbst durch die Erteilung einer verbindlichen Zusage oder Auskunft des FA herbeiführen kann (BFH v. 7.10.2010 – V R 17/09, BFH/NV 2011, 865; v. 5.11.2009 – IV R 13/07, BFH/NV 2010, 652). Ebenso kann der Steuerpflichtige auch von einer anderen Verwaltungsbehörde eine verbindliche Zusage (Zusicherung) auf Antrag erhalten (§ 38 VwVfG; Art. 38 BayVwVfG). An einer solchen Zusicherung dürfte es im Streitfall fehlen. Wenn aber das Bayerische Innenministerium noch im Januar 2000 die Auffassung vertreten hat, dass in Fällen, wie dem der Klägerin, die deutsche Staatsangehörigkeit verloren war, stellt sich die Frage, ob es die Klägerin für erforderlich halten musste, auch noch zusätzlich eine verbindliche Auskunft des FA oder eine Zusicherung der Kreisverwaltungsbehörde einzuholen oder bereits so darauf vertrauen durfte, dass ihr Arbeitslohn vom US-Konsulat steuerfrei unter Progressionsvorbehalt war. Bisher vertrat der I. Senat eher die gegenteilige Auffassung und formulierte: Ein schutzwürdiges Vertrauen kann nicht durch den Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften, insb. norminterpretierender Verwaltungsanweisungen, geschaffen werden (BFH v. 31.10.1990 – I R 3/86, BFHE 163, 478 = BStBl. II 1991, 610).

Vertrauensgrenze in behördliche Auskünfte: Interessant am besprochenen Urteil ist, dass m.E. nun unklar geworden ist, wo in Zukunft die Grenze des Vertrauens in behördliche Auskünfte verläuft. Das Urteil fordert nämlich hier neben der Beurteilung des Ausmaßes und der Intensität etwaiger behördlicher Falschauskünfte auch die Bestimmung der damit korrespondierenden Anforderungen an die Sorgfaltsobliegenheiten der Klägerin. Zu erwarten wäre deshalb, dass in Zukunft auch einfache Auskünfte von FA und anderen Verwaltungsbehörden zu schutzwürdigem Vertrauen des Steuerpflichtigen berechtigen (anders auch FG Hess. v. 18.10.1999 – 6 K 2063/97, EFG 2000, 50).

Beraterhinweis: Die zutreffende Klageart gegen einen, den begehrten Erlass (die begehrte abweichende Steuerfestsetzung), ablehnenden VA ist die Verpflichtungsklage (BFH v. 26.5.2000 – XI E 1/00, BFH/NV 2001, 43). Aber nur ausnahmsweise spricht das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass des begehrten VA aus (§ 101 Satz 1 FGO); nämlich bei der Ermessensreduzierung auf Null (BFH v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916). Das Gericht darf nie den begehrten Ermessensverwaltungsakt selbst aussprechen (BFH v. 11.7.1996 – V R 18/95, BStBl. II 1997, 259). Die Formulierung im besprochenen Urteil: „Entgegen dem Hauptbegehren der Kläger kann der Senat auch nicht wegen einer Ermessensreduzierung auf Null im umgekehrten Sinne den Erlassanträgen stattgeben.“ ist deshalb missverständlich formuliert.

Der Klageantrag muss darauf gerichtet sein, dass das Gericht den ablehnenden VA aufhebt und das FA verpflichtet wird, den begehrten Erlass (die abweichende Steuerfestsetzung) auszusprechen (§ 101 Satz 1 FGO), oder aber den Antrag des Klägers unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden (§ 101 Satz 2 FGO). Liegt keine Ermessensreduzierung auf Null vor (wie im besprochenen Urteil mangels Spruchreife), führt der Klageantrag, das FA zum Erlass des VA zu verpflichten, zu einer teilweisen Klageabweisung. Dies kann eine entsprechende nachteiligen Kostenfolge (§ 136 Abs. 1 Satz 1 FGO), nämlich eine teilweise (regelmäßig hälftige) Kostentragung (BFH v. 24.9.1976 – I R 41/75, BStBl. II 1977, 127), nach sich ziehen. Eine umfassendere Pflicht des FG zur Sachverhaltsaufklärung und Herbeiführung der Spruchreife besteht nicht (BFH v. 25.8.2010 – X B 149/09, BFH/NV 2011, 266). Ist die fehlende Spruchreife auf unterbliebene Sachverhaltsermittlungen des FA zurückzuführen, sind dieser die ganzen Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 136 Abs. 1 Satz 3 FGO; BFH v. 16.9.1992 – X R 169/90, BFH/NV 1993, 510; v. 2.6.2005 – III R 66/04, BStBl. II 2006, 184).<

VRiFG Dr. Christof Lindwurm, München

▲ Antragsbefugnis und Beschwer des Vergütungsgläubigers

Ein beschränkt Steuerpflichtiger Vergütungsgläubiger kann grundsätzlich einen Haftungsbescheid, dessen unmittelbarer Adressat der inländische Vergütungsschuldner ist, aus eigenem Recht mit Einspruch und Klage anfechten. Sowohl der Vergütungsschuldner als auch der Vergütungsgläubiger kann eine Aussetzung der Vollziehung des Haftungsbescheides beantragen.

BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10

AO § 90, § 162 Abs. 1, § 191, § 350, § 361 Abs. 2; EStG 2002 § 50a Abs. 5 Satz 5; FGO § 40 Abs. 2, § 69 Abs. 2 und 3, § 76 Abs. 1

Das Problem: Zwischen den Beteiligten ist im Rahmen eines Verfahrens betreffend die Aussetzung der Vollziehung (AdV) streitig, ob und in welcher Höhe die ASTin zu 1. für den Abzug von Einkommensteuer auf an den Ast zu 2. gezahlte Vergütungen nach der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung des § 50a EStG 2002 haftet.

Die ASTin hatte mit dem in der Schweiz wohnenden Ast Werbeverträge abgeschlossen, die Gegenstand von Außenprüfungen waren. Darin verpflichtete sich der Ast zu bestimmten Dienstleistungen und zur Einräumung eigener Rechte. Für seine vertraglichen Leistungen vereinbarte der Ast mit der ASTin ein jährliches Pauschalhonorar („Leistungsphase I“), das sich nach Beendigung seiner aktiven Karriere reduzierte („Leistungsphase II“). Die Höhe des Quellensteuerabzugs sollte im Einklang mit der damals aktuellen Rechtsprechung vorgenommen werden, jedoch mit dem FA abgeklärt werden.

Zu Beginn des Jahres 2005 wandten sich die Prozessbevollmächtigten der Antragsteller an das FA (Antragsgeg-

ner), um den Steuerabzug nach Maßgabe eines für vergangene Zeiträume festgelegten Schlüssels zur steuerrechtlichen Aufteilung der einzelnen Teilleistungen vorzunehmen. Mit einer entsprechenden Steueranmeldung für das I. Quartal 2005 wurde ein Vergütungsanteil von 29 % dem Steuerabzug unterworfen. Dagegen legte die AStin Einspruch ein mit dem Begehren, nur 15 % der Vergütung als abzugssteuerpflichtig anzusehen. Am 11.12.2009 erließ das FA den angefochtenen Haftungsbescheid wegen Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag. Über den dagegen eingelegten Einspruch ist bislang noch nicht entschieden worden. Nachdem das FA eine AdV abgelehnt hatte, setzte das FG die Vollziehung des Haftungsbescheides nur hinsichtlich eines Teilbetrags aus (FG Hess. v. 27.8.2010 – 4 V 304/10).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH beurteilte die Beschwerde der Antragsteller als begründet, hob die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das FG zurück. Es bedürfe weiterer Sachaufklärung, in welchem Umfang die an den ASt ausgezahlte Vergütung nach dem Werbevertrag im Inland steuerpflichtig sei und das FA die AStin über die von ihr angemeldeten Steuern hinaus in Haftung habe nehmen dürfen.

Anfechtungsbefugnis des Vergütungsgläubigers: Der beschränkt steuerpflichtiger Vergütungsgläubiger kann prinzipiell einen Haftungsbescheid, dessen unmittelbarer Adressat der inländische Vergütungsschuldner ist, aus eigenem Recht mit Einspruch und Klage anfechten (BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95).

Antrags- und Beschwerdebefugnis: Die Antragsteller sind gleichermaßen beschwerde- und antragsberechtigt. Dies gilt nicht nur für die AStin, gegen die sich der Haftungsbescheid als Vergütungsschuldnerin richtet. Sowohl der Vergütungsschuldner als auch der Vergütungsgläubiger kann AdV beantragen, weil § 361 Abs. 2 AO und § 69 Abs. 2 FGO nicht erkennen lassen, dass die Befugnis zum Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz enger begrenzt sein soll als die in § 350 AO und in § 40 Abs. 2 FGO geregelte Rechtsbehelfsbefugnis (BFH v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314). Daran hat der I. Senat des BFH festgehalten.

Ausnahmen von diesem Grundsatz: Die Antragsbefugnis des Vergütungsgläubigers im AdV-Verfahren und seine Beschwer im Hauptsacheverfahren sind regelmäßig einheitlich zu beantworten. Allerdings gilt dieser Grundsatz nicht ausnahmslos. Eine Einschränkung hat der BFH z.B. bei einer vom Vergütungsgläubiger beantragten AdV gegen eine Abzugsanordnung (§ 50a Abs. 7 EStG 1997) mit dem Ziel der Auszahlung des vom Vergütungsschuldner abgeführten Steuerbetrages an ihn vorgenommen (BFH v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314). Für den Fall einer Aufhebung der Vollziehung gilt die weitere Einschränkung, dass bei einem Vollzug der Vergütungsgläubiger dem Vergütungsschuldner den angeforderten Steuerbetrag zurückzahlen muss (BFH v. 1.12.1993 – I R 48/93, BFH/NV 1994, 549). Im Streitfall hat der BFH keinen Anlass zur Entscheidung gesehen, ob die letztgenannte Einschränkung in gleicher Weise auch für die AdV gilt oder für eine Einschränkung der Antragsbefugnis des Vergütungsgläubigers im Streitfall. Denn je-

denfalls hätten die Antragsteller das Bestehen eines solchen Rückforderungsanspruchs übereinstimmend vorgebracht und das FA habe diesen nicht bestritten.

Voraussetzungen für die AdV: Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen VA ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S.v. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechende Umstände gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (st. Rspr., BFH v. 8.4.2009 – I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (BFH v. 22.3.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1179 m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen.

Zurückverweisung durch den BFH im Beschwerdeverfahren: Im Beschwerdeverfahren über die Ablehnung eines Antrags auf AdV durch das FG hat der BFH als Tatsachengericht grundsätzlich selbst die Befugnis und Pflicht zur Tatsachenfeststellung. Er darf aber die Sache auch an das FG zurückzuverweisen (BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, BStBl. II 2011, 156 m.w.N.), wenn weder die Feststellungen des FG noch der bisherige Vortrag der Beteiligten oder der Akteninhalt für eine abschließende Entscheidung über die Gewährung oder Ablehnung einer AdV ausreichen und die Sache somit nicht spruchreif ist (§§ 132, 155 FGO i.V.m. § 572 Abs. 3 ZPO; ausführl. BFH v. 3.3.2009 – X B 197/08, BFH/NV 2009, 961). Im Streitfall waren umfangreiche Sachverhaltsfeststellungen nachzuholen. Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme der AStin als Vergütungsschuldnerin ist das Vorliegen von Einkünften i.S.d. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1–3 EStG 2002. In welchem Umfang dies im Streitfall gegeben war, konnte der BFH auch bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage nicht entscheiden. Zudem können die vom ASt zu erbringenden Dienstleistungen und die von ihm erfolgte Rechteeräumung zu unterschiedlichen Einkünften i.S.d. beschränkten Steuerpflicht führen, weshalb eine Aufteilung des gezahlten Pauschalhonorars notwendig werden könnte, sofern den Dienstleistungen gegenüber der Rechteverwertung ein eigenständiger Charakter zukommt und diese nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind.

Da die dem ASt gezahlten Vergütungen nur teilweise dem Steuerabzug unterliegen, sind die Vergütungen nach den Verhältnissen im Streitfall schätzweise aufzuteilen. Indes ließen sich weder dem FG-Beschluss, dem Vorbringen der Beteiligten, dem sonstigen Akteninhalt oder präsenten Beweismitteln Anhaltspunkte entnehmen, die selbst nach dem – summarischen – Prüfungsmaßstab im AdV-Verfahren eine nachvollziehbare Bewertung der Ver-

pflichtungen des Antragstellers und damit eine Aufteilung der Gesamtvergütung auf die gesondert zu beurteilenden Einkunftsquellen ermöglicht hätten.

Haftungsvoraussetzungen: Unterliegen Einkünfte des Vergütungsgläubigers im Inland dem Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige gem. § 50a Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG 2002, so ist der Vergütungsschuldner verpflichtet, den Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers vorzunehmen und die einbehaltene Steuer an das FA abzuführen (§ 50a Abs. 5 Satz 2 EStG 2002). Wird diese Verpflichtung nur teilweise erfüllt, haftet der Vergütungsschuldner unmittelbar für die einzubehaltende und abzuführende Steuer (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 2002, § 219 Satz 2 AO) und kann vom FA durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (vgl. § 191 AO i.V.m. § 73g Abs. 1 EStDV 2000, § 3 SolZG).

Beraterhinweis: Die Besprechungsentscheidung hält an der BFH-Rspr. bezüglich der Rechtsbehelfs- und Antragsbefugnis des nur beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers fest. Für den 2. Rechtsgang weist der BFH darauf hin, dass die Bewertung und Aufteilung unter Mitwirkung der Antragsteller (§ 90 AO, § 76 Abs. 1 FGO), aus deren Sphäre die für eine Aufteilung notwendigen Sachumstände herrühren, beispielsweise durch Offenlegung der dem Vertrag zugrunde liegenden unterschiedlichen Kalkulationen für die jeweilige Leistungsphase und die Heranziehung von Vergleichswerten, zu klären seien. Eine etwaige Verletzung der Mitwirkungspflicht kann trotz der bei Haftungsbescheiden bestehenden Feststellungslast des FA eine Entscheidung zum Nachteil der Antragsteller rechtfertigen (BFH v. 29.11.2006 – I R 103/05, BFH/NV 2007, 1067).

Der Haftungsinanspruchnahme steht ferner nicht entgegen, dass der Antragsteller mit seinen inländischen Einkünften bereits zur beschränkten Steuerpflicht veranlagt worden ist. Der Haftungsbescheid enthält ebenso wenig wie die vom Vergütungsschuldner abzugebende Steueranmeldung (§ 50a Abs. 4 EStG 2002) eine Steuerfestsetzung gegen den Vergütungsgläubiger. Vielmehr verwirklicht die Finanzbehörde (nur) die (eigene) Entrichtungsschuld des Vergütungsschuldners auf die Anmeldung und Abführung der Abzugsteuer gem. § 50a Abs. 4 EStG 2002. Es besteht insoweit keine wechselseitige Bindungswirkung. Deshalb ist, wenn ein Vergütungsschuldner einen gegen ihn gem. § 50a Abs. 5 EStG ergangenen Haftungsbescheid anfechtet, der Vergütungsgläubiger, auf den sich die Inanspruchnahme aus dem Haftungsbescheid bezieht, nicht zu dem FG-Verfahren notwendig beizuladen (BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95).

Im Streitfall hat der BFH ferner einen entschuldbaren Rechtsirrtum der ASt verneint. In der Rspr. ist anerkannt, dass eine Haftung des Vergütungsschuldners ermessensfehlerhaft ist, wenn er Steuern infolge eines entschuldbaren Rechtsirrtums nicht einbehalten hat (BFH v. 13.9.2000 – I R 61/99, BStBl. II 2001, 67). Dazu muss das FA den Vergütungsschuldner aufgrund einer Auskunft, einer Außenprüfung oder einer anderen Sachbehandlung in den Glauben versetzt haben, er brauche für einen bestimmten Tatbestand keine Steuer einzubehalten.

Schließlich steht der Haftungsinanspruchnahme auch das auf das Abzugsverfahren bei Zahlungen an einen in der Schweiz ansässigen Vergütungsgläubiger anwendbare Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten und der Schweiz vom 21.6.1999 nicht entgegen. Das Abkommen rechtfertigt nicht die Minderung des Haftungsbetrages um die anteiligen Steuern, die sich aus der Versagung des Abzugs von Betriebsausgaben ergeben. Der BFH erörtert insoweit umfassend Auslegung und Anwendung dieses Abkommens. ◀

RiBFH a.D. Dieter Steinhilber, München

Streitwert für Klage wegen dem Fünftelsteuersatz unterliegenden Gewinns – keine Änderung für AdV-Verfahren

1. Der Streitwert für ein Verfahren, in dem um die Qualifikation gesondert und einheitlich festgestellte außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gestritten wird, ist pauschal mit 10 % des streitigen Gewinns zu bemessen, wenn nicht Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die betroffenen Mitunternehmer zu einem Großteil die Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG beanspruchen können.

2. Unter den Senaten des BFH gibt es keine Mehrheit für eine Anhebung des Streitwerts von Verfahren wegen AdV. Der Streitwert solcher Verfahren wird auch künftig mit 10 % des Streitwerts in der Hauptsache bemessen.

BFH v. 17.11.2011 – IV S 15/10

EStG 2002 § 34 Abs. 1; FGO § 11 Abs. 3, § 69 Abs. 3; GKG § 52 Abs. 1 und 2, § 63 Abs. 2 Satz 2

Das Problem: Die AStin ist ein Leasing-Fonds in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, an der ca. ... Kommanditisten unmittelbar oder mittelbar über einen Treuhänder beteiligt waren. Den im Streitjahr 2003 entstandenen Gewinn aus der Veräußerung des verleasten Flugzeugs behandelte das FA (Antragsgegner) nach einer Außenprüfung abweichend von der bisherigen Gewinnfeststellung als nicht tarifbegünstigten laufenden Gewinn. Gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid hatte die AStin Einspruch erhoben und die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Bescheids beantragt. Nach Ablehnung des Antrags durch das FG blieb auch die Beschwerde ohne Erfolg (BFH v. 24.9.2010 – IV B 34/10, BFH/NV 2011, 241). Mit Schriftsatz vom 26.11.2010 begehrt die AStin eine gerichtliche Festsetzung des Streitwerts.

Die Lösung des Gerichts: Zulässigkeit des Antrags: Der Antrag auf Streitwertfestsetzung ist zulässig. Nach § 63 Abs. 2 Satz 2 GKG setzt in der Finanzgerichtsbarkeit das Prozessgericht den Wert des Streitgegenstandes durch Beschluss fest, wenn ein Beteiligter oder die Staatskasse die Festsetzung beantragt oder das Gericht sie für angemessen erachtet (BFH v. 5.5.2009 – I R 84/07, BFH/NV 2009, 1446). Dafür muss nach st. Rspr. des BFH ein be-

sonderes Rechtsschutzbedürfnis bestehen. Es fehlt i.d.R., wenn sich die Höhe des Streitwerts aus den Anträgen der Beteiligten und der bisherigen Rspr. BFH zur Bemessung des Streitwerts in gleichartigen Fällen eindeutig ermitteln lässt (BFH v. 23.5.2001 – IV S 1/01, BFH/NV 2001, 1431; v. 26.4.2001 – V S 24/00, BStBl. II 2001, 498).

Streitwert bei Veräußerungsgewinnen: Es ist zwar geklärt, dass der Streitwert im Falle eines Streits über die Höhe des festzustellenden Veräußerungsgewinns i.d.R. 15 % des streitigen Betrags beträgt und bei sehr hohen Veräußerungsgewinnen in angemessenem Umfang anzuheben ist (vgl. BFH v. 14.2.2007 – IV E 3/06, BFH/NV 2007, 1155 m.w.N.). Betrifft der Rechtsstreit nicht die Höhe, sondern die Qualifikation des Gewinns als Veräußerungsgewinn, ist der Streitwert unter Berücksichtigung des einkommensteuerlichen Vorteils aus der Tarifvergünstigung zu bemessen. Auf der Grundlage einer Tarifvergünstigung von 50 % des Regelsteuersatzes hat die Rspr. in der Vergangenheit einen pauschalen Streitwert von 20 % (BFH v. 7.12.1988 – IV E 2/88, BFH/NV 1990, 51) bzw. 10 % bis 25 % (FG Köln v. 9.2.2009 – 10 Ko 2120/08, 10 Ko 2598/08, 10 Ko 2120/08, 10 Ko 2598/08, EFG 2009, 978) für angemessen gehalten. Zur im Streitfall maßgeblichen Rechtslage, nach der die Tarifvergünstigung in erster Linie in Gestalt der sog. Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 EStG zu gewähren ist, hat der BFH noch nicht Stellung genommen.

Streitwert bei Anwendung der Fünftel-Regelung: Der Streitwert für ein Verfahren, in dem um die Qualifikation gesondert und einheitlich festgestellter Gewinne als der Fünftel-Regelung unterliegende außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gestritten wird, ist pauschal mit 10 % des streitigen Gewinns zu bemessen, wenn nicht Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die betroffenen Mitunternehmer zu einem Großteil die Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG beanspruchen können.

Bemessungsfaktoren: Die Höhe des Streitwerts ist gem. § 52 Abs. 1 GKG nach der sich aus dem Antrag des Klägers für ihn ergebenden Bedeutung der Sache nach Ermessen zu bestimmen. Die Zuordnung eines Gewinns zu den außerordentlichen Einkünften i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG bedeutet für den Steuerpflichtigen, dass dieser Gewinn mit dem Steuersatz des § 34 Abs. 1 EStG belastet wird, wenn nicht ein Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG gestellt werden kann und gestellt wird. Die sog. Fünftel-Regelung bewirkt eine Tarifglättung, die je nach individuellem progressivem Tarif zu einem meist deutlich hinter dem Steuervorteil des ehemals halben Regelsteuersatzes zurückbleibt und bei Erreichen des Spitzensteuersatzes bereits aufgrund der regelbesteuerten Einkünfte keinen Steuervorteil bedeutet. Dies rechtfertigt eine Reduzierung des pauschalen Streitwerts gegenüber dem bisher für nach dem halben Regelsteuersatz begünstigte Gewinne verwendeten Satz von bis zu 25 %. Danach ist ein Satz von 10 % angemessen. Dieser ist nur auf bis zu 20 % anzuheben, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass ein Großteil der Feststellungsbeteiligten in den Genuss der antragsgelinkten Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG kommen werden.

Streitwert im AdV-Verfahren: Der Streitwert in einem Verfahren wegen AdV ist unter Fortsetzung der bisherigen BFH-Rspr. grundsätzlich mit 10 % des im Hauptsacheverfahren anzusetzenden Streitwerts zu bemessen (vgl. BFH v. 4.5.2011 – VII S 60/10, BFH/NV 2011, 1721 betr. AdV eines Haftungsbescheides; v. 14.12.2007 – IX E 17/07, BStBl. II 2008, 199; v. 26.4.2001 – V S 24/00, BStBl. II 2001, 498).

Festhalten mangels Zustimmung anderer Senate des BFH: Der IV. Senat des BFH hält zwar die von einigen FG für eine Erhöhung auf 25 % des Hauptsachestreitwerts genannten Gründe für überzeugend und geht davon aus, dass eine vom BFH vorgenommene Anhebung des Streitwerts auch zu einer Vereinheitlichung der Rspr. der FG beitragen würde. Mehrheitlich haben sich die anderen Senate des BFH bei einer informellen Anfrage jedoch dagegen ausgesprochen.

Keine Entscheidung durch den Großen Senat des BFH möglich: Da die Höhe des Streitwerts gem. § 52 Abs. 1 GKG „nach Ermessen“ zu bestimmen ist, würde mit der beabsichtigten Anhebung des Streitwerts nicht i.S.d. § 11 Abs. 3 FGO von der Rspr. anderer Senate abgewichen werden. Eine Abweichung in einer Rechtsfrage kommt insoweit nicht in Betracht, als das Gericht im Rahmen des ihm durch die Vorschrift eingeräumten Spielraums auf der Grundlage zur Ermessensentscheidung tauglicher Gesichtspunkte entscheidet (BFH v. 10.11.1971 – I B 14/70, BStBl. II 1972, 222; *Sunder-Plassmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 11 FGO Rz. 58 [Juni 2007]). Deshalb muss der Senat in eigener Verantwortung über die Bemessung des Streitwerts entscheiden. Um die Einheitlichkeit der Rspr. des BFH zu wahren, hält er es angesichts der fehlenden Mehrheit für eine Rechtsprechungsänderung im BFH für geboten, an den bisherigen Grundsätzen festzuhalten.

Konsequenzen für die Praxis: Die finanzgerichtliche Rspr. (vgl. z.B. FG Hamburg v. 31.10.2007 – IV 169/05, EFG 2008, 488, mit abl. Anm. v. *Hollatz*; FG Düsseldorf v. 14.11.2011 – 11 V 1531/11 A, juris) ist trotz der wiederholt vom BFH (BFH v. 26.4.2001 – V S 24/00, BStBl. II 2001, 498; v. 14.12.2007 – IX E 17/07, BStBl. II 2008, 199; v. 4.5.2011 – VII S 60/10, BFH/NV 2011, 1721) bestätigten Rechtsauffassung, wonach der Streitwert im Verfahren wegen AdV grundsätzlich 10 % des beantragten Aussetzungsbetrages beträgt, uneinheitlich und geht unter teilweiser Zustimmung des Schrifttums (z.B. *Brandis* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 135 FGO Rz. 165 m.w.N. [Mai 2010]) zunehmend von einem Streitwert von 25 % aus. Nach dem der IV. Senat des BFH überdies in der Besprechungsentscheidung ausdrücklich bemerkt, er halte die von einigen FG für eine Erhöhung genannten Gründe für überzeugend, ist zu erwarten, dass die FG dieser Linie zunehmend folgen werden.

Der IV. Senat des BFH hat indes lediglich die Möglichkeit einer Divergenzanrufung des Großen Senats des BFH nach § 11 Abs. 2 FGO geprüft und verneint, hingegen die Möglichkeit einer Anrufung nach § 11 Abs. 4 FGO zur Sicherung einer einheitlichen Rspr. nicht näher untersucht. Insb. handelt es sich bei der Streitwertbemes-

sung faktisch nicht mehr um eine im Einzelfall gem. § 52 Abs. 1 GKG zu treffende Ermessensentscheidung. Vielmehr stellt der Ansatz von 10 % eine generelle, ohne eine im Einzelfall noch auf Ermessensentscheidungen beruhende Vorgabe dar. Streitwertfestsetzungen durch die FG können in keinem Fall mehr einer Klärung im Rechtsmittelverfahren durch den BFH zugeführt werden. Im Hinblick auf diese Verfahrenslage müsste eine Anrufung des Großen Senats des BFH wegen Grundsätzlichkeit der Rechtsfrage erwogen werden.

Beraterhinweis: Auch ein Prozessbevollmächtigter kann einen Antrag auf Streitwertfestsetzung im eigenen Namen stellen (BFH v. 26.4.2001 – V S 24/00, BStBl. II 2001, 498). Anderenfalls erfolgt eine Festsetzung durch den Kostenbeamten im Rahmen des sog. Kostenansatzes (§ 19 GKG) oder – wenn eine Festsetzung durch den Kostenbeamten noch nicht erfolgt ist – durch den Urkundsbeamten der Geschäftsstelle im Rahmen der sog. Kostenfestsetzung betreffend die zu erstattenden Aufwendungen (§ 149 Abs. 1 FGO). Durch Erinnerung gegen den Kostenansatz (§ 66 GKG) oder die Kostenfestsetzung (§ 149 Abs. 2 FGO) kann die Streitwertfestsetzung zur Überprüfung durch das Gericht gestellt werden. Weder eine ordentliche Beschwerde (§ 128 Abs. 4 FGO; § 66 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 68 Abs. 1 Satz 5, Abs. 2 Satz 6 GKG (BFH v. 8.12.2010 – IX E 6/10, BFH/NV 2011, 1365) noch eine – generell unstatthafte – außerordentliche Beschwerde (BFH v. 7.10.2010 – IX B 132/10, BFH/NV 2011,61) ist dagegen zulässig.◀

RiBFH a.D. Dieter Steinhilff, München

Einbringung eines Privatdarlehens in eine vermögensverwaltende GbR

Bei der Einbringung eines Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften führt die Übernahme einer Verbindlichkeit, die die Personengesellschaft als Gegenleistung von dem einbringenden Gesellschafter übernimmt zu Anschaffungskosten und zwar auch dann, wenn die Verbindlichkeit ursprünglich aufgenommen wurde, um ein privat genutztes Gebäude damit zu finanzieren.

BFH v. 18.10.2011 – IX R 15/11
AO § 39 Abs. 2 Nr. 2, § 42

Das Problem: Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die von Eheleuten gegründet wurde, wobei der Ehemann (M) zu 10 % und die Ehefrau (F) zu 90 % beteiligt sind. M brachte bei der Gründung sein vermietetes Mehrfamilienhaus in die GbR ein. Im Gegenzug übernahm die GbR u.a. die Zins- und Tilgungsverpflichtungen aus Darlehen, die M ursprünglich zur Finanzierung des selbstgenutzten Einfamilienhauses aufgenommen hatte. Im Rahmen ihrer Steuererklärung für die Streitjahre ging die GbR für die Gesellschafterin F von einem teilentgeltlichen Erwerb aus, errechnete auf dieser Basis die Absetzung für Abnutzung (AfA) und erklärte entsprechend die

Schuldzinsen aus den übernommenen Darlehen. Das beklagte FA sah in der Übernahme der Darlehen, die ursprünglich für das selbstgenutzte Einfamilienhaus aufgenommen worden waren, keinen Anschaffungsvorgang und kürzte entsprechend die AfA sowie die als Werbungskosten geltend gemachten Schuldzinsen. Die Klage blieb erfolglos. Das FG nahm einen Gestaltungsmissbrauch an, wegen Verlagerung privat veranlasster Aufwendungen in den steuerlichen Bereich.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat der hiergegen gerichteten Revision stattgegeben. Bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine GbR würden diese den Beteiligten anteilig zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Dies gelte gleichermaßen für das Grundstück wie für die Verbindlichkeiten. Die Klägerin übernehme im Zuge der Übernahme der Gesellschaftsrechte für die Übertragung des Grundstücks als Gegenleistung Verbindlichkeiten, aus denen bis dahin allein M verpflichtet gewesen sei. Da auch insoweit die Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu beurteilen sei, seien sowohl das Grundstück, als auch diese Verbindlichkeiten zu 90 % F zuzuordnen und für sie Anschaffungskosten. Da der Grund für die Schuldübernahme im steuerrechtlich bedeutsamen Bereich der Einkünfteerzielung (Vermietung) liege, sei diese Gestaltung nicht rechtsmissbräuchlich. Es gehe nicht um eine Verlagerung von privat veranlassten Aufwendungen, sondern um eine Überlagerung des zunächst aus privaten Gründen aufgenommenen und verwendeten Darlehens durch einen neuen, nunmehr steuerrechtlich beachtlichen Veranlassungszusammenhang.

Konsequenzen für die Praxis: Kein Gestaltungsmissbrauch: Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass in der Einbringung der Darlehen in die GbR auch kein Gestaltungsmissbrauch zu sehen sei. M habe es freigestanden, ob, wann und an wen er sein Grundstück veräußert. Als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks habe die GbR Verbindlichkeiten des M übernommen. Hierin liege der wirtschaftlich beachtliche Grund. Auch der Umstand des teilentgeltlichen Erwerbs führe nicht dazu, der Entgeltsabrede die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen, sondern gegebenenfalls – wie auch hier von der GbR erklärt – dazu, die Bemessungsgrundlage um den geschenkten Betrag zu kürzen. Es gehe – entgegen der Auffassung des FG – eben nicht um eine Verlagerung von privat veranlassten Aufwendungen auf die GbR, sondern um eine Überlagerung der Zwecksetzung des zunächst aus privaten Gründen aufgenommenen und verwendeten Darlehens durch einen neuen, nunmehr steuerrechtlich bedeutsamen (Veranlassungs-)Zusammenhang, indem die GbR das Darlehen als Gegenleistung übernommen habe und es bei ihr zu Anschaffungskosten für ein von ihr erworbenes und der F zu 90 % zuzuordnendes Grundstück geworden sei.

Beraterhinweis: Auch hier zeigt sich, dass der BFH grundsätzlich – m.E. zu Recht – sehr zurückhaltend mit dem Instrument des Gestaltungsmissbrauchs umgeht. Bereits mit Urteil vom 7.12.2010 (BFH v. 7.12.2010 – IX R 40/09, BStBl. II 2011, 427) hat er zur Verlustnutzung im Gesellschafterkreis entschieden, dass die verlustbringende Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG an einen Mitgesellschafter nicht

deshalb rechtsmissbräuchlich i.S.d. § 42 AO ist, weil der Veräußerer in engem zeitlichen Zusammenhang von einem anderen Mitgesellschafter dessen in gleicher Höhe bestehenden Gesellschaftsanteil an derselben Gesellschaft erwirbt (vgl. zu dieser Thematik auch *Demleitner*, AO-StB 2010, 174).◀

RiFG Krimhild Bauhaus, Brühl

Erwerb von unverkörpernten Mitgliedschaftsrechten an einer AG

Ein Steuerpflichtiger erwirbt auch dann Mitgliedschaftsrechte an einer AG, wenn die Aktienurkunden fälschlicherweise als Nennbetragsaktien ausgestellt worden sind, obwohl die Satzung der Gesellschaft nur Stückaktien vorsieht.

BFH v. 7.7.2011 – IX R 2/10

AO § 39; EStG § 17 Abs. 1; BGB § 133, § 398; AktG § 8, § 23 Abs. 3 Nr. 4

Das Problem: Die G-AG wurde im Jahre 1999 mit einem Grundkapital von 50.000 €, eingeteilt in 50.000 auf den Inhaber lautenden Stückaktien, gegründet und in das Handelsregister beim AG M eingetragen. Gegenstand des Unternehmens der G-AG war die Entwicklung und Vermarktung von Internetdiensten. Im Dezember 1999 stellte die G-AG verbrieft Aktienurkunden nach einem Mustervordruck der Deutschen Bundesbank her. Die durchnummerierten und unterzeichneten Urkunden lauteten jeweils auf einen sog. Nennbetrag. Die Summe der Nennbeträge der ausgegebenen Aktien entsprach der Höhe des Grundkapitals der AG.

Am 17.1.2001 vereinbarte der Kl. mit dem Aufsichtsratsvorsitzenden der G-AG, sich im Umfang von 1,5 % des Grundkapitals und somit 750 Stück Aktien als Aktionär zu beteiligen. Der Aufsichtsratsvorsitzende der G-AG verpflichtete sich seinerseits, dem Kl. die gewünschten Aktien zum Kaufpreis von 1.200.000 DM zu verschaffen. Der Kl. erhielt am 23.2.2001 eine Aktie der Gesellschaft im Nennbetrag von 250 € sowie am 4.3.2001 vier Aktien im Nennbetrag von jeweils 125 € ausgehändigt.

Mit Vertrag vom 18.2.2002 verkaufte der Kl. seine Aktien zu einem Preis von 750 € an seine Schwester. Hierfür erhielt der Kl. termingerecht den vereinbarten Kaufpreis, wobei seine Schwester das Geld auf ein Konto des Kl. bei einer Sparkasse bar einzahlte.

Der Kl. machte in seiner ESt-Erklärung für das Jahr 2002 einen Veräußerungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG aus dem Verkauf der besagten Aktien i.H.v. 612.800 € geltend. Das beklagte FA berücksichtigte den Veräußerungsverlust in den Bescheiden für das Streitjahr über ESt und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur ESt zum 31.12.2002 nicht. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG Münster vertrat in seinem Urteil die Auffassung, der Kl. sei weder durch Übereignung von Aktienurkunden noch durch Abtretung von Anteilsrechten Gesellschafter der G-AG geworden (FG Münster v. 25.2.2009 – 12 K 4333/05 E, F, EFG 2010, 954). Durch die sachenrechtliche Übereignung der

Papiere seien keine Gesellschaftsrechte übertragen worden, da es laut der Satzung der G-AG keine Nennbetragsaktien gegeben habe.

Die Lösung des Gerichts: Auf die Rev. des Kl. hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und der Klage stattgegeben. Der Kl. sei 2001 Aktionär der G-AG geworden. Der BFH hat dahin stehen lassen, ob die Aktienurkunden im Nennbetrag von 250 € und 125 € nach dem Grundsatz „falsa demonstratio non nocet“ als satzungskonforme Stückaktien auszulegen waren. Denn jedenfalls durch die Übereignung der Aktien am 23.2. und 4.3.2001 sei der Kl. Aktionär geworden. Zwar hätten die Aktien entgegen der Satzung und somit fälschlicherweise einen Nennbetrag ausgewiesen. Jedoch habe das FG außer Acht gelassen, dass sowohl die schuldrechtliche Einigung zwischen dem Kl. und dem Aufsichtsratsvorsitzenden der G.-AG zum Erwerb einer 1,5%igen Beteiligung an der AG als auch der dingliche Erwerb der Mitgliedschaftsrechte an der G.-AG zivilrechtlich wirksam seien. Denn eine solche Übertragung sei auch formfrei möglich und als Abtretung der maßgeblichen Rechte auszulegen. Insoweit verletze das FG-Urteil die Norm des § 133 BGB. Die Verbriefung des Mitgliedschaftsrechts in Form von Aktienurkunden habe lediglich deklaratorische Bedeutung. Ein möglicher formeller Mangel der Aktie hindere nicht den Erwerb des Mitgliedschaftsrechts (BGH v. 5.4.1993 – II ZR 195/91, BGHZ 122, 180 [194]).

Der Kl. habe seine Beteiligung auch wirksam entgeltlich auf seine Schwester übertragen und damit die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung im Privatbereich gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgenommen. Der Vertrag sei nach den Grundsätzen für Verträge unter nahen Angehörigen auch steuerlich anzuerkennen. Diese Grundsätze hätten auch Geltung für die Beurteilung von Anteilsveräußerungen (BFH v. 6.10.2009 – IX R 4/09, BFH/NV 2010, 623). Der Kaufvertrag sei hinreichend bestimmt, indem die laufenden Nummern und die Nennbeträge der Aktien aufgeführt worden seien. Der Vertrag sei auch tatsächlich vollzogen worden. Insbesondere sei die Käuferin nicht verpflichtet gewesen, den Kaufpreis per Überweisung zu zahlen.

Konsequenzen für die Praxis: Wirksame Beteiligungsübertragung: Der Besprechungsentscheidung ist zuzustimmen. Zutreffend und in Anlehnung an die BGH-Rspr. lässt der BFH es genügen, dass ein Aktionär dadurch seine Mitgliedschaftsrechte an der AG erwirbt, dass ihm die entsprechenden Rechte nach § 398 BGB abgetreten werden. Dabei ist im Rahmen der Auslegung von Willenserklärungen nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern es ist der wirkliche rechtsgeschäftliche Wille der Vertragsparteien zu eruieren (arg. § 133 BGB). Hierbei war zu beachten, dass eine AG entweder Nennbetragsaktien oder Stückaktien ausgibt (§ 8 Abs. 1 AktG). Stückaktien lauten eben nicht auf einen Nennbetrag (§ 8 Abs. 3 Satz 1 AktG), sondern vermitteln jeweils im gleichen Umfang eine Beteiligung am Grundkapital (§ 8 Abs. 3 Satz 2 AktG). Die Satzung regelt, welche Art von Aktien die Gesellschaft ausgibt. Die Satzung muss nach § 23 Abs. 3 Nr. 4 AktG bestimmen, ob das Grundkapital der Gesellschaft in Nennbetrags- oder Stückaktien zerlegt ist. Im ersten Fall muss die Satzung die Nennbeträge, im

zweiten Fall die Aktienanzahl angeben. Die Umstellung von Stückaktien auf Nennbetragsaktien bzw. umgekehrt wäre eine Satzungsänderung, die nach den restriktiven Formvorschriften der §§ 179 ff. AktG von der Hauptversammlung beschlossen und in das Handelsregister eingetragen werden müsste (*Hüffner*, AktG, 9. Aufl. 2010, § 8 Rz. 23).

Entgeltliche Anteilsübertragung: Weiter ist von Bedeutung, dass ein anzuerkennendes Veräußerungsgeschäft nach § 17 Abs. 1 EStG eine entgeltliche Übertragung des Anteils oder der jeweiligen Anteile voraussetzt. Die Übertragung der wirtschaftlichen Inhaberschaft nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist ausreichend (*Strahl* in Korn, EStG, § 17 Rz. 52 [Mai 2002]). Im Besprechungsfall ist im Hinblick auf § 398 BGB sogar eine zivilrechtlich wirksame Anteilsübertragung erfolgt, so dass der BFH an sich nur § 39 Abs. 1 AO und nicht § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO hätte anwenden müssen.

Beraterhinweis: In den Fällen steuerorientierter Verlustrealisierung legt der BFH offenbar keinen übermäßig strengen Maßstab an, auch wenn der Verlust aus einem Vertrag mit einem nahen Angehörigen resultiert. Der BFH hatte schon früher ausgesprochen, dass entsprechende Fallgestaltungen im Zusammenhang mit Verlusten aus wesentlichen Beteiligungen anzuerkennen seien (vgl. u.a. BFH v. 6.10.2009 – IX R 4/09, BFH/NV 2010, 623). Im Übrigen wird bei einem Aktienkauf der Erwerber wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er auf Grund eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (st. Rspr.; vgl. BFH v. 4.7.2007 – VIII R 68/05, BStBl. II 2007, 937; v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124).◀

VRiLG Helmut Tormöhlen, Bennstedt

► Kfz-Steuer als Masseverbindlichkeit

Nach Insolvenzeröffnung entstandene Kfz-Steuer ist eine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wenn das Fahrzeug, für dessen Halten die Kfz-Steuer geschuldet wird, Teil der Insolvenzmasse ist. Die Freigabe der selbständigen Tätigkeit des Insolvenzschuldners nach § 35 Abs. 2 InsO durch den Insolvenzverwalter ist für die Beurteilung der Kfz-Steuer als Masseverbindlichkeit oder insolvenzfreie Verbindlichkeit ohne Bedeutung.

BFH v. 8.9.2011 – II R 54/10

AO § 33, § 34; InsO § 35 Abs. 1 und 2, § 36, § 55 Abs. 1 Nr. 1, § 80; KraftStG § 1 Abs. 1 Nr. 1

Das Problem: Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der S. Das FA setzt für die Zeit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Kfz-Steuer für einen auf die S zugelassenen Pkw ihm gegenüber fest. Der Klä-

ger legte gegen die Festsetzung erfolglos Einspruch ein und erhob Klage. Seiner Auffassung nach sei die Kfz-Steuer nicht als Masseverbindlichkeit zu beurteilen, weil er den Geschäftsbetrieb und in Zusammenhang damit auch das Fahrzeug der Schuldnerin aus dem Massebeschlag gem. § 35 Abs. 2 InsO freigegeben habe. Dort stehe:

Übt der Schuldner eine selbständige Tätigkeit aus oder beabsichtigt er, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, hat der Insolvenzverwalter ihm gegenüber zu erklären, ob Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können.

Das FG (FG Düsseldorf v. 28.1.2010 – 8 K 236/09, EFG 2011, 570) negierte die Relevanz der Vorschrift im vorliegenden Fall. Es beurteilte demgegenüber generell das „Halten eines Kfz“ als Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 InsO und wies die Klage ab.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hob die Entscheidung des FG auf und verwies die Sache zurück.

Irrelevanz des § 35 Abs. 2 InsO: Zur Begründung folgte er zunächst der Begründung des FG, dass § 35 Abs. 2 InsO für die Frage, ob die Kfz-Steuer Masseverbindlichkeit sei, ohne Bedeutung sei. Dies wäre nur dann der Fall, wenn es sich bei der Kfz-Steuer um eine Verbindlichkeit aus einer selbständigen Tätigkeit handeln würde. Dies sei vorliegend nicht der Fall, da es für das Entstehen der Steuer nicht darauf ankäme, wie das Fahrzeug genutzt werde. Es bestehe somit kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Steuer und Fahrzeug.

Freigabe des Kfz?: Dennoch ist das „Halten eines Kfz“ nach Auffassung des BFH (entgegen der Ansicht des FG) nicht automatisch als Masseverbindlichkeit zu beurteilen. Es kommt vielmehr darauf an, ob das Fahrzeug selbst zu Insolvenzmasse gehört. Zur Beantwortung der Frage, ob das Fahrzeug Teil der Insolvenzmasse ist und damit ein Bezug der Kfz-Steuer zur Insolvenzmasse besteht, ist zu unterscheiden zwischen

- der Freigabe des Fahrzeugs (sog. „echte Freigabe“) und
- der Freigabe der selbständigen Tätigkeit des Schuldners nach § 35 Abs. 2 InsO.

Echte Freigabe: Hat der Insolvenzverwalter eine echte Freigabe des Fahrzeugs erklärt, entfällt ein Bezug der Kfz-Steuer zur Insolvenzmasse. Denn durch die Freigabeerklärung wird das Fahrzeug aus der Insolvenzmasse entlassen und fällt in das insolvenzfreie Schuldnervermögen zurück. Inwieweit die Freigabe des Pkw erfolgte, war durch das FG nicht geklärt worden. Aus diesem Grunde wurde die Sache zurückverwiesen.

Konsequenzen für die Praxis: Die Freigabe der selbständigen Tätigkeit nach § 35 Abs. 2 InsO hat keine Auswirkungen auf die Massezugehörigkeit eines im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung vorhandenen Fahrzeugs. Durch diese Erklärung wird das Fahrzeug nicht aus der Insolvenzmasse entlassen. Denn eine Freigabe der selbständigen Tätigkeit gem. § 35 Abs. 2 InsO umfasst nur den Neuerwerb und nicht das im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits vorhandene Vermögen (*Hirte* in Uhlen-

bruck, InsO, 13. Aufl. 2010, § 35 Rz. 100; *Wischmeyer*, ZinsO 2009, 2121 [2125]).

Der IX. Senat BFH vertritt (vertritt weiterhin?) eine vom II. Senat abweichende Auffassung (BFH v. 16.10.2007 – IX R 25/07, BFH/NV, HFR 2008, 269 mit Nachweisen auch zu früheren gleichlautenden Entscheidungen). Danach gehört(e) die nach Insolvenzeröffnung entstandene Kfz-Steuer unbeschadet einer möglichen Freigabe des Fahrzeugs stets zur Masseverbindlichkeit so lange die Steuerpflicht wegen der verkehrsrechtlichen Zulassung des Fahrzeugs auf den Schuldner noch andauert.

Beraterhinweis: Es ist seitens des Insolvenzverwalters darauf zu achten, dass die Freigabe der selbständigen Tätigkeit nach § 35 Abs. 2 InsO von den Gerichten nicht dahin ausgelegt wird, dass neben der selbständigen Tätigkeit zugleich im Wege der echten Freigabe (sämtliches) bereits vorhandenes unternehmerisches Vermögen des Schuldners freigegeben wird. Der Erklärungsinhalt einer Freigabe der selbständigen Tätigkeit nach § 35 Abs. 2 InsO entspricht insoweit nicht einer echten Freigabe eines Gegenstandes.◀

Prof. Dr. Oliver Tillmann, Tecklenburg

► Anmeldung von Insolvenzforderungen durch das FA

Meldet das FA nicht titulierte Steuerforderungen in einer Summe zur Insolvenztabelle an, so ist die Anmeldung wirksam, wenn durch den Inhalt der Anmeldung sichergestellt ist, dass nur bestimmte Sachverhalte erfasst sind, die zur Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestandes geführt haben.

BFH v. 24.8.2011 – V R 53/09
AO § 251 AO

Das Problem: Das beklagte FA stellte nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer GmbH eine USt-Forderung gegen den Insolvenzverwalter (Kläger) durch Feststellungsbescheid fest. Diese Forderungen hatte das FA zuvor im Rahmen der Anmeldung zur Insolvenztabelle lediglich hinsichtlich Betrag und Zeitraum konkretisiert, nicht jedoch die einzelnen umsatzsteuerlichen Sachverhalte angemeldet. Die USt war durch die GmbH nicht erklärt worden und wurde durch den Kläger bestritten. Das FG wies die Klage ab.

Die Lösung des Gerichts: Das Gericht hat das Urteil des FG aufgehoben und zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurückverwiesen. Gegenstand des Feststellungsverfahrens könne nur eine Forderung sein, die mit der nach § 174 InsO angemeldeten und gem. § 176 InsO zur Erörterung gestellten identisch ist. Ist eine Umsatzsteuerforderung nicht titulierte (es fehlte im vorliegenden Fall die Umsatzsteuererklärung mit Festsetzungswirkung gem. § 168 Satz 1 AO), so müsse das FA im Rahmen der Anmeldung nicht die einzelnen umsatzsteuerrechtlich erheblichen Sachverhalte anführen und näher beschreiben. Es genüge, dass der Inhalt der Anmeldung die für die Erörterung der einzelnen Forderungen notwendige Individualisierung

einzelner Sachverhalte ermöglicht. Bei einer Anmeldung einer nicht titulierten Umsatzsteuerforderung ist dieses Bestimmtheitsgebot nach Ansicht des Gerichts durch Angabe von Betrag und Zeitraum der Steuerforderung gewährleistet.

Konsequenzen für die Praxis: Die Abgrenzung zwischen Insolvenz- und Masseforderungen ist hinsichtlich der Rechtsfolgen bedeutsam:

- Sind Steuerschulden Insolvenzverbindlichkeiten gem. § 251 Abs. 3 AO, so sind diese während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern durch VA festzustellen. Eine Durchsetzung dieser Steueransprüche im Wege der steuerlichen Beitreibung durch einen zu vollstreckenden Festsetzungsbescheid ist nach Insolvenzeröffnung ausgeschlossen (vgl. § 87 InsO).
- Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) können hingegen nicht zur Tabelle angemeldet und durch Feststellungsbescheid festgestellt werden. Diese sind vielmehr durch Steuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter festzusetzen (BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BFHE 232, 301) und vom Insolvenzverwalter aus der Insolvenzmasse zu bezahlen (§ 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO).

Der Regelungsgehalt des Feststellungsbescheids nach § 251 Abs. 3 AO besteht in der Feststellung, dass dem Steuergläubiger eine bestimmte Steuerforderung als Insolvenzforderung zusteht (st. Rspr. seit BFH v. 26.11.1987 – V R 133/81, BStBl. II 1988, 199). Es wird in der Literatur die Ansicht vertreten, dass gegen einen solchen Feststellungsbescheid mangels vollziehbarem Regelungsgehalt kein einstweiliger Rechtsschutz im Wege der AdV oder einstweiligen Anordnung möglich sei (z.B. *Tormöhlen*, AO-StB 2010, 168 m.w.N.). Hiergegen könnte sprechen, dass die Feststellung ein wichtiger Zwischenschritt auf dem Weg zur Befriedigung des FA als Gläubiger und damit rechtserheblich ist. Damit könnte m.E. die Garantie des effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) eingreifen.

Erforderlichkeit des Feststellungsverfahrens: Die Feststellung durch das FA

- ist erforderlich i.S.d. § 251 Abs. 3 AO, wenn die Steuerschulden bisher nicht durch Steuerbescheid festgesetzt worden waren und der Insolvenzverwalter nach Anmeldung zur Insolvenztabelle widerspricht.
- Wenn die bestrittene Insolvenzverbindlichkeit hingegen bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch Steuerbescheid festgesetzt und angefochten war, so ist ein Feststellungsbescheid nicht erforderlich und das Einspruchsverfahren ist durch den Insolvenzverwalter aufzunehmen und fortzuführen.
- Ist der vorgenannte Steuerbescheid bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens unanfechtbar geworden und widerspricht der Insolvenzverwalter der Tabellenanmeldung trotzdem, so kann das FA nach Ansicht des BFH aus Gründen der Rechtssicherheit trotzdem einen Feststellungsbescheid erlassen (BFH v. 23.2.2010 – VII R 48/07, Besprechung durch *Tormöhlen*, AO-StB 2010, 168).

Beraterhinweis: Nach § 55 Abs. 4 InsO n.F. (bei Insolvenzeröffnungen ab 1.1.2011) gelten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis in jedem vorläufigen Insolvenzverfahren ab Verfahrenseröffnung als Masseverbindlichkeiten, auch wenn nur ein vorläufiger „schwacher“ Insolvenzverwalter bestellt wird (vgl. zur Neuregelung *Uhländer*, AO-StB 2011, 84). Nach alter Rechtslage galt dies nur bei Bestellung eines „starken“ Insolvenzverwalters, d.h. wenn die Verfügungsbefugnis über das Schuldnervermögen auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übergegangen war. ◀

RA Dirk Beyer, Bergisch Gladbach

Steuerberechnung und Wirkung des Tabelleneintrags im Insolvenzverfahren

1. Grundlage für die Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren nach §§ 174 ff. InsO ist der gem. §§ 16 ff. UStG berechnete Steueranspruch für das Kalenderjahr. Im Jahr der Insolvenzeröffnung ist die anzumeldende Steuer für den Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung zu berechnen.

2. Die Steuerberechnung gem. §§ 16 ff. UStG unterliegt weder den Beschränkungen der Insolvenzaufrechnung noch denen der Insolvenzanfechtung.

3. Werden zur Insolvenztabelle angemeldete Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ohne Widerspruch in die Tabelle eingetragen, kommt der Eintragung dieselbe Wirkung wie der beim Bestreiten vorzunehmenden Feststellung gem. § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zu und kann wie diese unter den Voraussetzungen des § 130 AO geändert werden.

BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11

AO § 130, § 251; UStG §§ 16 ff.; Richtlinie 77/388/EWG Art. 18 Abs. 4; Richtlinie 67/227/EWG Art. 2; InsO § 174, § 178, § 185

Das Problem: Nachdem am 23.8.2006 das Insolvenzverfahren eröffnet war, meldete das FA aufgrund der Umsatzsteuer-Voranmeldungen eine Insolvenzforderung für Umsatzsteuer Juni bis August 2006 an. Die Forderungsanmeldung wurde vom Insolvenzverwalter zur Tabelle anerkannt und in die Tabelle als festgestellt eingetragen. Am 25.5.2007 ging beim FA eine Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 1.1. bis 22.8.2006 ein, die eine geringere Steuerschuld als nach den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für 2006 auswies. Das FA behandelte die Umsatzsteuererklärung als Antrag auf Änderung des Tabelleneintrags und lehnte diesen Antrag ab, weil der Tabelleneintrag gem. § 178 Abs. 3 InsO wie ein rechtskräftiges Urteil wirke und nur unter den Voraussetzungen einer Restitutionsklage abzuändern sei.

Die Lösung des Gerichts: Nach dem BFH-Urteil kann die unwidersprochene Anmeldung zur Forderungstabelle unter den Voraussetzungen des § 130 Abs. 1 AO geändert werden. Für die festgestellte Forderung wirkt die Eintra-

gung in die Tabelle nach § 178 Abs. 3 InsO wie ein rechtskräftiges Urteil. Die Urteilswirkung des § 178 Abs. 3 InsO entfällt aber bei der Eintragung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 2 AO) ebenso wie beim Erlass eines Feststellungsbescheids nach Bestreiten gem. § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO unter den Voraussetzungen des § 130 AO.

Konsequenzen für die Praxis: Bei Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis tritt beim Bestreiten einer angemeldeten Forderung an die Stelle des Feststellungsurteils gem. § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO der Erlass eines behördlichen Feststellungsbescheids. Dieser ist nach § 130 Abs. 1 AO änderbar. Nach dieser Vorschrift kann ein rechtswidriger VA, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit zurückgenommen werden. Es gibt keinen Grund, der Eintragung aufgrund bloßer Feststellung ohne Bestreiten weiter gehende Rechtsfolgen als einer Feststellung nach Bestreiten zuzubilligen. Bei der Eintragung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist § 178 Abs. 3 InsO daher einschränkend dahingehend auszulegen, dass dieser Eintragung lediglich die Wirkung einer behördlichen Feststellung nach Bestreiten gem. § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zukommt und wie diese unter den Voraussetzungen des § 130 AO geändert werden kann, wobei die Entscheidung hierüber wie beim rechtzeitigen Bestreiten von der Verwaltungsbehörde zu treffen ist.

Beraterhinweis: Dass der Gesetzgeber in § 130 Abs. 1 AO die Rücknahme des VA in das Ermessen der Finanzbehörden gestellt hat, zeigt, dass einerseits nicht jeder als rechtswidrig erkannte belastende VA zurückzunehmen ist, während es andererseits auch nicht dem Zweck der Ermächtigung zur Ermessensausübung entspricht, das Ermessen grundsätzlich nicht zugunsten der Steuerpflichtigen auszuüben. Bei der Entscheidung, ob einem Begehren auf Rücknahme eines unanfechtbaren VA zu entsprechen ist, hat die Verwaltung daher im konkreten Fall abzuwägen, ob dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gerechtigkeit im Einzelfall oder dem Interesse der Allgemeinheit am Eintritt von Rechtsfrieden und Rechtssicherheit der Vorzug zu geben ist. Dabei kommt es auf die Schwere und Offensichtlichkeit des Rechtsverstoßes sowie darauf an, weshalb die Rechtswidrigkeit des VA erst nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist vom Steuerpflichtigen geltend gemacht wird. Deshalb ist das Ermessen durch das FA i.d.R. ermessensfehlerfrei ausgeübt, wenn der Adressat die Gründe, die seiner Auffassung nach eine Rücknahme rechtfertigen, mit einem fristgerecht eingelegten Einspruch gegen den Bescheid hätte vorbringen können und keine besonderen Umstände vorliegen, nach denen vom Adressaten die Rechtsverfolgung im Einspruchsverfahren unter Berücksichtigung aller Umstände billigerweise nicht erwartet werden konnte. Nach diesen Grundsätzen übt das FA im Streitfall sein Ermessen nur dann fehlerfrei aus, wenn es einen der Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 1.1. bis 22.8.2006 entsprechenden geänderten Tabelleneintrag veranlasst. ◀

RA/StB Dr. Ernst E. Stöcker, Köln

► Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR rechtmäßig

Die in § 60 Abs. 4 EStDV enthaltene Pflicht zur Abgabe der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Anlage EÜR) ist verhältnismäßig und zur Erreichung der verfolgten Ziele geeignet.

BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09

AO § 118; EStG § 4 Abs. 3; EStDV § 60 Abs. 4

Das Problem: Im Streitfall reichte der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnde Gewerbetreibende für den Feststellungszeitraum 2006 (gesonderte Feststellung) nicht, wie in § 60 Abs. 4 EStDV vorgeschrieben, eine Anlage EÜR ein, sondern eine unter Anwendung der DATEV-Software erstellte Überschussrechnung. Das FA stellte den Gewinn wie erklärt fest, forderte den Steuerpflichtigen jedoch gleichwohl zur Abgabe einer Anlage EÜR auf. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG dem Steuerpflichtigen recht, da es § 60 Abs. 4 EStDV für unwirksam hielt, weil diese Vorschrift sich nicht im Rahmen ihrer Ermächtigungsgrundlage halte (FG Münster v. 17.12.2008 – 6 K 2187/08, EFG 2009, 818).

Die Lösung des Gerichts: Auf die Revision des FA hin hob der BFH das angefochtene Urteil auf und wies die Klage ab. Zunächst stellte er fest, dass es sich bei der Aufforderung, die Anlage EÜR innerhalb von vier Wochen nachzureichen, um einen anfechtbaren VA handelt. Denn auch die lediglich gesetzeskonkretisierende Aufforderung zur Einreichung von Unterlagen, die der Steuererklärung beizufügen sind, stellt bereits einen VA dar. Um die Vorlage von Unterlagen mit Zwangsmitteln erzwingen zu können, bedarf auch die abstrakte Pflicht zur Beifügung bestimmter Unterlagen der Konkretisierung und Individualisierung durch einen VA.

Nach Auffassung des BFH enthält § 60 Abs. 4 EStDV auch eine hinreichende Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung. Inhalt der Ermächtigung ist die Festlegung der den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen. Ihr Zweck liegt in der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Das Ausmaß der Ermächtigung geht auch nicht über das zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens Erforderliche hinaus. Durch die Vorschrift sowie den vorgegebenen Vordruck wird auch keine neue Form der Gewinnermittlung eingeführt. Vielmehr handelt es sich lediglich um eine Konkretisierung und Standardisierung derjenigen Angaben, die die Steuerpflichtigen in Fällen der Einnahmeüberschussrechnung bereits vor Inkrafttreten des § 60 Abs. 4 EStDV zu machen hatten. Letztlich stehen auch die Grundsätze des Parlamentsvorbehalts der Wirksamkeit des § 60 Abs. 4 EStDV nicht entgegen, da bei Änderung einer Rechtsverordnung durch den Parlamentsgesetzgeber das Zitiergebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG nicht befolgt zu werden braucht.

Konsequenzen für die Praxis: Die Entscheidung hat über die eigentliche entschiedene Rechtsfrage hinaus wei-

ter gehende Bedeutung, da sich der BFH ziemlich ausführlich mit den sich verschärfenden elektronischen Kontrollmechanismen im Bereich der Gewinneinkünfte auseinandersetzt. Er hält dies ausdrücklich für zulässig und konstatiert dem Gesetzgeber auch ein schrittweises Einführen derartiger Mechanismen zunächst im Rahmen der (einfacheren) Gewinnermittlung durch Überschussrechnung und sodann zeitversetzt demnächst im Bereich der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich durch Einführung der E-Bilanz.

Beraterhinweis: Die Entscheidung macht deutlich, dass die Finanzverwaltung nicht nur zur elektronischen Überprüfung von Steuererklärungsdaten berechtigt ist, sondern auch bereits nahezu sämtliche Bereiche der Einkommensteuererklärung erfasst sind. Mit der Einführung der E-Bilanz grundsätzlich für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, fällt dann auch die „letzte Bastion“ in Form der dann auch elektronisch abzugebenden und verkennzifferten Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Im Vergleich zur Anlage EÜR werden sich die elektronischen Überprüfungsmechanismen in ganz wesentlichem Umfang erhöhen. Der BFH hat es daher als durchaus legitim erachtet, zunächst mit der einfacheren Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu beginnen und hier die Verkennzifferung zu testen, bevor eine entsprechende Standardisierung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen vorgenommen wird.◀

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Die Literatur,

die Sie kennen müssen!

► Keine Angst vor dem FG!

Nacke gibt als Finanzrichter in seiner zweiteiligen Abhandlung wertvolle Hinweise für Berater zum Umgang mit dem FG. Als wesentliche Ursache für die Zurückhaltung von StB, gegen Einspruchsbescheide zu klagen, nennt er die mangelnde Kenntnis des FG-Verfahrens. Dies führe in der Tat häufig dazu, dass Klagen vor dem FG unzulässig seien. In dem Beitrag stellt er deshalb die wesentlichen Grundlagen des Verfahrensrechts beim FG dar und gibt auch Einblicke in die internen verfahrensmäßigen Abläufe des Gerichts. Zusätzlich gibt er zahlreiche praktische Hinweise für den Umgang mit dem Gericht. Schwerpunktmäßig stellt er die Fragen zur Klagerhebung dar, insb. zur Fristberechnung, zu den Klagearten, zum Inhalt der Klageschrift, zum verfahrenstechnischen Umgang mit der Klage innerhalb des FG, zur Vorfälligkeitsgebühr und zum Ablauf des sog. vorbereitenden Verfahrens durch den Berichterstatter. Ausgiebig widmet er sich der notwendigen Bezeichnung des Klagebegehrens und den Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Ausschlussfristen nach § 65 Abs. 2 Satz 2 und 3 sowie § 79b FGO. Er hebt die Maßnahmen zur Vorbereitung der

mündlichen Verhandlung hervor und die in diesem Zusammenhang große Bedeutung eines Erörterungstermins. In zweiten Teil seiner Darstellung widmet sich der Autor den Themen des vorläufigen Rechtsschutzes, der mündlichen Verhandlung, dem Inhalt eines Gerichtsbescheides oder Urteils sowie den Verfahrenskosten. Schwerpunktmäßig handelt er den im Vordergrund stehenden Rechtsschutz in Form der Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 2 und 3 FGO ab und weist auf die häufig nicht hinreichend beachtete Zugangsvoraussetzung nach § 69 Abs. 4 FGO hin.

Der Beitrag muss sich aus Platzgründen auf die wesentlichen Grundlagen des FG-Verfahrens beschränken, so dass zwangsläufig eine Vielzahl gleichermaßen wichtiger Details unerwähnt geblieben ist. Unter den Fallgruppen der Verlängerung der Klagefrist ist zumindest die Regelung in § 55 Abs. 2 FGO zu erwähnen, wonach im Falle einer unterbliebenen oder unrichtigen Rechtsbehelfsbelehrung für die Einlegung des Rechtsbehelfs (Klage) eine Jahresfrist zum Zuge kommt. In Fällen einer unwirksamen Bekanntgabe oder Zustellung beginnen Rechtsbehelfsfristen erst mit dem nachweisbaren Zugang des Schriftstücks beim Empfangsberechtigten zu laufen (§ 8 VwZG).

Ein kurzer Hinweis ist auch auf die Sonderformen bei VA-bezogenen Klagen angebracht, und zwar im Interesse der Beschleunigung des Verfahrens, insb. bei bindenden Verwaltungsanweisungen, auf die Möglichkeit einer Sprungklage gem. § 45 FGO, ferner im Falle der Untätigkeit der Verwaltung durch Nichtbescheidung eines Einspruchs auf die Möglichkeit einer Untätigkeitsklage nach § 46 FGO und schließlich in den Fällen einer Erledigung des VA, sei es bereits vor Erhebung der Klage oder erst während des FG-Verfahrens, auf die Möglichkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage gem. § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO.

Beraterhinweis: Insgesamt gibt der Beitrag wertvolle Hinweise für den Berater und auch den Steuerpflichtigen, um ihnen den Zugang zum FG zu erleichtern. Der Erfolg finanzgerichtlicher Rechtsbehelfe hängt indes häufig bereits wesentlich vom Vorgehen im Besteuerungsverfahren und spätestens im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (vgl. z.B. § 364b AO) ab. Insb. eine außergerichtliche Verständigung sollte vorrangig im Rahmen des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens versucht werden, vorzugsweise im Rahmen einer Erörterung der Sach- und Rechtslage gem. § 364a AO mit der Finanzbehörde.

Dem Wunsch der FG, bereits im Anschluss an eine Klageverfügung sich zum Verzicht auf die mündliche Verhandlung gem. § 90 Abs. 2 FGO und ggf. mit einem Einverständnis der Entscheidung durch den konsentierten Einzelrichter nach § 79a Abs. 3 und 4 FGO zu äußern, sollte keinesfalls vorschnell entsprochen werden. Derartige Prozessklärungen sind nicht mehr frei widerruflich. Insb. die mündliche Verhandlung bietet größere Möglichkeiten, das rechtliche Gehör in Anspruch zu nehmen. Intensiv nutzen sollte der Berater hingegen das Instrument des Erörterungstermins nach § 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 FGO. Im Rahmen derartiger Erörterungstermine gelingt vielfach nicht nur eine Beilegung des konkreten Streitfalls, sondern darüber hinaus bei weiteren, noch gar nicht

beim FG anhängigen Rechtsbehelfen eine Gesamtbereinigung. Gewinnt der Berater nach dem Verlauf des Erörterungstermins einen insgesamt positiven Eindruck, so kann er nunmehr auf mündliche Verhandlung eventuell verzichten und ggf. auch sein Einverständnis mit einer Einzelrichterentscheidung erklären. Schließlich kann das FG auch ohne Einverständnis der Beteiligten bei einem 500 € nicht übersteigenden Streitwert ohne mündliche Verhandlung entscheiden. Der Autor empfiehlt darüber hinaus eine frühzeitige und häufige Kontaktaufnahme zum Berichterstatter. Diese Empfehlung mag aus der Sicht des Beraters durchaus zweckmäßig und hilfreich erscheinen, begegnet indes unter dem Gesichtspunkt des allen Beteiligten, also auch der Finanzbehörde, zu gewährenden rechtlichen Gehörs und der Wahrung des Grundsatzes eines fairen Verfahrens gewissen Bedenken.

Zurückhaltung sollte der Berater auch gegenüber der Empfehlung des Autors üben, einen konkret bezifferten Klageantrag zu stellen. Er kann sich auch auf einen sachverhaltsbezogenen Klageantrag beschränken und dadurch ein möglicherweise teilweises Unterliegen vermeiden, etwa weil er eine Gewerbesteuerückstellung oder die zumutbare Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG nicht hinreichend bei einer konkreten Steuerberechnung berücksichtigt hat. Bei Billigkeitsentscheidungen muss der Berater überdies beachten, dass er zur Vermeidung eines teilweise kostenpflichtigen Unterliegens i.d.R. nur einen Bescheidungs- und keinen Verpflichtungsantrag stellt (vgl. § 101 Satz 2 FGO).

Wegen der weit reichenden Folgen der Regelung in § 295 ZPO (sog. verzichtbare Verfahrensmängel) für ein notwendig werdendes Rechtsmittelverfahren vor dem BFH, muss jeder Berater sich unbedingt mit den Voraussetzungen und den Rechtsfolgen dieser bedeutsamen Vorschrift befassen (vgl. BFH v. 28.10.2008 – VIII B 62/07, juris; v. 11.1.2011 – I B 87/10, BFH/NV 2011, 836).

Diese Anregungen schmälern indes in keiner Weise den wertvollen Informationsgehalt des sehr anschaulichen Beitrags. ◀

Fundstelle:

Nacke, NWB 2011, 3876 (Teil I) und 3954 (Teil II)

▶ Zum Hilfsantrag im Steuerprozess

Der Beitrag von *Grube* befasst sich schwerpunktmäßig mit der Stellung von Hilfsanträgen durch den Kläger als beachtliches Mittel zur Gestaltung seines Steuerrechtsstreits. Da Hilfsanträge auch den allgemeinen Anforderungen an Klageanträge gerecht müssen, macht der Autor zunächst Ausführungen zum „Normalfall“ einer Klage im Finanzprozess. Außer der Grundvoraussetzung, dass tatsächlich „Klage“ zum FG erhoben wird, „muss“ die Klage den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens, bei Anfechtungsklagen auch den angegriffenen VA und die Einspruchsentscheidung „bezeichnen“ (§ 65 Abs. 1 Satz 1 FGO). Deshalb sind diese Anforderungen grundsätzlich innerhalb der gesetzlichen Klagefrist von einem Monat (§ 47 Abs. 1 FGO) zu erfüllen. Die

Literatur

Klagefrist stellt eine gesetzliche Ausschlussfrist dar, die nicht verlängerungsfähig ist. Die Rspr. folgert allerdings aus § 65 Abs. 2 Satz 1 FGO, dass es zur Wahrung auch ausreicht, wenn der Kläger innerhalb einer vom Senatsvorsitzenden beim FG gem. § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO für die Ergänzung mit ausschließender Wirkung gesetzten Frist Ergänzungen hinsichtlich der in Abs. 1 Satz 1 genannten Erfordernisse vornimmt (BFH v. 12.9.1995 – IX R 78/94, BStBl. II 1996, 16). Ohne diese Regelung könnte die an sich nicht ordnungsgemäße Klage den Eintritt der Bestandskraft nicht aufhalten. Allerdings ist zu beachten, dass innerhalb der Klagefrist mindestens ein – ergänzungsfähiges – Minimum für ein Klagebegehren erfüllt sein muss (BFH v. 7.11.2007 – I B 104/07, BFH/NV 2008, 799). Jedenfalls lässt die Rspr. großzügig Ergänzungen auch hinsichtlich der sog. Muss-Bestandteile der Klage zu (krit. *Steinhauff* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 47 FGO Rz. 110 ff. [März 2011] m.w.N.).

Der Autor weist darauf hin, dass bei Steuerbescheiden das Klagebegehren nicht die einzelnen Besteuerungsgrundlagen, sondern die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheides insgesamt umfasst. Hingegen könne der Streitgegenstand bei Feststellungsbescheiden i.S.d. §§ 179 ff. AO enger sein. Anders als im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (BFH v. 4.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372) werden die nicht innerhalb der Klagefrist ordnungsgemäß angefochtenen gesonderten Feststellungen grundsätzlich formell bestandskräftig (BFH v. 9.2.2011 – IV R 15/08, BStBl. II 2011, 764).

Grube weist zu Recht darauf hin, dass nach § 65 Abs. 1 Satz 2 FGO ein bestimmter Antrag lediglich gestellt werden soll. Wird eine mündliche Verhandlung durchgeführt, so genügt es, die Anträge erst in diesem Zeitpunkt zu stellen. Damit wird vermieden, dass der Eintritt einer Teilbestandskraft des angefochtenen Einkommensteuerbescheides erwogen wird, weil der Kläger bereits während der Klagefrist eindeutig zu erkennen gegeben habe, von einem weitergehenden Klagebegehren abzusehen (BFH v. 23.10.1989 – GrS 2/87, BStBl. II 1990, 327 [330]). Dabei empfiehlt es sich, den Klageantrag sachverhaltsbezogen und nicht auf einen bestimmten Steuerbetrag beziffert zu stellen.

Der Kläger kann auch mehrere Klagebegehren im Rahmen einer Klage zusammenfassen, wenn sie sich gegen dasselbe FA richten, die Klagebegehren in einem Zusammenhang stehen und hierfür dasselbe FG zuständig ist, (§ 43 FGO). Zumeist werden Eventualanträge für den Fall gestellt, dass der primär gestellte Hauptantrag erfolglos bleibt. Grundsätzlich hat der Kläger auch die Reihenfolge seiner Anträge klarzustellen. Diese Reihenfolge bindet das Gericht nur dann nicht, wenn es um die – stets von Amts wegen – zu prüfende Rechtsfrage geht, ob der angefochtene Bescheid nichtig oder unwirksam ist. Geht der vom Kläger gestellte Hilfsantrag über seinen Hauptantrag hinaus, so muss das FG zunächst über den weitergehenden Hilfsantrag als dem eigentlichen Hauptantrag entscheiden (BFH v. 9.2.2011 – IV R 15/08, BStBl. II 2011, 764).

Wird nach Ablauf der Klagefrist für den Hauptantrag ein Hilfsantrag gestellt, so ist nach h.M. vor der Frage der

Klagenhäufung i.S.d. § 43 FGO zunächst zu prüfen, ob eine Klageänderung vorliegt. Eine Klageänderung ist nach st. Rspr. – ausnahmslos – nur zulässig wenn auch insoweit die Sachentscheidungsvoraussetzungen erfüllt sind (BFH v. 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl. II 2004, 980). *Grube* meint, soweit die Kommentarliteratur überwiegend davon ausgehe, dass jede Klageänderung nur innerhalb der ursprünglichen Klagefrist zulässig sei, könne dem nur für Fälle des Beteiligtenwechsels, also der subjektiven Klagenhäufung, gefolgt werden, nicht hingegen der Änderung des Klagebegehrens. Indes ist höchstrichterlich auch für die objektive Klageänderung eindeutig geklärt, dass über die Tatbestandsvoraussetzungen in § 67 FGO hinaus bei VA-bezogenen Klagen die Sachentscheidungsvoraussetzungen für das geänderte Klagebegehren, insb. die Klagefrist, zu wahren sind (jüngst z.B. BFH v. 9.2.2011 – IV R 15/08, BStBl. II 2011, 764). Die Ersetzung eines Änderungsantrages durch einen Aufhebungsantrag ist auch dann als zulässig anzusehen, wenn der angefochtene Bescheid nicht nur der Höhe nach, sondern bereits dem Grunde nach, z.B. wegen fehlender Korrektornorm, keinen Bestand haben kann. In derartigen Fällen empfiehlt es sich freilich, neben dem neuen Aufhebungsantrag den bisherigen Änderungsantrag weiterhin hilfsweise zu stellen. Ausführlich geht der Autor auf die Stellung von Hilfsanträgen bei unwirksamen/fehlerhaften Bescheiden ein. Zwar gilt der gesetzliche Vorrang der Anfechtungs- vor der Feststellungsklage (§ 41 Abs. 2 Satz 1 FGO) beim Rechtsschutz gegen nichtige Bescheide nicht (§ 41 Abs. 2 Satz 2 FGO). Dies schließt indes die Stellung von Hilfsanträgen nicht aus.

Beraterhinweis: Der Beitrag enthält für den Rechtsschutzsuchenden, insb. die beratenden Berufe, sehr informative wichtige Hinweise sowohl zum Klageantrag als auch zu der Problematik von Hilfsanträgen (dazu auch *Steinhauff* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 43 FGO Rz. 176 ff. [Juni 2009] m.w.N.). Der These des Autors, im Falle einer nachträglichen objektiven Klagenhäufung, sei auch nach der Rspr. das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen in § 67 FGO ausreichend, ist indes nicht zu folgen. Der Autor hat zur Frage der inhaltlichen Ausgestaltung von Klageanträgen u.a. auch auf einen Beschluss des BFH (BFH v. 17.1.2007 – VI B 114/01, BStBl. II 2002, 306) hingewiesen, wonach ein bloßer Aufhebungsantrag ausreiche, wenn das FA den Antrag des Steuerpflichtigen auf Änderung eines Bescheides abgelehnt habe. Der Beschluss enthält wertvolle Ausführungen zu den Anforderungen an Klageanträge. Wie weit das Klagebegehren im Einzelnen zu substantiieren ist, hängt von den Umständen des Falles ab, insb. von dem Inhalt des angefochtenen VA, der Steuerart und der Klageart. Entscheidend ist, ob das Gericht durch die Angaben des Klägers in die Lage versetzt wird, zu erkennen, worin die den Kläger treffende Rechtsverletzung nach dessen Ansicht liegt. Der Zweck des § 65 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 65 Abs. 2 Satz 1 FGO besteht allein darin, das FG in die Lage zu versetzen, die Grenzen der eigenen Entscheidungsbefugnis bestimmen zu können. In der Sache ist die gem. § 116 Abs. 6 FGO getroffene Entscheidung indes zweifelhaft, weil das eigentliche Ziel des klägerischen Begehrens auf eine Änderung des Bescheides gerichtet war und des-

halb für einen bloßen Aufhebungsantrag anstelle eines dem wirklichen Klagebegehren Rechnung tragenden Verpflichtungsantrags kein Rechtsschutzbedürfnis bestanden haben dürfte (vgl. BFH v. 12.6.1997 – I R 70/96, BStBl. II 1998, 38; BVerwG v. 21.11.1986 – 8 C 127/84, BStBl. II 1987, 472).

Nach § 76 Abs. 2 FGO hat der Vorsitzende beim FG zwar auf die Stellung klarer Anträge hinzuwirken. Indes weist der Autor zutreffend darauf hin, dass der Kläger sich darauf allein nicht verlassen sollte, weil der BFH einen Verstoß gegen § 76 Abs. 2 FGO regelmäßig nicht annimmt, insb. wenn der Steuerpflichtige fachkundig vertreten ist.

Nach der Rspr. ist sowohl ein auf Aufhebung gerichteter Hauptantrag als auch ein nur hilfsweise auf Feststellung der Unwirksamkeit gerichteter Antrag zulässig. Ebenso

lässt die Rspr. aber auch den Antrag auf Nichtigkeitsfeststellung und nur hilfsweise auf Aufhebung des Bescheids zu. Im Einzelfall sollte bei der Reihenfolge darauf abgestellt werden, wie wahrscheinlich die Nichtigkeit oder Unwirksamkeit des Bescheides ist. Freilich ist insoweit zu berücksichtigen, dass bei einer Anfechtungsklage der gesamte Bescheid von Amts wegen auf dessen Rechtmäßigkeit zu überprüfen ist, während die Nichtigkeitsfeststellungsklage auf die entsprechende Feststellung beschränkt ist.◀

Fundstelle:

Georg Grube, DStZ 2011, 913

RiBFH a.D. Dieter Steinhauß, München

Beiträge für die Beratungspraxis

Erfolgreicher Steuer-Rechtsschutz

■ Die Richterablehnung im verfassungsprozessualen Kontext

von Dr. Roberto Bartone*

I. Einleitung

In der finanzgerichtlichen Praxis und in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung spielt die Ablehnung von Richtern wegen der Besorgnis der Befangenheit (§ 51 Abs. 1 FGO i.V.m. §§ 41 ff. ZPO, § 51 Abs. 3 FGO) immer wieder einmal eine Rolle. Sei es, weil die Verfahrensbeteiligten tatsächlich objektive Anhaltspunkte dafür haben, dass der Richter sich ihres Falles nicht unvoreingenommen annimmt, sei es – und dies dürfte in der Praxis überwiegend der Fall sei – weil Kläger und/oder Bevollmächtigte eine zügige und ungestörte Durchführung des FG-Verfahrens verhindern oder eine vermeintlich günstigere Besetzung der Richterbank erreichen wollen. Gleichwohl ist die Möglichkeit der Richterablehnung aus einem rechtsstaatlichen Gerichtsverfahren nicht wegzudenken, da dieses Institut des Prozessrechts eine bedeutende verfassungsrechtliche Dimension hat.

Mit der Richterablehnung im finanzgerichtlichen Verfahren haben sich in dieser Zeitschrift bereits *Krömker*, *Loschelder* und *Nieland* befasst (*Krömker*, AO-StB 2003, 270; *Loschelder*, AO-StB 2004, 102; *Nieland*, AO-StB 2003, 8). Der vorliegende Beitrag knüpft an diese Beiträge an, richtet jedoch den Fokus auf die verfassungsrechtlichen und verfassungsprozessualen Aspekte. Daher soll wegen des Verfahrens der Richterablehnung nach § 51 Abs. 1 FGO i.V.m. §§ 41 ff. ZPO auf die genannten Beiträge verwiesen werden.

II. Verfassungsrechtlicher Hintergrund: Der gesetzliche Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG)

Subjektiver Anspruch auf den gesetzlichen Richter:

Nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG darf niemand seinem gesetzlichen Richter entzogen werden. Die Norm gewährt damit einen subjektiven Anspruch auf den gesetzlichen Richter, der sich aus dem GVG, den Prozessordnungen – also auch der FGO – sowie den Geschäftsverteilungs- und Besetzungsregelungen des Gerichts ergibt (s. zu diesem Aspekt z.B. *Bartone*, AO-StB 2008, 224). Darüber hinaus wird durch die Verfassung gewährleistet, dass niemand vor einem Richter steht, dem es an der gebotenen Neutralität fehlt. Die Frage, ob Befangenheitsgründe gegen die Mitwirkung eines Richters sprechen, berührt die prozessuale Rechtsstellung der Verfahrensbeteiligten (vgl. BVerfGE 89, 28 [36]; BVerfG, v. 28.4.2011 – 1 BvR 2411/10, NJW 2011, 2191).

Neutralität und Distanz zur Entscheidung: Bei der Anwendung der Vorschriften über die Ausschließung und Ablehnung von Richtern ist zu beachten, dass diese Normen dem durch Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG verbürgten Ziel dienen, auch im Einzelfall die Neutralität und Distanz der zur Entscheidung berufenen Richter zu sichern. Für den Zivilprozess und damit über § 54 Abs. 1 VwGO auch für den Verwaltungsprozess – und über § 51 Abs. 1

* Der Autor ist Richter am FG und Lehrbeauftragter an der Universität des Saarlandes. Er war von 2007 bis 2009 wissenschaftlicher Mitarbeiter am BVerfG.

FGO für den Finanzprozess – enthalten die §§ 44 ff. ZPO Regelungen über das Verfahren zur Behandlung des Ablehnungsgesuchs und bestimmen, dass das Gericht, dem der Abgelehnte angehört, ohne dessen Mitwirkung zur Entscheidung auf der Grundlage einer dienstlichen Äußerung des abgelehnten Richters berufen ist. Durch diese Zuständigkeitsregelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Annahme nahe liegt, es werde an der inneren Unbefangenheit und Unparteilichkeit eines Richters fehlen, wenn er über die vorgetragenen Gründe für seine angebliche Befangenheit selbst entscheiden muss (vgl. BVerfG v. 24.2.2006 – 2 BvR 836/04, BVerfGK 7, 325 [337] für den Strafprozess; v. 20.7.2007 – 1 BvR 3084/06, www.bverfg.de, Rz. 17 für den Zivilprozess; v. 18.12.2007 – 1 BvR 1273/07, BVerfGK 13, 72 [77 f.] für den Verwaltungsprozess; v. 28.4.2011 – 1 BvR 2411/10, NJW 2011, 2191).

III. Verfassungsprozessuale Bedeutung

Die Richterablehnung ist in verfassungsprozessualer Hinsicht von zweifacher Bedeutung:

- Zum einen besteht eine Verbindung zum Verfassungsbeschwerdeverfahren, wie im Folgenden zu zeigen sein wird;
- zum anderen enthält das Verfassungsprozessrecht selbst in §§ 18 und 19 BVerfGG Vorschriften über den Ausschluss und die Ablehnung von Richtern des BVerfG in verfassungsgerichtlichen Verfahren. Auch hierauf wird einzugehen sein.

1. Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG i.V.m. §§ 13 Nr. 8a, 90 ff. BVerfGG)

Mit der Verfassungsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Grundrechten und den in § 90 Abs. 1 GG (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG) genannten grundrechtsgleichen Rechten geltend machen. Dazu gehört auch das Recht auf den gesetzlichen Richter aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG (zu den weiteren Grundrechten und grundrechtsgleichen Rechten im FG-Verfahren s. *Bartone*, AO-StB 2008, 224).

a) Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde

Die Frage der Zulässigkeit einer Verfassungsbeschwerde soll nur unter dem Aspekt des vorliegend behandelten Themas besprochen werden (wegen der weiteren Zulässigkeitsvoraussetzungen s. z.B. *Werth*, AO-StB 2007, 24; *Bartone* in Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, 20. Aufl. 2011, Vor FGO, Rz. 59 ff.; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, VerfRS, Rz. 37 ff. [April 2008]).

aa) Subsidiarität

Rechtswegerschöpfung: Die Zulässigkeitsvoraussetzungen für die Verfassungsbeschwerde ergeben sich – unmittelbar und mittelbar – aus §§ 90 ff. BVerfGG. Eine dieser Voraussetzungen wird nicht immer hinreichend beachtet und führt in der verfassungsgerichtlichen Praxis sehr häufig zur Nichtannahme der Verfassungsbeschwerde (vgl. §§ 93a, 93b, 93d Abs. 1 BVerfGG). Der Grundsatz der Subsidiarität wurde vom BVerfG aus § 90 Abs. 2 BVerfGG – dem Erfordernis der Rechtswegerschöpfung

– entwickelt (vgl. hierzu z.B. *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 6. Aufl. 2011, § 90 Rz. 157 ff.; s. auch *Bartone* in Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, 20. Aufl. 2011, Vor FGO, Rz. 59a; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, VerfRS, Rz. 42 ff. [April 2008]). Er fordert, dass ein Beschwerdeführer über das Gebot der Erschöpfung des Rechtswegs im engeren Sinne hinaus alle nach Lage der Sache zur Verfügung stehenden weiteren Möglichkeiten ergreift, um eine Korrektur der geltend gemachten Verfassungsverletzung zu erreichen oder diese zu verhindern (vgl. BVerfG v. 9.10.2001 – 1 BvR 622/01, BVerfGE 104, 65, 70).

Ausschöpfung aller finanzprozessualen Möglichkeiten: Dies muss auch der Kläger in einem finanzgerichtlichen Verfahren beachten, wenn er sein Recht aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG durch einen Fehler in der Besetzung des FG oder des BFH verletzt sieht. Insbesondere in Bezug auf die Richterablehnung muss der Kläger und nachmalige Beschwerdeführer deshalb zunächst alle fachgerichtlichen, d.h. finanzprozessualen Möglichkeiten ausschöpfen, um seinem Ablehnungsgesuch zum Erfolg zu verhelfen. Er wird ansonsten keinen Erfolg im Verfassungsbeschwerdeverfahren haben. Nur dann, wenn der Beschwerdeführer im fachgerichtlichen Verfahren keine Möglichkeit hatte, die Rechtsverletzung geltend zu machen, weil etwa die letztinstanzliche Entscheidung durch einen nicht ordnungsgemäß besetzten Spruchkörper beim BFH gefällt wurde, scheidet die Verfassungsbeschwerde in diesem Punkt nicht aus Gründen der Subsidiarität.

Das dies nicht im einfach ist, zeigt das folgende **Beispiel** aus dem allgemeinen Verwaltungsprozessrecht (BVerfGK 13, 72):

Beispiel

Die Kläger hatten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren einen Richter der Kammer wegen Besorgnis der Befangenheit abgelehnt. Das VG hat dieses Ablehnungsgesuch zurückgewiesen. Hiergegen hat der Kläger keinen weiteren Rechtsbehelf mehr ergriffen, sondern sich unmittelbar an das BVerfG gewandt, das die Verfassungsbeschwerde wegen Unzulässigkeit nicht zur Entscheidung annahm. Den Nichtannahmebeschluss begründete das BVerfG damit, dass zwar ein die Ablehnung einer Gerichtsperson betreffender Beschluss nicht mit der Beschwerde anfechtbar sei, doch hätten die Beschwerdeführer die von ihnen gerügte Grundrechtsverletzung zunächst mit einem Antrag auf Zulassung der Berufung (§ 124, § 124a VwGO) gegen das Urteil beim OVG (bzw. VGH) geltend machen müssen. Ein derartiger Rechtsbehelf wäre aus Sicht des BVerfG nicht offensichtlich aussichtslos und seine Erhebung daher im Sinne des Grundsatzes der Subsidiarität geboten gewesen.

Zwar kann nach überwiegender Rechtsprechung der OVG ein Antrag auf Zulassung der Berufung grundsätzlich nicht darauf gestützt werden, dass ein Befangenheitsantrag während des der Sachentscheidung vorausgehenden Verfahrens zu Unrecht abgelehnt worden sei (vgl. OVG NW v. 7.8.2001 – 1 A 3047/01, NVwZ-RR 2002, 541). Doch lässt eine verbreitete – auch von dem Verwaltungsgerichtshof, der im hier dargestellten Fall über einen Antrag auf Zulassung der Berufung zu entscheiden gehabt hätte – vertretene Auffassung, die sich auf Rspr. des BVerwG zum Revisionszulassungsgrund des § 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO (vgl. BVerwG v. 16.4.1997 – 6 C 9/95, NJW 1998, 323) stützt, eine Ausnahme hiervon für den Fall zu, dass mit dem Antrag auf Zulassung der Berufung eine gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG verstoßende, auf willkürlichen oder manipulativen Erwägungen beruhende Zurückweisung des Befangenheitsgesuchs geltend gemacht wird (vgl. VGH München v. 21.9.2004 – 10 ZB 04.127, juris).

Kläger muss mit den Rechtsmitteln der FGO gegen die Hauptsachenentscheidung vorgehen: Aus diesen verfassungsprozessualen Grundsätzen ergibt sich für den Finanzprozess, dass sich der betroffene Kläger zunächst vor dem BFH gegen die aus seiner Sicht fehlerhafte Entscheidung über sein Ablehnungsgesuch wenden muss. Dazu steht ihm kein eigener, unmittelbarer Rechtsbehelf zu Verfügung, da auch im FG-Verfahren die Entscheidung über das Ablehnungsgesuch als solche nicht gesondert anfechtbar ist (§ 128 Abs. 2 FGO). Demzufolge muss der Kläger mit den Rechtsmitteln der FGO gegen die Hauptsachenentscheidung, die unter Mitwirkung des abgelehnten Richters zustande kam, vorgehen (s. *Loschelder*, AO-StB 2004, 102 [108]). Das bedeutet im Einzelnen:

(1) Wurde in dem Urteil die **Revision** gem. § 115 Abs. 2 FGO zugelassen, muss der Kläger Revision einlegen (§ 120 FGO) und geltend machen, dass Bundesrecht durch eine nicht ordnungsgemäße Besetzung des FG verletzt wurde (vgl. §§ 118 Abs. 1 Satz 1, 120 Abs. 3 FGO). Die fehlerhafte Besetzung stellt gem. § 119 Nr. 1 FGO einen absoluten Revisionsgrund dar. Einen weiteren bildet gem. § 119 Nr. 2 FGO die Mitwirkung eines erfolgreich abgelehnten Richters.

Im Fall der Nichtzulassung der Revision muss der Kläger **Nichtzulassungsbeschwerde** (§ 116 Abs. 1 FGO) erheben und geltend machen, dass die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen eines Verfahrensfehlers zuzulassen ist. Der BFH kann dann nach § 116 Abs. 6 FGO verfahren und in dem Zulassungsbeschluss (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO) das angefochtene Urteil aufheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverweisen. Andernfalls wird das Nichtzulassungsbeschwerde-Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt (§ 116 Abs. 7 Satz 1 FGO). In diesem Fall muss der Revisionskläger die Revision wie oben dargestellt begründen (§§ 116 Abs. 7 Satz 2, 120 FGO).

(2) Begründet ist eine auf § 119 Nr. 1 FGO gestützte Revision unter dem hier interessierenden Aspekt allerdings nur dann, wenn die Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs greifbar gesetzwidrig und damit willkürlich ist (st. Rspr. des BFH; s. z.B. BFH v. 13.1.2009 – VII B 166/08, ZSteu 2009, R253; v. 20.4.2010 – X S 42/09, BFH/NV 2010, 1468; *Ruban* in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2010, § 119 Rz. 5a; *Wagner* in Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, 20. Aufl. 2011, § 119 FGO Rz. 11).

Beraterhinweis: Allein der Umstand, dass das FG sich nicht der Rechtsauffassung des Klägers angeschlossen hat, macht die Entscheidung weder greifbar gesetzwidrig noch willkürlich (BFH v. 13.1.2009 – VII B 166/08, ZSteu 2009, R253).◀

(3) Auf § 119 Nr. 2 FGO kann eine Revision nur dann mit Erfolg gestützt werden, wenn an der angefochtenen Entscheidung des FG ein mit Erfolg abgelehnter Richter mitgewirkt hat. Dieser Revisionsgrund setzt also einen erfolgreichen **Befangenheitsantrag** voraus. Will der Revisionskläger indessen geltend machen, sein Befangenheitsgesuch sei zu Unrecht zurückgewiesen worden oder hat das FG unter Mitwirkung des abgelehnten Richters entschieden, ohne zuvor über das Befangenheitsgesuch zu

entscheiden, fällt dies in den Anwendungsbereich des § 119 Nr. 1 FGO (vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 119 FGO Rz. 35 [Febr. 2009]).

bb) Substantiiertes Vortrag (§§ 23 Abs. 1 Satz 2, 92 BVerfGG)

Begründung: Für das Verfassungsbeschwerdeverfahren schreibt § 92 BVerfGG vor, dass in der Begründung der Verfassungsbeschwerde das Recht, das verletzt sein soll, und die Handlung oder Unterlassung des Organs oder der Behörde, durch die der Beschwerdeführer sich verletzt fühlt, zu bezeichnen sind. Diese ergänzt § 23 Abs. 1 Satz 2 BVerfGG, mit dem sie in unmittelbarem Zusammenhang steht (vgl. z.B. *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 6. Aufl. 2011, § 92 Rz. 1; s. im Übrigen auch *Bartone* in Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, 20. Aufl. 2011, Einleitung FGO, Rz. 59; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, VerfRS Rz. 39 f. [April 2008]). Hiernach ist jeder verfahrenseinleitende Antrag vor dem BVerfG zu begründen, und die erforderlichen Beweismittel sind anzugeben (§ 23 Abs. 1 Satz 2 BVerfGG). Beide Vorschriften werden in der Praxis des BVerfGG zusammen angewendet.

Beraterhinweis: Anders als es der Wortlaut bei unbefangener Lektüre vermuten lässt, stellt das BVerfGG strenge Anforderungen an den substantiierten Vortrag des Beschwerdeführers. Daher scheitert eine Vielzahl von Verfassungsbeschwerden auch an dieser Zulässigkeitsvoraussetzung.◀

Zur hinreichenden Substantiierung gehört, dass sich die Verfassungsbeschwerde mit dem zugrunde liegenden einfachen Recht sowie mit der verfassungsrechtlichen Beurteilung des vorgetragenen Sachverhalts auseinandersetzt und hinreichend substantiiert darlegt, dass eine Grundrechtsverletzung möglich erscheint (vgl. BVerfG v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134/92, 2 BvR 2159/92, BVerfGE 89, 155 [171]). Der Beschwerdeführer muss darlegen, mit welchen verfassungsrechtlichen Anforderungen die angegriffene Maßnahme kollidiert (vgl. BVerfG v. 30.10.2010 – 1 BvR 3196/09, 1 BvR 3197/09, 1 BvR 3198/09, BVerfGE 108, 370 [386]). Dies erfordert nach der st. Rspr. des BVerfG die Vorlage der mit der Verfassungsbeschwerde angegriffenen Entscheidungen oder zumindest die Mitteilung ihres wesentlichen Inhalts, weil nur das eine Beurteilung dahin erlaubt, ob die gerügten Verfassungsverstöße tatsächlich gegeben sind (vgl. BVerfGE 88, 40 [45]; 93, 266 [288]). Entsprechendes gilt für Unterlagen, auf die die angegriffenen Entscheidungen Bezug nehmen (vgl. BVerfG v. 9.12.1999 – 1 BvR 195/96, www.bverfg.de, Rz. 3). Soweit das BVerfG für bestimmte Fragen bereits verfassungsrechtliche Maßstäbe entwickelt hat, muss anhand dieser Maßstäbe aufgezeigt werden, inwieweit Grundrechte durch die angegriffene Maßnahme verletzt werden (vgl. BVerfGE 99, 84 [87]; 101, 331 [346]; 102, 147 [164]). Bei Urteilsverfassungsbeschwerden ist zudem i.d.R. eine ins Einzelne gehende argumentative Auseinandersetzung mit den Gründen der angefochtenen Entscheidung erforderlich.

Beraterhinweis: Werden Verfahrensrechte oder verfahrensrechtliche Gehalte materieller Grundrechte gerügt – also auch das grundrechtsgleiche Recht aus Art. 101

Abs. 1 Satz 2 GG –, muss der Beschwerdeführer substantiiert darlegen, dass die angegriffenen Gerichtsentscheidungen auf der behaupteten Grundrechtsverletzung beruht oder zumindest beruhen kann (st. Rspr. des BVerfG; vgl. BVerfG v. 23.6.1993 – 1 BvR 133/89, BVerfGE 89, 48; *Magen* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG § 92 Rz. 18 m.w.N. der BVerfG-Rspr.). Außerdem ist bei Urteilsverfassungsbeschwerden die Vorlage der angegriffenen Entscheidung(en) Zulässigkeitsvoraussetzung einer hinreichend substantiierten Verfassungsbeschwerde, wobei es auch genügt, wenn der wesentliche Inhalt der angegriffenen Entscheidungen in einer der Beurteilung zugänglichen Weise wiedergegeben wird (vgl. BVerfG v. 12.7.2000 – 1 BvR 2260/97, NJW 2000, 3413; s. zum Vorstehenden z.B. *Bartone* in Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, 20. Aufl. 2011, Einleitung FGO Rz. 59). Die Vorlage der angegriffenen Entscheidung allein genügt allerdings nicht. Ebenso wenig genügt eine pauschale Verweisung auf das Vorbringen im fachgerichtlichen Verfahren (vgl. *Werth*, AO-StB 2007, 24 [26]).◀

b) Begründetheit der Verfassungsbeschwerde: Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter

Eine Verfassungsbeschwerde ist – bezogen auf den Gegenstand des vorliegenden Beitrags – begründet, wenn das grundrechtsgleiche Recht auf den gesetzlichen Richter aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG verletzt ist. Dies ist zunächst der Fall, wenn an einer den Beschwerdeführer betreffenden gerichtlichen Entscheidung ein Richter mitgewirkt hat, der wegen der Besorgnis der Befangenheit erfolgreich abgelehnt wurde. Eine Verletzung von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG liegt aber auch dann vor, wenn die Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs rechtsfehlerhaft ist, weil sie auf willkürlichen oder manipulativen Erwägungen beruht. Denkbar ist auch, dass die Rechtsverletzung dadurch begründet wird, dass über das Ablehnungsgesuch nicht entschieden wurde. Dabei muss es sich nicht um eine **Entscheidung in der Hauptsache** (Urteil, Beschluss über die Verfahrenseinstellung) handeln, sondern das Recht auf den gesetzlichen Richter gilt **auch** in **Nebenentscheidungen** (Kostenentscheidung, Zurückweisung einer Anhörungsrüge gem. § 133a FGO).

Beispiel

Nach BVerfG-Beschluss vom 28.4.2011 (BVerfG v. 28.4.2011 – 1 BvR 2411/10, NJW 2011, 2191): Der Beschwerdeführer wandte sich gegen zwei verwaltungsgerichtliche Beschlüsse (Verfahrenseinstellung mit Kostenentscheidung, Entscheidung über Anhörungsrüge), die nach Klagerücknahme ergangen waren, ohne dass jedoch zuvor über ein Ablehnungsgesuch entschieden worden war. Das BVerfG gab der Verfassungsbeschwerde statt, da die Entscheidung über die Verfahrenseinstellung auch in Anbetracht der Klagerücknahme nicht hätte ergehen dürfen, ohne dass zuvor über das Ablehnungsgesuch entschieden war. Auch die Entscheidung über die Anhörungsrüge (§ 133a FGO) erachtete es als mit Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG unvereinbar, da auch sie ohne vorherige Entscheidung über das Ablehnungsgesuch erfolgt war.

Beraterhinweis: Zu der Frage, ob ein als befangen abgelehnter Richter nach der ohne seine Mitwirkung erfolgten Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs in einem hierauf bezogenen Anhörungsrügeverfahren (§ 133a FGO) mitwirken darf, liegen uneinheitliche Entscheidungen ober-

ter Bundesgerichte vor (vgl. einerseits BFH v. 12.3.2009 – XI S 17-21/08, juris, und andererseits BGH v. 15.6.2010 – XI ZB 33/09, NJW-RR 2011, 427). Daher hat das BVerfG in einem Verfassungsbeschwerdeverfahren entschieden, dass eine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung der Verfassungsbeschwerde (§ 93a Abs. 2 Buchst. a BVerfGG) insoweit ernsthaft in Betracht kommt (BVerfG v. 24.10.2011 – 1 BvR 1848/11, 1 BvR 2162/11).◀

2. Richterablehnung im Verfassungsprozess

a) Grundsätze

Auch im Verfassungsprozess gilt (selbstverständlich) das grundrechtsgleiche Recht auf den gesetzlichen Richter aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG. Dem tragen die Vorschriften der §§ 18 und 19 BVerfGG Rechnung. § 19 Abs. 1 BVerfGG regelt, dass auch Richter des BVerfG wegen Besorgnis der Befangenheit abgelehnt werden können. Die Ablehnung von Richtern des BVerfG wegen der Besorgnis der Befangenheit war Gegenstand zahlreicher Entscheidungen des BVerfG (s. hierzu z.B. *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 6. Aufl. 2011, § 19 Rz. 5; etwas ausführlicher *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 20 ff.).

Die nachfolgende Darstellung gibt einen Überblick über Ablehnungsgründe, Verfahren und Rechtsfolgen der Ablehnung eines Richters des BVerfG. Dabei soll die Möglichkeit der Selbstablehnung ausgeklammert werden (s. hierzu z.B. *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 6. Aufl. 2011, § 19 Rz. 7 f.; *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 41 ff.; *Schlaich/Korioth*, Das BVerfG, 8. Aufl. 2010, Rz. 74, jeweils m.w.N. der BVerfG-Rspr.).

b) Ablehnungsgründe

Besorgnis der Befangenheit: Richter des BVerfG können wegen der Besorgnis der Befangenheit abgelehnt werden, wie aus § 19 Abs. 1 BVerfGG folgt. Die Besorgnis der Befangenheit eines Richters des BVerfG setzt voraus, dass ein Grund vorliegt, der geeignet ist, Zweifel an seiner Unparteilichkeit zu rechtfertigen. Es kommt nicht darauf an, ob der Richter tatsächlich „parteilich“ oder „befangen“ ist oder ob er sich selbst für befangen oder für unbefangen hält. Entscheidend für die Annahme einer Besorgnis der Befangenheit ist allein, ob ein am Verfahren Beteiligter bei vernünftiger Würdigung aller Umstände Anlass hat, an der Unvoreingenommenheit des Richters zu zweifeln (grundlegend BVerfG v. 2.3.1966 – 2 BvE 2/65, BVerfGE 20, 1 [5]; seither st. Rspr., z.B. BVerfG v. 26.5.1998 – 1 BvL 11/94, BVerfGE 98, 134 [137]; v. 19.8.2011 – 2 BvE 3/11, juris; v. 11.10.2011 – 2 BvR 1010/10, 2 BvR 1219/10, ArbuR 2011, 460; weitere Nachweise bei *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 7).

Im Rahmen des vorliegenden Beitrags können und sollen die Einzelfälle, die in der Rspr. des BVerfG relevant geworden sind, nur exemplarisch dargestellt werden. Eine umfassendere Darstellung findet sich bei *Heusch* (*Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005,

§ 19 Rz. 20 ff.; s. auch *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 6. Aufl. 2011, § 19 Rz. 4 f.; *Schlaich/Korioth*, Das BVerfG, 8. Aufl. 2010 Rz. 72 ff.).

Beispiele

- Hinweise des Berichterstatters, die im Interesse einer sachgerechten Verfahrensgestaltung liegen, stellen eine zulässige richterliche Aufklärungstätigkeit dar und sind nicht geeignet, eine Besorgnis der Befangenheit zu begründen (vgl. z.B. BVerfG v. 6.4.1976 – 2 BvR 812/74, BVerfGE 42, 88 [90]). Dies gilt auch, soweit sich der Hinweis auf die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit der Verhängung einer Missbrauchsgebühr (§ 34 Abs. 2 BVerfGG) bezieht (BVerfG v. 19.8.2011 – 2 BvE 3/11, juris; *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 21 m.w.N.).
- Keinen Ablehnungsgrund sah das BVerfG in der bloßen Zugehörigkeit eines Richters zu einer politischen Partei (z.B. BVerfG v. 7.12.1976 – 1 BvR 460/72, BVerfGE 43, 126 [12]).
- Mehrfach hat das BVerfG entschieden, dass die Äußerung einer wissenschaftlichen Meinung zu einer für das verfassungsgerichtliche Verfahren bedeutsamen Rechtsfrage grundsätzlich nicht die Besorgnis der Befangenheit begründet (z.B. BVerfG v. 6.7.1999 – 2 BvF 2/98, 2 BvF 3/98, 2 BvF 1/99, 2 BvF 2/99, BVerfGE 101, 46 [51]; v. 27.10.1999 – 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 122 [125]; vgl. jüngst BVerfG v. 11.10.2011 – 2 BvR 1010/10, 2 BvR 1219/10, ArbuR 2011, 460). Dabei stützt sich das BVerfG auf die Wertung des § 18 Abs. 3 Nr. 2 BVerfGG, dass ein Richter des BVerfG in einem solchen Fall nicht nach § 18 Abs. 1 BVerfGG kraft Gesetzes ausgeschlossen ist (vgl. *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 20).
- Andererseits kann die Äußerung eines Verfassungsrichters die Besorgnis der Befangenheit rechtfertigen, wenn sich ein Richter in einer Funktion vor der Berufung in sein Richteramt klar inhaltlich zu einer verfahrensrelevanten Rechtsfrage positioniert hat (etwa als Mitglied einer Landesregierung; vgl. BVerfG v. 4.6.1986 – 1 BvR 1046/85, BVerfGE 72, 296; v. 12.10.1994 – 2 BvR 1851/94, 2 BvR 1853/94, 2 BvR 1875/94, BVerfGE 91, 226; v. 16.2.1995 – 2 BvR 1852/94, BVerfGE 92, 138). Entsprechendes gilt auch für die Erstattung von nicht ergebnisoffenen Rechtsgutachten, die gezielt eine bestimmte Meinung stützen sollen, z.B. ein Gutachten zur verfassungsrechtlichen Abstützung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes, das später in einem Verfahren vor dem BVerfG auf dem Prüfstand steht (vgl. z.B. BVerfGE 88, 1 [4]; s. zum Ganzen *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 28 m.w.N.).

c) Verfahren

Antrag: Die Besorgnis der Befangenheit muss – abgesehen vom Fall der Selbstablehnung (§ 19 Abs. 3 BVerfGG) – von einem Verfahrensbeteiligten in einem Antrag geltend gemacht werden; sie wird nicht von Amts wegen geprüft (BVerfG v. 5.10.1977 – 2 BvL 10/75, BVerfGE 46, 34 [38]). Ein Ablehnungsgesuch scheidet nach der Rspr. des BVerfG im Verfahren der konkreten Normenkontrolle (Art. 100 Abs. 1 GG) aus, da dieses einen rein objektiven Charakter hat und die Verfahrensbeteiligten der (fachgerichtlichen) Ausgangsverfahren nicht Beteiligte des verfassungsgerichtlichen Verfahrens sind (BVerfG v. 5.10.1977 – 2 BvL 10/75, BVerfGE 46, 34 [36]; krit. *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 33).

In jeder Phase des Verfahrens: Der Antrag kann grds. in jeder Phase des Verfahrens gestellt werden, spätestens

jedoch zu Beginn der mündlichen Verhandlung (§ 19 Abs. 2 Satz 3 BVerfGG), bei einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung bis zur Bekanntgabe der Entscheidung (BVerfG v. 18.1.2001 – 1 BvR 2216/96 u.a., NJW 2001, 1482; *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 34).

Gegen namentlich zu benennenden Richter: Er muss sich konkret gegen einen (oder mehrere) namentlich zu benennende Richter des zur Entscheidung berufenen Senats richten, der noch im Amt ist (vgl. BVerfG v. 16.8.2011 – 2 BvR 287/10, juris; *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 34).

Substantiierte Begründung des Ablehnungsgesuchs: Das Ablehnungsgesuch ist substantiiert zu begründen (§ 19 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG), insb. muss es Ausführungen enthalten, die überhaupt zur Begründung der Besorgnis der Befangenheit geeignet sind, ansonsten ist es unzulässig (vgl. z.B. BVerfG v. 22.2.1960 – 2 BvR 36/60, BVerfGE 11, 1 [3]; v. 2.5.2006 – 1 BvR 698/06, BVerfGE 8, 59 [60]; v. 16.8.2011 – 2 BvR 287/10, juris; *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 36).

Entscheidung über das Ablehnungsgesuch: Nach § 19 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG hat sich der Betroffene dienstlich zu äußern, es sei denn, das Ablehnungsgesuch ist missbräuchlich oder aus anderen Gründen offensichtlich unzulässig. In diesem Fall entscheidet das BVerfG unter Mitwirkung des abgelehnten Richters, ansonsten in verminderter Besetzung, d.h. unter Ausschluss des Abgelehnten (§ 19 Abs. 1 BVerfGG), wenn es sich um eine Senatsentscheidung handelt. Ist die Zuständigkeit der Kammer (§ 15a BVerfGG) gegeben, entscheidet der Vertreter (vgl. § 15a Abs. 2 BVerfGG) des abgelehnten Richters über das Ablehnungsgesuch mit. Die Entscheidung kann durch einen gesonderten Beschluss oder zusammen mit der abschließenden Entscheidung ergehen (s. *Heusch* in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 19 Rz. 39; s. dort auch die weiteren Einzelheiten unter Rz. 34 ff.).

d) Rechtsfolgen

Wird das Ablehnungsgesuch (als unzulässig oder unbegründet) zurückgewiesen, wirkt der abgelehnte Richter im weiteren Verfahren mit. Erklärt das BVerfG die Ablehnung demgegenüber für begründet, wird in Senatsverfahren durch Los ein Richter des anderen Senats als Vertreter bestimmt (§ 19 Abs. 4 Satz 1 BVerfGG). In Kammerverfahren greift die auf § 15a Abs. 2 BVerfGG beruhende Vertretungsregelung. Das Nähere regelt § 38 GeschO-BVerfG.

IV. Zusammenfassung

Mit der vorstehenden Darstellung wurde – ausgehend von den verfassungsrechtlichen Grundlagen – ein Überblick über die wesentlichen Aspekte der Richterablehnung, soweit sie verfahrensprozessuale Bedeutung erlangen können, gegeben. Dabei sollte insb. deutlich gemacht werden, dass ein „Gang nach Karlsruhe“ nur dann nicht von vornherein aussichtslos ist, wenn das Ablehnungsgesuch im FG-Verfahren sorgfältig und unter Be-

achtung des verfahrensrechtlichen Rahmens verfolgt wurde, gegebenenfalls auch im Rechtsmittelverfahren.

Beraterhinweis: Fehler, die in diesem Stadium begangen werden, sind im Verfassungsbeschwerdeverfahren nicht mehr zu heilen und führen zwangsläufig zum Scheitern vor dem BVerfG, grobe Fehler werden obendrein u.U. mit einer Missbrauchsgebühr i.H.v. bis zu 2.600 € (§ 34 Abs. 2 BVerfGG) sanktioniert. Daher sollte nicht nur das Ablehnungsgesuch im FG-Verfahren wohl erwogen werden, sondern erst recht auch, ob es dem wohlverstande-

nen Interesse des Mandanten dient, eine auf die Verletzung von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG gestützte Verfassungsbeschwerde zu erheben.◀

Mehr zum Thema: *Krömker*, Mitwirkungspflichten für Richter im FG-Prozess, AO-StB 2003, 270; *Loschelder*, Zweifel an der Unparteilichkeit des Richters?, AO-StB 2004, 102; *Nieland*, Selbstablehnung eines Richters, AO-StB 2003, 8; *Bartone*, Grundrechte und grundrechtsgleiche Verfahrensrechte im Verfassungsbeschwerdeverfahren gegen letztinstanzliche Entscheidungen des BFH, AO-StB 2008, 224.

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

■ Aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht BVerfG-, BFH-, FG-, BGH- und LG-Entscheidungen

von Helmut Tormöhlen*

I. Steuerhinterziehung (§ 370)

1. Unanwendbarkeit des § 46a StGB

Die Anwendung des § 46a StGB kommt bei Steuerdelikten, deren geschütztes Rechtsgut allein die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs ist, nicht in Betracht (gl.A. BayObLG v. 28.2.1996 – 4 St RR 33/96, wistra 1996, 152; offen gelassen, ob Steuernachzahlung Schadenswiedergutmachung i.S.d. § 46a Nr. 2 StGB sein kann: BGH v. 25.10.2000 – 5 StR 399/00, wistra 2001, 22; differenzierend *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, B Rz. 573 ff. [Mai 2004]).

BGH v. 18.5.2011 – 1 StR 209/11

2. Verfolgungsverjährung (§§ 78 ff. StGB)

a) Verjährungsbeginn bei Nichtabgabe von Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen

Der hypothetische Zeitpunkt, zu welchem das FA einen Steuerbescheid erlassen hätte, wenn der Täter die Erklärungen zur ESt und GewSt fristgerecht abgegeben hätte, ist für die Frage der Beendigung der Tat, die wiederum für den Beginn der Verfolgungsverjährung maßgeblich ist, bedeutungslos. Auch der Grundsatz „in dubio pro reo“ verlangt es nicht anzunehmen, dass der Angeklagte als erster veranlagt worden wäre (vgl. BGH v. 7.11.2001 – 5 StR 395/01, wistra 2002, 64; *Schauf* in *Kohlmann*, § 376 AO Rz. 90 [Juni 2009]; *Tormöhlen* in *Papperitz/Keller*, ABC Betriebsprüfung, Fach 5 Stichwort „Verfolgungsverjährung“ Rz. 6 [Jan. 2009]; *Tormöhlen*, AO-StB 2011, 27: Entscheidend für den Verjährungsbeginn ist i.d.R. das Ende der Veranlagungsarbeiten für den betreffenden Veranlagungszeitraum im jeweils zuständigen FA).

BGH v. 18.5.2011 – 1 StR 209/11

b) Verjährungsunterbrechung

Bei mehreren Tatverdächtigen kann sich ein Durchsuchungsbeschluss gegen einen der Beschuldigten auf die übrigen Beteiligten beziehen, indem er deren Verfolgung erkennbar in den Blick nimmt. Deshalb werden über unmittelbar Betroffene hinaus auch andere Tatbeteiligte erfasst, wenn die Durchsuchungsanordnung erkennbar bezweckt, auch deren Tatbeitrag aufzuklären. Dies trifft i.d.R. auch auf einen Beschlagnahmebeschluss zu, nicht jedoch auf eine Beschuldigtenvernehmung (arg. § 78c Abs. 4 StGB; vgl. BGH v. 2.9.1992 – 3 StR 110/92, StV 1993, 71; *Sternberg-Lieben/Bosch* in *Schönke/Schröder*, 28. Aufl. 2010, § 78c StGB Rz. 25).

BGH v. 3.5.2011 – 3 StR 33/11

3. Steuerhinterziehung in großem Ausmaß

Ab einem Hinterziehungsbetrag von 50.000 € sind gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO Steuern in großem Ausmaß verkürzt bzw. nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom FA erlangt hat, etwa bei Steuererstattungen durch USt-Karusellgeschäfte, Kettengeschäfte oder durch Einschaltung von sog. Serviceunternehmen. Wenn sich das Verhalten des Täters darauf beschränkt, die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen, indem er etwa Umsätze nicht erklärt, liegt die Wertgrenze zum großen Ausmaß bei 100.000 € (BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71; vgl. auch *Tormöhlen*, AO-StB 2011, 153).

BGH v. 12.7.2011 – 1 StR 81/11

4. Steuerhinterziehungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Wenn innergemeinschaftliche Lieferungen von Mobiltelefonen aus Deutschland nach Italien und Österreich i.S.d. § 6a UStG tatsächlich stattgefunden haben, der Lieferant

* Der Autor ist Vorsitzender Richter der Wirtschaftsstrafkammer am LG Halle.

jedoch bei der Lieferung die wahre Identität seines Abnehmers verschleiert, um diesem die Hinterziehung der Umsatzsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu ermöglichen, so beteiligt er sich (auch) an der Hinterziehung der USt des Abnehmers (Anschluss an EuGH v. 7.12.2010 – C-285/09, UR 2011, 15 = HFR 2011, 231 = DStR 2010, 2572; vgl. auch BFH v. 11.8.2011 – V R 50/09, DStR 2011, 1901; v. 11.8.2011 – V R 19/10, DStZ 2011, 883 = HFR 2011, 1340).

BFH v. 17.2.2011 – V R 30/10

Ein Unternehmer, der in seinen USt-Jahreserklärungen Lieferungen von Gebrauchtwagen an Fahrzeughändler in Portugal vorsätzlich als steuerfrei behandelt, obwohl er in einem ausgeklügelten System unter Verwendung unrichtiger Belege, die er auch in die Buchhaltung aufgenommen hat, die wirklichen portugiesischen Erwerber verschleiert hat und diese damit bei der Umgehung der Erwerbsbesteuerung in Portugal unterstützt, begeht Steuerhinterziehung.

BGH v. 20.10.2011 – 1 StR 41/09

Die Auslegung des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG durch den BGH, wonach eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nur vorliegt, wenn die Erwerbsbesteuerung im anderen Mitgliedstaat nicht unterlaufen wird, ist mit dem Wortsinn der Norm vereinbar und verstößt nicht gegen Art. 103 Abs. 2 GG (vorgehend BGH v. 20.11.2008 – 1 StR 354/08, HFR 2009, 1145 = UR 2009, 192 = DStR 2009, 577).

BVerfG v. 16.6.2011 – 2 BvR 542/09

5. Verlängerte Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung

Wenn ein StB in einem Einspruchsschreiben im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens für einen Mandanten zur Erlangung der Grundsteuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 GrEStG (Grundstücksübertragung von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand) objektiv unvollständige Angaben zu den aktuellen Beteiligungsverhältnissen macht und wider besseres Wissen und in Kenntnis der einschlägigen höchstrichterlichen Rspr. einen unveränderten Gesellschafterbstand vorträgt, stellt dies eine Steuerhinterziehung dar, die zur Verlängerung der Festsetzungsfrist führt.

FG Hessen v. 9.11.2010 – 5 K 3252/05; NZB eingelegt, Az. des BFH: II B 10/11

Die verlängerte Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO setzt eine objektiv und subjektiv tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhaftige Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO oder leichtfertige Steuerverkürzung i.S.d. § 378 AO voraus (vgl. hierzu BFH v. 2.4.1998 – V R 60/97, BStBl. II 1998, 530; *Tormöhlen* in Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Fach 5 Stichwort „Festsetzungsfrist“ Rz. 2 [Sept. 2011]). Dem gegenüber führt eine den Anforderungen des § 371 AO genügende Selbstanzeige lediglich als Strafausschlussgrund zur Straffreiheit und lässt die verlängerte Festsetzungsfrist unberührt (BFH v. 2.2.2001 – IV B 162/99, BFH/NV 2001, 890; *Rüsken* in Klein, 10. Aufl. 2009, § 169 AO Rz. 26; *Hartmann* in Beermann/Gosch, § 169 AO Rz. 20 [März

2003]; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 219).

Auf die Festsetzungsfrist wirkt sich eine Selbstanzeige durch eine Ablaufhemmung bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 171 Abs. 9 AO aus. Danach endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Anzeige nach § 153 AO oder eine Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO erstattet. Die Regelung gibt der Finanzbehörde bei kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist eingehenden Anzeigen zumindest ein Jahr Zeit, um die berichtigten Angaben auszuwerten. Der Hemmungstatbestand kommt dementsprechend nicht zum Tragen, wenn die dort vorgesehene Jahresfrist vor Ablauf der ggf. verlängerten Festsetzungsfrist endet. Die fünf- oder zehnjährige Festsetzungsfrist ist eine Mindestfrist, die durch eine Selbstanzeige nicht abgekürzt werden kann. Mit der Richtigstellung der Angaben entfällt nach Ansicht des BFH nicht die Rechtfertigung für eine verlängerte Festsetzungsfrist. Mit dieser wird nämlich ein doppelter Zweck verfolgt. Es soll zum einen den mit der Steuerverkürzung einher gehenden objektiven Erschwerenissen bei der Sachverhaltsaufklärung Rechnung getragen und zum anderen festgelegt werden, wann Rechtsfrieden zwischen dem Abgabeberechtigten und dem Steuerpflichtigen einkehrt.

BFH v. 24.3.2011 – IV R 13/09

II. Steuerhehlerei (§ 374 AO)

Nach Auffassung des BGH empfiehlt es sich in den Fällen von Zigarettenschmuggel von einem Drittland in die EU und sodann nach Deutschland das Strafverfahren gem. §§ 154, 154a StPO auf die Hinterziehung von Zoll oder sogar nur auf die Hinterziehung der Tabaksteuer anlässlich der Verbringung in das deutsche Zollgebiet zu beschränken (vgl. bereits BGH v. 2.2.2010 – 1 StR 635/09, wistra 2010, 226 [228]). Denn insb. die Berechnung und Darstellung der in anderen Mitgliedstaaten hinterzogenen Tabaksteuer – z.B. der polnischen sog. Akzise – stellt sich bisweilen als schwierig dar (vgl. BGH v. 19.4.2007 – 5 StR 549/06, NStZ 2007, 595 = StV 2007, 468). Es ist aber Aufgabe des Tatrichters, die steuerlichen Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt anzuwenden und die daraus folgende Berechnung der Steuern vorzunehmen, durch welche der jeweilige Schuldumfang der Straftat entscheidend determiniert wird (vgl. hierzu *Tormöhlen* in Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Fach 5 Stichwort „Steuerhinterziehung“ Rz. 33 [Juli 2011]).

BGH v. 9.6.2011 – 1 StR 21/11

Der Steuerhehler erlangt weder aus der Tat noch für die Tat die vom Importeur hinterzogenen Steuern und sonstigen Abgaben. Er erspart sich aus der Tat auch nicht Aufwendungen, nur weil er wegen der Tat für die verkürzten Steuern gem. § 71 AO gesamtschuldnerisch haftet. Vielmehr erlangt der Steuerhehler, indem er die Zigaretten ankauft oder sich sonst verschafft, zunächst die Zigaretten und durch den anschließenden Weiterverkauf den hieraus erzielten Erlös. Zwar kann ein Täter auch dadurch etwas i.S.v. § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB erlangen, dass er sich Aufwendungen erspart. Dem steht allerdings i.d.R. entgegen,

dass nach § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB der Verfall schon deshalb nicht angeordnet werden kann, weil dem Steuerfiskus Ansprüche zustehen (vgl. hierzu BGH v. 28.11.2000 – 5 StR 371/00, wistra 2001, 96 = NSTZ 2001, 155 = NJW 2001, 693; *Kühl* in Lackner/Kühl, 27. Aufl. 2011, § 73 StGB Rz. 6; *Tormöhlen* in Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Fach 5 Stichwort „Verfall“ Rz. 4 [April 2010]).

BGH v. 28.6.2011 – 1 StR 37/11

III. Strafverfahrensrecht

1. Durchsuchung

a) Formale Anforderungen an einen Durchsuchungsbeschluss

Keine ausreichende Begründung (§ 34 StPO) eines Durchsuchungsbeschlusses liegt vor, wenn der Richter in ein Formular oder ein von ihm gefertigtes unvollständiges Schriftstück Blattzahlen, Klammern oder Kreuzzeichen einsetzt, mit denen er auf in den Akten befindliche Textpassagen Bezug nimmt (vgl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvR 1619/00, NSTZ 2002, 372; *Kohlmann*, Strafverfahrensrecht, § 385 AO Rz. 221 [Juli 2007]; *Tormöhlen* in Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung, Fach 5 Stichwort „Durchsuchung“ Rz. 6 [Okt. 2009]).

LG Siegen v. 25.10.2010 – 10 Qs 104/09

b) Unwirksame Einwilligung in eine Durchsuchung

Wenn die für eine Durchsuchung erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen nicht gegeben sind, kommt in Betracht, dass der Beschuldigte in eine Durchsuchung einwilligt. Die Wirksamkeit einer solchen Einwilligung kann nur angenommen werden, wenn eine ausdrückliche Belehrung über die Freiwilligkeit der Maßnahme erfolgt, wobei der Betroffene darüber zu belehren ist, dass die Durchsuchung nicht ohne weiteres stattfinden werde, sofern ihr nicht zugestimmt werde (vgl. BVerfG v. 21.10.2003 – 2 BvR 1500/03, juris; LG Bremen v. 20.4.2005 – 1 Qs 47/05, StV 2005, 318; *Schmitt* in Meyer-Goßner, 54. Aufl. 2011, § 105 StPO Rz. 1).

LG Hamburg v. 30.6.2010 – 706 Ns 17/10

2. Anklageschrift

Der Umgrenzungsfunktion der Anklageschrift ist nicht Genüge getan, wenn der Tatzeitraum nicht genau festgelegt ist. Die genaue Festlegung des Tatzeitraumes ist unabdingbar, um das dem Gericht zur Aburteilung gestellte Geschehen, Fragen der Verfolgungsverjährung sowie die Reichweite der Rechtskraft unverwechselbar zu bestimmen (zu den Anforderungen an den Anklagesatz vgl. den Vorlagebeschluss an den Großen Senat für Strafsachen: BGH v. 24.2.2010 – 1 StR 260/09, wistra 2010, 232).

BGH v. 2.3.2011 – 2 StR 524/10

3. Verlesung einer Einlassung

Auf Grund der Verlesung einer vorbereiteten schriftlichen Erklärung des Angeklagten durch diesen oder seinen Verteidiger wird nicht der Wortlaut des Schriftstücks zum In-

begriff der Hauptverhandlung, sondern allein der Inhalt des mündlichen Vortrags, dessen wesentliche Punkte das Tatgericht in den Urteilsgründen festzustellen hat. Allein diese Feststellungen sind Grundlage der revisionsgerichtlichen Prüfung (vgl. *Becker* in Löwe/Rosenberg, Die StPO und das GVG mit Nebengesetzen, 26. Aufl. 2010, § 243 Rz. 78). Anders liegt es nur, wenn der Wortlaut der schriftlichen Einlassung durch das Gericht im Wege des förmlichen Urkundsbeweises (§ 249 StPO) in die Hauptverhandlung eingeführt wird, worauf der Angeklagte indessen keinen Anspruch hat (zu Erklärungen des Verteidigers in der Hauptverhandlung als zu wertende Einlassung des Angeklagten vgl. BGH v. 14.8.1997 – 1 StR 441/97, NSTZ-RR 1998, 51).

BGH v. 29.3.2011 – 3 StR 9/11

4. Unterbrechung der Hauptverhandlung

Eine Hauptverhandlung darf i.d.R. nur bis zu drei Wochen unterbrochen werden. Die Frist wird nur durch einen Fortsetzungstermin gewahrt, in welchem das Verfahren inhaltlich auf den abschließenden Urteilsspruch hin gefördert wird (st. Rspr.; vgl. etwa BGH v. 25.7.1996 – 4 StR 172/96, wistra 1996, 351: unzulässige Verteilung der Verlesung einer aus zwei Seiten bestehenden Bundeszentralregister-Auskunft auf drei Verhandlungstermine).

Die Abhaltung eines achtminütigen Hauptverhandlungstermins (im Hinblick auf die Erkrankung einer Schöffin) in einem Klinikum, in welchem wieder in die Beweisaufnahme eingetreten und lediglich gem. § 256 Abs. 1 Nr. 5 StPO ein Durchsuchungs- und Sicherstellungsprotokoll verlesen wird, um das Verfahren „nicht platzen zu lassen“, stellt einen unzulässigen sog. Schiebetermin dar, wenn zudem die Beweisaufnahme zuvor bereits geschlossen worden war und die Staatsanwaltschaft ihren Schlussvortrag gehalten hatte.

BGH v. 7.4.2011 – 3 StR 61/11

5. Selbstleseverfahren

Die Durchführung eines Selbstleseverfahrens kann als wesentliche Verfahrensförmlichkeit nur durch das Hauptverhandlungsprotokoll bewiesen werden (§ 274 StPO). Die protokollierte Feststellung des Vorsitzenden, dass die Schöffen Gelegenheit hatten, von den im Selbstleseverfahren eingeführten Urkunden Kenntnis zu nehmen, belegt im Umkehrschluss, dass die Berufsrichter diese Gelegenheit nicht hatten (vgl. BGH v. 30.9.2009 – 2 StR 280/09, wistra 2010, 31). Außerdem genügt die Gelegenheit zur Kenntnisnahme nur für weitere Verfahrensbeteiligte; für Berufsrichter und Schöffen muss unterschiedslos die erfolgte Kenntnisnahme festgestellt werden (§ 249 Abs. 2 StPO).

BGH v. 15.3.2011 – 1 StR 33/11

6. Verständigung

a) Hinweispflichten

Es ist rechtsfehlerhaft, wenn der Angeklagte wegen mittäterschaftlicher Begehungsweise (§ 25 Abs. 2 StGB) ohne vorherigen rechtlichen Hinweis nach § 265 Abs. 1 StPO

Interessenwahrung im Strafverfahren

verurteilt wird, wenn er lediglich wegen Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) angeklagt worden ist.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass der geständigen Einlassung des Angeklagten eine Verständigung nach § 257c StPO vorausgegangen ist. Denn die sich aus einer Verständigung ergebenden Bindungen des Gerichts haben nicht die Kraft, die Hinweispflichten des § 265 StPO zu relativieren oder gar zu verdrängen.

BGH v. 11.5.2011 – 2 StR 590/10

b) Vertrauen auf einen Hinweis des Vorsitzenden

Weist der Vorsitzende am dritten Hauptverhandlungstag einen Verteidiger im Rahmen einer Erörterung in einer Verhandlungspause in Anwesenheit der gesamten Strafkammer einschließlich der Schöffen und der übrigen Verteidiger sämtlicher Mitangeklagten sowie des Sitzungsvertreters der Staatsanwaltschaft darauf hin, dass der betreffende Angeklagte keine Verständigung bräuchte, da dieser „sowieso Bewährung“ bekomme, begründet dies ein berechtigtes Vertrauen dieses Angeklagten, wenn er nicht zuvor darauf hingewiesen worden ist, dass die Kammer beabsichtigt, ihn zu einer zu vollstreckenden Freiheitsstrafe zu verurteilen.

Ein Angeklagter darf sich nicht nur auf solche Äußerungen des Gerichts verlassen, die zum Inhalt einer förmlich zustande gekommenen Verständigung und damit für das Gericht grundsätzlich bindend geworden sind (zum Verständigungsvorschlag des Gerichts als gesamtem Spruchkörper nach § 257c Abs. 3 Satz 1 StPO vgl. *Niemöller* in *Niemöller/Schlothauer/Weider*, Gesetz zur Verständigung im Strafverfahren, 2010, § 257c StPO Rz. 24; ferner *Tormöhlen*, AO-StB 2010, 178).

BGH v. 30.6.2011 – 3 StR 39/11

c) Urteilsfeststellungen

Ist dem Urteil eine Verständigung (§ 257c StPO) vorausgegangen, gehört es gleichwohl zu den unerlässlichen Mindestvoraussetzungen des Urteils, dass es eine geschlossene und für das Revisionsgericht nachvollziehbare Darstellung des verwirklichten strafbaren Verhaltens enthält. Eine solche geschlossene Darstellung des Sachverhalts, der das Tatgeschehen bildet, ist für die revisionsrechtliche Überprüfung des Urteils erforderlich. Die Feststellungen der Strafkammer dürfen sich nicht nur in einer knapp gehaltenen Schilderung des Vorgehens des Angeklagten erschöpfen, die teilweise aus dem Anklagesatz übernommen ist und an die sich eine Zusammenfassung der Einzelaten in einer mehrspaltigen Tabelle anschließt. Zwar ist es dem Tatrichter grundsätzlich nicht verwehrt, bei einer Vielzahl von Straftaten, die denselben Tatbestand erfüllen, davon abzusehen, die konkreten Sachverhalte der Einzelaten ausführlich mitzuteilen, und diese stattdessen in einer Liste zusammenzufassen, in welcher die jeweiligen Taten individualisiert werden. Dies gilt, wenn die Taten in allen wesentlichen tatsächlichen Umständen, die den Tatbestand erfüllen, gleich gelagert sind. Auch dann müssen die Urteilsgründe aber so abgefasst sein, dass sie erkennen lassen, welche der festgestellten

Tatsachen den einzelnen Tatbestandsmerkmalen zuzuordnen sind und sie ausfüllen können.

BGH v. 9.3.2011 – 2 StR 428/10

7. Verwertungsverbot bei unterbliebener Unterrichtung der konsularischen Vertretung

Ein türkischer Staatsangehöriger muss nach seiner Festnahme im Strafverfahren durch Polizeibeamte über sein Recht auf konsularischen Beistand belehrt werden (Art. 36 Abs. 1 Buchst. b Satz 3 Wiener Konsularrechtsübereinkommen – WÜK; BGH v. 11.9.2007 – 1 StR 273/07, BGHSt 52, 38; vgl. nunmehr auch § 114b Abs. 2 Satz 3 StPO n.F.). Zweck der Belehrung ist die Verwirklichung des Rechts des Beschuldigten auf konsularische Unterstützung bei der effektiven Wahrnehmung der eigenen Verteidigungsrechte (vgl. BVerfG v. 19.9.2006 – 2 BvR 2115/01 u.a., NJW 2007, 499).

Wenn die Belehrung unterblieben ist, kommt ein Verwertungsverbot für die gleichwohl erfolgte Einlassung des Beschuldigten in Betracht. Dabei kommt jedoch die von der Rspr. entwickelte Abwägungslehre zur Anwendung. Es hat dann eine Abwägung zwischen dem durch den Verfahrensverstöß bewirkten Eingriff in die Rechtsstellung des Beschuldigten einerseits und den Strafverfolgungsinteressen des Staates andererseits stattzufinden, wobei auf den Schutzzweck der verletzten Norm ebenso abzustellen ist wie auf die Umstände, Hintergründe und Auswirkungen der Rechtsverletzung im Einzelfall. Ist der Beschuldigte in Deutschland geboren und aufgewachsen, ist er von den Ermittlungsbeamten und vom Haftrichter über sein Schweigerecht belehrt worden und hat er die Aussage vor dem Ermittlungsrichter zunächst verweigert, weil er einen RA sprechen wollte, um dessen Beauftragung er im Folgenden seine Familie gebeten hat, so ist keine wegen ausländerspezifischer Verteidigungsdefizite konkret erhöhte Schutzbedürftigkeit des Beschuldigten erkennbar und ein Verwertungsverbot scheidet aus.

BGH v. 7.6.2011 – 4 StR 643/10

8. Rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung

Wenn eine im Einzelfall festgestellte überlange Verfahrensdauer auf einem konventions- oder rechtsstaatswidrigen Verhalten der Strafverfolgungsbehörden (vgl. Art. 6 Abs. Satz 1 MRK; *Tormöhlen* in *Papperitz/Keller*, ABC Betriebsprüfung, Fach 5 Stichwort „Strafzumessung bei Steuerhinterziehung“ Rz. 8.6 [März 2009]) beruht, ist von der Strafzumessung im engeren Sinne gesondert und hieran anschließend zu prüfen, ob zur Entschädigung für diese Verfahrensverzögerung die Feststellung der rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung genügt. Reicht diese zur Entschädigung des Angeklagten nicht aus, so hat die Strafkammer festzustellen, welcher bezifferte Teil der Strafe zur Kompensation der Verzögerung – analog § 51 StGB – als vollstreckt gilt und dies in der Urteilsformel auszusprechen (vgl. BGH v. 17.1.2008 – GSSSt 1/07, BGHSt 52, 124).

Allgemeine Kriterien für diese Festlegung lassen sich nicht aufstellen. Entscheidend sind stets die Umstände des Einzelfalls. Dabei sind der Umfang der staatlich zu verantwortenden Verzögerung, das Maß des Fehlverhal-

tens der Strafverfolgungsorgane sowie die Auswirkungen all dessen auf den Angeklagten zu berücksichtigen. Jedoch muss auch berücksichtigt werden, dass die Verfahrensdauer als solche sowie die hiermit verbundenen Belastungen des Angeklagten bereits mildernd in die Strafbemessung eingeflossen sind und es daher in diesem Punkt der Rechtsfolgenbestimmung nur noch um einen Ausgleich für die rechtsstaatswidrige Verursachung dieser Umstände geht.

Das früher geltende sog. Strafabschlagsmodell (vgl. hierzu *Fischer*, 58. Aufl. 2011, § 46 StGB Rz. 129 m.w.N.) und die nunmehr gültige Vollstreckungslösung dürfen nicht nebeneinander angewandt und damit der Sache nach die rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung zweifach kompensiert werden.

BGH v. 21.4.2011 – 3 StR 50/11

9. Aussetzung des Verfahrens

Es stellt eine vom FA bzw. vom FG zu entscheidende steuerrechtliche Vorfrage dar, ob ein Angeklagter als verantwortlich Handelnder einer ausländischen Domizilgesellschaft mit angeblichem Geschäftssitz in den USA im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hat, wenn er pflichtwidrig Betriebseinnahmen im Inland nicht versteuert und dadurch KSt und GewSt hinterzogen haben soll. In einem solchen Fall ist die Aussetzung des

Strafverfahrens nicht grob sachwidrig oder willkürlich (zum Gesetzeszweck des § 396 AO vgl. *Jäger* in *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl. 2009, § 396 AO Rz. 6 m.w.N.).

LG Bremen v. 29.7.2010 – 31 Qs 245/10

10. Urteilsabsetzungsfrist

Eine versehentlich falsche Berechnung der Urteilsabsetzungsfrist (§ 275 Abs. 1 Satz 2 StPO) begründet keinen unvorhersehbaren unabwendbaren Umstand i.S.d. § 275 Abs. 1 Satz 4 StPO (zu unvorhersehbaren Umständen vgl. *Meyer-Goßner* in *Meyer-Goßner*, 54. Aufl. 2011, § 275 StPO Rz. 13).

BGH v. 13.7.2011 – 2 StR 88/11

IV. Gerichtsverfassungsrecht – Schöffe mit unzureichender Sprachkompetenz

Mängel in der Person eines Richters oder Schöffen, die seine Unfähigkeit zur Teilnahme an Verhandlungen begründen, führen zu einer vorschriftswidrigen Gerichtsbesetzung i.S.d. § 338 Nr. 1 StPO. Hierzu gehört auch die nicht hinreichende Sprachkompetenz eines Schöffen (vgl. § 33 Nr. 5 GVG n.F.).

BGH v. 26.1.2011 – 2 StR 338/10

■ Einführung in das Unternehmensstrafrecht (Teil 3)

Die Sanktionierung der Unternehmensleitung wegen der Verletzung ihrer Aufsichtspflicht (§ 130 OWiG)

von Dr. Frank Heerspink, RA/FAStrafR/FAStR*

Mit Heft 6/2011 begann eine lose Folge von Aufsätzen, die sich mit Fragen des Unternehmensstrafrechts befasst. Themen dieser Reihe sind:

- *Grundlagen und Verantwortlichkeit für Dritte* (Heerspink, AO-StB 2011, 185 ff.)
- *Die Sanktionierung juristischer Personen und Personengesellschaften (§ 30 OWiG)* (Heerspink, AO-StB 2011, 283 ff.)
- *Die Sanktionierung der Unternehmensleitung wegen Verletzung ihrer Aufsichtspflicht (§ 130 OWiG) (in diesem Heft)*
- *Das Unternehmen als Adressat von Nebenfolgen des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts (geplant)*.

1. Einleitung

Da die Ermittlungsbehörden im Zusammenhang mit Straf- oder Bußgeldverfahren ihren Blick verschärft auf Unternehmen richten, gewinnt auch ein Sondertatbestand zur Bekämpfung unternehmerischer Unregelmäßigkeiten

Bedeutung: § 130 OWiG, die Verletzung der unternehmerischen Aufsichtspflicht.

Anders als bei dem im letzten Beitrag (Heerspink, AO-StB 2011, 283 ff.) behandelten Sondertatbestand des § 30 OWiG ist Adressat des § 130 OWiG nicht das Unternehmen sondern der Unternehmer. Insoweit wird – anders als bei § 30 OWiG – die Anknüpfung an ein personal verursachtes Unrecht nicht durchbrochen.

§ 130 OWiG ist sowohl für den Unternehmer als auch für das Unternehmen von hoher Bedeutung.

- Die Norm bildet einen Sondertatbestand zur Sanktionierung eines seine Aufsichtspflichten vernachlässigenden Unternehmers. Das ist die primäre Bedeutung des Tatbestandes.
- Dem Tatbestand kommt aber auch für das Unternehmen eine besondere Bedeutung zu. Das personale Unrecht des Unternehmers (§ 130 OWiG) bildet die häufigste Anknüpfungstat des § 30 OWiG und damit die Grundlage für eine Unternehmensgeldbuße.

§ 130 OWiG lautet wie folgt:

* Der Autor ist Partner von Hecker Werner Himmelreich, Rechtsanwälte Köln-Berlin-Leipzig-Düsseldorf, und leitet dort das Dezernat Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht. Näheres erfahren Sie unter www.Heerspink.de.

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

§ 130 – Verletzung der Aufsichtspflicht in Unternehmen und Betrieben

(1) Wer als Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern, die den Inhaber treffen und deren Verletzung mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist, handelt ordnungswidrig, wenn eine solche Zuwiderhandlung begangen wird, die durch gehörige Aufsicht verhindert oder wesentlich erschwert worden wäre. Zu den erforderlichen Aufsichtsmaßnahmen gehören auch die Bestellung, sorgfältige Auswahl und Überwachung von Aufsichtspersonen.

(2) Betrieb oder Unternehmen i.S.d. Abs. 1 ist auch das öffentliche Unternehmen.

(3) Die Ordnungswidrigkeit kann, wenn die Pflichtverletzung mit Strafe bedroht ist, mit einer Geldbuße bis zu einer Million Euro geahndet werden. Ist die Pflichtverletzung mit Geldbuße bedroht, so bestimmt sich das Höchstmaß der Geldbuße wegen der Aufsichtspflichtverletzung nach dem für die Pflichtverletzung angedrohten Höchstmaß der Geldbuße. Satz 2 gilt auch im Falle einer Pflichtverletzung, die gleichzeitig mit Strafe und Geldbuße bedroht ist, wenn das für die Pflichtverletzung angedrohte Höchstmaß der Geldbuße das Höchstmaß nach Satz 1 übersteigt.

2. Überblick

Verschuldensabhängige Generalverantwortung des Unternehmers/der Leitungsebenen: Der zur plastischen Abgrenzung oben verwendete Begriff des „Unternehmers“ findet sich in § 130 OWiG nicht. Dieser spricht vom „Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens“. Dieser kann sanktioniert werden, wenn aus dem Unternehmen heraus eine betriebsbezogene Pflicht verletzt wird und dies durch ordnungsgemäße Aufsichtsmaßnahmen hätte verhindert werden können. § 130 OWiG statuiert eine verschuldensabhängige Generalverantwortung des Unternehmensinhabers und – diesem über § 9 OWiG gleichgestellt – der Leitungsebene für die Rechtmäßigkeit des Unternehmensalltags (*Venn* in Ignor/Rixen, Arbeitsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, § 12 Rz. 1).

§ 130 OWiG als Auffangtatbestand: § 130 OWiG ist damit gegenüber § 30 OWiG ein besonderer Auffangtatbestand (*Venn* in Ignor/Rixen, Arbeitsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, § 12 Rz. 2). Werden aufgrund der arbeitsteiligen Organisation von Betrieben und Unternehmen Pflichten, die originär den Inhaber des Betriebes bzw. Unternehmens treffen, auf einen nachgeordneten Dritten übertragen und von diesem verletzt, kann der Inhaber sanktioniert werden. Die Vorschrift knüpft an das zur Problematik der vertikalen Pflichtendelegation und im Hinblick auf die Überwachungs- und Auswahlpflichten bereits Gesagte an (*Heerspink*, AO-StB 2011, 186 [190 f.]). Im Ergebnis wird dem Inhaber nicht das Verschulden des nachgeordneten Mitarbeiters zugerechnet, sondern dessen Tat zum Prüfungsanlass genommen, ob den Inhaber ein eigenes Verschulden trifft.

Insbesondere in Fällen, in denen zunächst keine Bußgelder nach § 30 OWiG verhängt werden können, weil sich das Unternehmensorgan bzw. die anderweitige Leitungsperson nicht selbst an der Zuwiderhandlung beteiligt hat, auch nicht im Rahmen fahrlässiger Nebentäterschaft, oder insofern Beweisprobleme bestehen, wird von § 130 OWiG Gebrauch gemacht (KG, VRS Bd. 70, 29, 30;

Venn in Ignor/Rixen, Arbeitsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, § 12 Rz. 2, 3). Ist diese Hürde übersprungen, kann auch gegen das Unternehmen aus § 30 OWiG vorgegangen werden.

Beraterhinweis: § 130 OWiG erfasst nur die Fälle, in denen der Aufsichtspflichtige **allein** in Bezug auf die **Aufsichtspflichtverletzung** vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hat. Die eigentliche Zuwiderhandlung darf vom Inhaber nicht zu verantworten sein. Bleibt unaufklärbar, ob dem Betriebsinhaber die konkrete Zuwiderhandlung zugerechnet werden kann oder ob ihm nur eine Aufsichtspflichtverletzung zur Last zu legen ist, kann wegen des normativen Stufenverhältnisses (bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen im Übrigen) eine Ahndung aus § 130 OWiG nicht aber aus der Anknüpfungstat heraus erfolgen (*Venn* in Ignor/Rixen, Arbeitsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, § 12 Rz. 32).◀

3. Tatbestand**a) Anlasstat**

Bedingung der Strafbarkeit: § 130 OWiG setzt eine vorausgehende Anlasstat voraus, sie ist Bedingung der Strafbarkeit (BGH v. 9.7.1984, BGHSt 32, 389 [391]).

Betriebsbezogene Pflichten: Diese Anlasstat muss sich auf betriebsbezogene Pflichten beziehen. Vergleichbar zu § 30 OWiG (*Heerspink*, AO-StB 2011, 283 [285]) sind dies zunächst Pflichten, die den Inhaber „als solchen“ treffen, etwa die Pflichten als „Steuerpflichtiger“ oder als „Arbeitgeber“ etc. Auf diesem Weg – nicht über § 377 Abs. 2 AO – soll § 130 OWiG nach h.M. (vgl. Nachweise bei *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, 7. Aufl. 2009, § 377 Rz. 53; a.A. *Suhr/Naumann/Bilsdorfer*, Steuerstrafrecht – Kommentar, 4. Aufl. 1986, Rz. 362, 411 ff.; kritisch auch *Sahan* in Graf/Jäger/Wittich, Kommentar zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 377 AO Rz. 18) auch steuerstrafrechtlich anwendbar sein.

Enger Zusammenhang mit der Betriebsführung: Betriebsbezogen sind aber auch allgemeine Pflichten, wenn ein enger Zusammenhang mit der Betriebsführung gegeben ist, es sich also um konkrete Pflichten des Betriebs handelt. Auch die Vermeidung fahrlässiger Körperverletzungen (§ 229 StGB) oder gar Tötungen (§ 222 StGB) sind betriebliche Pflichten, soweit es in einem Betrieb aufgrund unzureichender Verkehrssicherung oder des Inverkehrbringens von gefährlichen Gütern zu einer Verletzung oder zum Tode eines Mitarbeiters (oder Kunden) kommt (*Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 130 Rz. 79, 81; *Venn* in Ignor/Rixen, Arbeitsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, § 12 Rz. 10). Der Inhaber hat als Arbeitgeber dafür einzustehen, dass seine Arbeitnehmer bei der Arbeit unversehrt bleiben, ihm obliegt die Rechtspflicht zur Gefahrenabwendung (so schon 1929 RG v. 23.4.1929 – I 1265/28, RGSt 63, 211 ff. bei *Eidam*, Unternehmen und Strafe, Rz. 2432, „Ziegenhaarfall“).

b) Inhaber eines Betriebs oder Unternehmens

Betrieb/Unternehmen: Die Begriffe Betrieb und Unternehmen werden vorausgesetzt und sind in der Praxis i.d.R. außer Streit. Eine terminologische Abgrenzung ist

für Zwecke des § 130 OWiG nicht erforderlich und auch schwierig (im Einzelnen vgl. *Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 9 Rz. 67).

Inhaber ist der, dem die Erfüllung der betrieblichen Pflichten i.S.d. § 130 OWiG obliegt (KK-OWiG, *Rogall*, § 130 Rz. 23). Sofern es sich bei dem Betriebsinhaber nicht um eine natürliche Person sondern um eine juristische Person oder Personengesellschaft handelt, sind Adressaten die in § 9 Abs. 1 OWiG (dazu vgl. *Heerspink*, AO-StB 2011, 186 [187 f.]) genannten vertretungsberechtigten Gesellschafter, **Organe** oder Organmitglieder. Entsprechendes gilt für **Beauftragte** oder **Teilbetriebsleiter** i.S.d. § 9 Abs. 2 OWiG.

Faktische Organschaftsverhältnisse: Die Rspr. wendet § 9 OWiG auch auf faktische Organschaftsverhältnisse an, was mit Blick auf das Gesetzlichkeitsprinzip zweifelhaft ist (*Gürtler* in Göhler, OWiG, 15. Aufl. 2009, § 9 Rz. 9a), von der Rspr. aber – zur Vermeidung von Umgehungen – durchgehend anerkannt wird (vgl. Nachw. bereits bei *Heerspink*, AO-StB 2011, 186 [187 f.]).

c) Tathandlung: Aufsichtspflichtverletzung

Unterlassung geeigneter Aussichtsmaßnahmen: Liegt eine Anlasstat eines Dritten vor, ist zu prüfen, ob der Inhaber geeignete Aufsichtsmaßnahmen unterlassen hat. Der Inhaber ist dafür verantwortlich, dass durch entsprechende *Organisation und Aufsicht*, die betrieblichen Pflichten erfüllt werden. Versäumt er dies, liegt in dem Versäumnis die Tathandlung i.S.d. § 130 OWiG.

Objektiv erforderliche/zumutbare Maßnahmen: Wie der Betrieb/das Unternehmen zu organisieren und zu beaufsichtigen hat, hängt vom Einzelfall ab. Die Rspr. fordert die Umsetzung von „objektiv erforderlichen und zumutbaren“ Maßnahmen (*Schmid* in Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl. 2010, § 30 Rz. 141; *Hauschka/Greeve*, BB 2007, 165 [166]; *Pampel*, BB 2007, 1636 [1637]), ohne sie umfassend zu beschreiben.

Beispiel

Der Inhaber hat sich über den zentralen rechtlichen Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit kundig zu machen und eine etwaigen spezialgesetzlichen Anforderungen (z.B. GoB) genügende sowie im Übrigen sachgerechte Organisation und Aufgabenverteilung vorzunehmen. Dazu gehört insb. die sorgfältige Auswahl von Mitarbeitern, die Erstellung eines Organisationsplans (*Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 130 Rz. 66) und die Durchführung notwendiger Investitionen in die sächliche Ausstattung des Unternehmens. Die Mitarbeiter müssen im Hinblick auf ihre Aufgaben und Pflichten instruiert und überwacht werden. Gegen bekannt werdende Verstöße muss eingeschritten werden, um künftigen Verstößen präventiv vorzubeugen (*Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 130 Rz. 40; *Venn* in Ignor/Rixen, Arbeitsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, § 12 Rz. 14). Bei bekannt gewordenen Mängeln besteht – jedenfalls für eine Übergangszeit – eine erhöhte Überwachungspflicht um neuerliche Verstöße zu vermeiden (vgl. KG v. 26.8.1985 – 3 Ws [B] 101/85, VRS Bd. 70, 29 ff. bzgl. Lenkzeitverstößen; OLG Celle v. 28.2.2007 – 322 Ss 39/07, VRS Bd. 112, 289 ff. zu Ladungssicherheitsvorschriften).

Compliance-System: Eine Pflicht zur Begründung eines Compliance-Systems – also eines gesonderten und mit Personal ausgestatteten Systems zur Gewährleistung

rechtstreuen Verhaltens der Mitarbeiter – ist § 130 OWiG nach ganz h.M. nicht zu entnehmen, denn er knüpft an eine Aufsichtspflichtverletzung an, definiert aber keine Aufsichtspflicht. Welche organisatorischen Maßnahmen diese Voraussetzungen erfüllen, lässt sich § 130 OWiG nicht entnehmen, insoweit ist man entweder auf spezialgesetzliche Vorgaben oder auf Kasuistik angewiesen (vgl. etwa Nachweise bei *König* in Göhler, OWiG, 15. Aufl. 2009, § 130 Rz. 9 ff.; *Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 130 Rz. 51 ff.).

Geschäftsverteilung bei Kollegialorganen: Da § 30 OWiG auf die individuelle Aufsichtspflicht des Einzelnen abstellt spielt für die Haftung der Mitglieder von Kollegialorganen die Geschäftsverteilung eine herausragende Rolle. Das einzelne Mitglied der Geschäftsführung ist für die Aufsicht des ihm übertragenen Ressorts verantwortlich. Die nach der Ressortverteilung unzuständigen Geschäftsführungsmitglieder dürfen darauf vertrauen, dass der Zuständige seiner Aufsichtspflicht gerecht wird, eine allgemeine gegenseitige Überwachungspflicht ohne besondere Veranlassung besteht nicht (vgl. OLG Naumburg v. 13.3.1997 – 1 Ss [B] 415/96, Nachweis bei *Korte*, NStZ 1998, 450). Etwas anderes gilt für denjenigen, der Kenntnis vom Unterlassen der Aufsicht durch das zuständige Organ hatte oder aufgrund konkreter Anhaltspunkte hätte handeln müssen (OLG Hamm v. 28.10.1970 – 4 Ss OWi 423/70, NJW 1971, 817 f.; *Venn* in Ignor/Rixen, Arbeitsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, § 12 Rz. 25). Darüber hinaus kann aus besonderem Anlass – z.B. drohende Insolvenz – der Grundsatz der Ressortverantwortlichkeit von der Allzuständigkeit überlagert werden (vgl. zu Gremienverantwortlichkeit *Heerspink*, AO-StB 2011, 186 [188 ff.]).

Beraterhinweis: Ein Rückschluss vom Schaden auf den Überwachungsfehler ist immer wieder zu beobachten, jedoch unzulässig. An die **Überwachungsaufgabe** dürfen keine überspannten Anforderungen gestellt werden, sie muss **zumutbar** bleiben. Dies insb. in Fällen, in denen der Inhaber auf die Zuarbeit von – dafür bezahlten – internen oder externen Spezialisten (z.B. Steuerberater) angewiesen ist. Etwa im Bereich der Lohnsteuer sind die gesetzlichen Anforderungen so unübersichtlich, dass sich der Unternehmer als Nicht-Fachmann auf seine Steuerabteilung oder seinen Steuerberater verlassen können (*Klein/Jäger*, AO, § 377 Rz. 19). Dies jedenfalls solange, wie er nicht aufgrund besonderer Vorkommnisse (z.B. kritischer BP-Bericht) davon ausgehen muss, dass seine Spezialisten fehlerhaft arbeiten.◀

d) Kausalität

Hypothetischer Kausalverlauf: Es besteht ein nur lockeres Kausalitätsverhältnis zwischen Aufsichtspflichtverletzung und Anlasstat. Einer nachweisbaren Kausalität, dass der missbilligte Erfolg bei gehöriger Aufsicht sicher unterblieben wäre, bedarf es nicht. § 130 OWiG lässt es bereits genügen, dass der Eintritt des missbilligten Erfolgs bei gehöriger Aufsicht „wesentlich erschwert worden wäre“ (hypothetischer Kausalverlauf, vgl. KG v. 26.8.1985 – 3 Ws [B] 101/85, VRS Bd. 70, 29 ff.).

Vor diesem Hintergrund lässt sich die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung oftmals leicht begründen. Denn die Organisation soll Pflichtverletzungen und Schäden vorbeugen, so dass jeder einschlägige Organisationsmangel prima vista den Eintritt des missbilligten Erfolgs erleichtert. Allerdings ist die Pflichtverletzung zu begründen, ein Schluss vom Schaden auf den Organisationsmangel – weil der Mitarbeiter die Voranmeldungen verspätet abgibt, war die Fristenkontrolle unzureichend, was bei gehöriger Überwachung aufgefallen und geändert worden wäre – ist unzulässig.

Beraterhinweis: Der Verteidiger muss hier herausarbeiten, warum nur ein nie zu verhinderndes Einmalversagen vorlag oder warum der Ablauf so atypisch war, dass er nicht vorhergesehen und durch Organisation verhindert werden konnte.◀

e) Subjektiver Tatbestand

Vorsatz oder Fahrlässigkeit: Der Inhaber muss seine Aufsichtspflicht vorsätzlich oder fahrlässig verletzt haben. Ihm muss dabei zumindest erkennbar gewesen sein, dass seine Aufsichtspflichtverletzung die Gefahr für eine Verletzung betriebsbedingter Pflichten i.S.d. Anlasstat begründet. Er muss also die erhöhte Gefahr der Anlasstat aufgrund seiner mangelnden Aufsicht vorhersehen, zumindest vorhersehen können (*Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 130 Rz. 103).

Da auf die Aufsichtspflicht abzustellen ist, kann der Inhaber auch dann zur Verantwortung gezogen werden, wenn er selbst nur fahrlässig handelt und die **fahrlässige Begehung der Anlasstat nicht strafbar** wäre. So wäre eine fahrlässige Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung nicht möglich, es ist Vorsatz (§ 370) oder Leichtfertigkeit (§ 378) erforderlich. Den fahrlässigen Inhaber an Stelle des die Anlasstat begehenden Mitarbeiters gedacht, läge keine Straftat oder Ordnungswidrigkeit vor, denn er hat nicht mindestens leichtfertig seine Pflicht verletzt. Dies ist der Hintergrund, warum teilweise (*Suhr/Naumann/Bilsdorfer*, Steuerstrafrecht-Kommentar, 4. Aufl. 1986, Rz. 413; kritisch auch *Sahan* in Graf/Jäger/Wittich, Kommentar zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 377 AO Rz. 18: teleologische Reduktion des Verschuldensmaßstabs) vertreten wird, § 130 OWiG sei auf Steuerdelikte nicht anwendbar.

4. Rechtsfolgen, Konkurrenzen, Verfahren

Geldbuße im Ermessen: Zur Geldbuße gelten die Ausführungen zu § 30 OWiG (*Heerspink*, AO-StB 2011, 283 [285 f.]) entsprechend, d.h. insb. dass die Festsetzung der Geldbuße nicht zwingend ist, sondern im Ermessen der Behörde oder des Gerichts steht.

Die Höhe der Geldbuße beträgt auch hier

- bis zu 1 Mio. € bei vorsätzlicher Aufsichtspflichtverletzung,
- bis zu 500.000 € bei fahrlässiger Pflichtverletzung (§ 17 Abs. 2 OWiG).

Bei Anknüpfungsordnungswidrigkeiten gilt das Höchstmaß der dort angedrohten Geldbuße (§ 130 Abs. 3 Satz 2 OWiG). Wenn die Geldbuße höher wäre als die für eine Straftat maximal zu verhängende Strafe, ist der Buß-

geldtatbestand anzuwenden; diese Sonderregel des § 130 Abs. 3 Satz 3 OWiG zielt primär auf Kartelldelikte.

Abschöpfung der Vorteile: Auch im Falle des § 130 OWiG soll die Geldbuße etwa gezogene Vorteile des Inhabers abschöpfen (§ 17 Abs. 4 OWiG). Dies wird aber nur selten der Fall sein. Zumeist wächst der Vorteil dem Unternehmen an. Wo er gezielt beim Inhaber anfällt wird der Inhaber zumeist an der Anlasstat beteiligt sein, so dass § 130 OWiG ausscheidet (s.o. 2.).

Selbstanzeige: Eine Selbstanzeige (§§ 371, 378 Abs. 3 AO) des gegen § 130 OWiG verstoßenden Aufsichtspflichtigen hätte keine strafbefreiende Kraft; an §§ 370, 378 AO ist er nicht beteiligt, §§ 371, 378 Abs. 3 AO erfassen nicht § 130 OWiG. In derartigen Fällen wird das Opportunitätsprinzip (§ 47 OWiG) einer Ahndung regelmäßig entgegenstehen, zumal häufig ein Spannungsverhältnis zu § 153 AO vorliegen wird.

Beraterhinweis: § 130 OWiG tritt hinter der Anlassnorm zurück, sofern diese unmittelbar vom Inhaber verletzt wurde. Dies gilt auch, sofern ein Mitarbeiter die Pflichtverletzung aktiv begangen hat, der Inhaber aber dies bewusst geschehen ließ. In einem solchen Fall läge in dem Unterlassen des Inhabers eine eigenständige Pflichtverletzung in Nebentäterschaft, die auch als Fahrlässigkeitsdelikt denkbar ist (*Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 130 Rz. 108).◀

Antrag: Gemäß § 131 Abs. 2 OWiG gelten etwaige Antragserfordernisse der Anlasstat entsprechend für § 130 OWiG.

Die Verjährung folgt den allgemeinen Regeln (§§ 130 Abs. 3, 31 ff. OWiG). Da § 130 OWiG keine Steuerordnungswidrigkeit ist, gilt § 384 AO nicht. Die Verjährung beginnt mit der Beendigung der Anlasstat. Soweit der BGH den Beginn dadurch verzögert, dass er eine Beendigung bei möglichen künftigen Anlasstaten gleicher Art verneint (BGH v. 9.7.1984 – KRB 1/84, BGHSt 32, 392 f.), ist ihm zu widersprechen. Nach Beendigung der Anlasstat fängt ggf. eine neue Aufsichtspflichtverletzung an. Dies ändert an der Beendigung der ersten Tat aber nichts, daran können vage prognostische Überlegungen nichts ändern (*Rogall* in KK-OWiG, 3. Aufl. 2006, § 130 Rz. 112).

Zuständigkeit: Die sachliche Zuständigkeit liegt bei der Behörde, die auch für die Verfolgung der Anlasstat zuständig wäre (§ 131 Abs. 3 OWiG).

Beispiel

Ist die Anlasstat ein **Steuerdelikt** ergibt sich die sachliche Zuständigkeit der **Finanzbehörde** für die Verfolgung des § 130 OWiG aus §§ 131 Abs. 3, 36 Abs. 1 OWiG, 409, 387 AO (*Jäger* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 377 AO Rz. 65).

5. Fazit

Vermeidung von Sanktionen ...: Mittels § 130 OWiG kann die Leitungsebene für eine fehlerhafte Organisation des Unternehmens verantwortlich gemacht und empfindlich sanktioniert werden.

Wie das Unternehmen zu organisieren ist, lässt sich § 130 OWiG allerdings nicht entnehmen, so dass die Norm auch keine bestimmte Organisationsform determiniert. Dies

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

kann man mit Blick auf das Bestimmtheitsgebot kritisieren, gibt einem aber auch die unternehmerische Freiheit eine eigene Organisationsform zu gestalten – sie muss sich nur als tragfähig erweisen.

Aus Sicht des Gesetzgebers besteht nur dann Anlass für die Überprüfung der Geeignetheit der Organisation, wenn etwas passiert ist: die Anlasstat. Kommt es nicht zur Anlasstat, kann das Unternehmen so schlecht organisiert sein wie es will, eine Sanktionierung ist für die bloße Fehlorganisation nicht vorgesehen.

... durch sachgerechte Unternehmensorganisation ...: Gleichwohl empfehlen sich präventive Überlegungen zur sachgerechten Unternehmensorganisation. Eine solche wird langfristig Reibungsverluste vermeiden und so zum Unternehmensgewinn beitragen. Unabhängig davon ist eine sachgerechte Unternehmensorganisation geeignet, Anlasstaten zu verhindern oder weniger wahrscheinlich zu machen. Sie ist damit auch sanktionsvermeidend oder – dort wo die redlichen Bemühungen um sachgerechte Organisation zu kurz griffen – doch sanktionsmindernd.

... und ggf. Compliance-System ...: Letzteres – die Herabsetzung der Wahrscheinlichkeit von Anlasstaten und

der Sanktionierung der Inhaber – gilt insb. bei der Implementierung eines Compliance-Systems. Bei der Abwehr des Vorwurfs einer Aufsichtspflichtverletzung kann ein – gesetzlich i.d.R. nicht erforderliches – Compliance-System helfen.

... auch im Interesse des Unternehmens: Die Vermeidung eines solchen Vorwurfs dient nicht nur dem Unternehmer/Inhaber sondern auch dem Unternehmen selbst. Denn wenn dem Inhaber ein Aufsichtsverstöß (§ 130 OWiG) nachgewiesen wird, kann auch das Unternehmen sanktioniert werden (§ 30 OWiG); § 130 OWiG ist die häufigste Anknüpfungstat des § 30 OWiG. Es ist daher im Interesse des Unternehmens, wenn die Unternehmensleitung eine auch mit Blick auf die Einhaltung von Rechtsnormen effiziente Unternehmensorganisation (ggf. einschließlich Compliance) durchführt.

Mit dem Interesse der Staatsanwaltschaften an der Aufklärung unternehmensbedingter Straftaten sollte auch das Interesse der Unternehmen und ihrer Inhaber an der sachgerechten Unternehmensorganisation steigen. Letztere vermeidet deren straf- und zivilrechtliche Haftung.

■ Der Ex-Lebensgefährte als Informant und ein unvorhergesehenes Ergebnis

Ein Fall aus der Praxis

von Dirk Beyer, RA*

1. Einleitung

Die Anzeige eines Informanten kann durch das Einfallstor der StPO erheblichen steuerlichen Schaden anrichten. Der Gegenstand des Schadens kann u.U. von der Intention des Informanten abweichen, wie folgender Fall zeigt.

2. Sachverhalt

Eine langjährige Lebensgemeinschaft endete im Streit über das Geld der Frau (F). F hatte eine Geldsumme von 200.000 € in Luxemburg angelegt, auf Drängen des Mannes (M) nach Deutschland gebracht und dem M als Darlehen zur Verfügung gestellt. Nach erheblichen Zweifeln an seinen finanziellen Absichten verlangte F das Geld (nur teilweise erfolgreich) zurück, gab in 2010 eine wirksame (Teil-)Selbstanzeige für die luxemburger Kapitaleinkünfte ab und erklärte die Kapitaleinkünfte für die Jahre ab 1999 zutreffend nach (alle Werte in Euro). Das FA legte in den am 15.6.2010 ergangenen Änderungsbescheiden die nacherklärten Euro-Werte für die Jahre 1999 bis 2001 versehentlich (zugunsten F) als DM-Werte zugrunde. M hatte F mittlerweile gegenüber der Steuerfahndungsstelle detailliert aber unzutreffend der Gewinnentnahmen und Geldwäsche i.H.v. rund 900.000 € beschuldigt, so dass eine Durchsuchung in der Wohnung der F erfolgte. Die Beschuldigung war zwar nicht nachweisbar. Das FA schaute

sich jedoch erneut die Änderungsbescheide 1999 bis 2001 vom 15.6.2010 an und korrigierte diese, als es die eigene DM-Euro-Verwechslung bemerkte.

3. Anfangsverdacht durch Informant

Die Angaben eines Informanten können Anlass für steuerstrafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen sein. Informanten sind typischerweise z.B. ehemalige Lebensgefährten oder Gesellschafter sowie gekündigte Arbeitnehmer, die aufgrund ihres Insiderwissens dem Betroffenen erheblichen Schaden zufügen können. Zudem sind sie in der Lage, Details vorzutragen, die ihrer Anzeige den Anstrich der Wahrheit geben. Für die Ermittlungsbehörden ist es daher nicht immer einfach, den Wahrheitsgehalt im Vorfeld einzuschätzen. Wesentliche Gesichtspunkte sind z.B.

- Ergeben sich bereits aus dem Vortrag des Anzeigerstatters Widersprüchlichkeiten?
- Kann der Anzeigerstatter sein besonderes Insiderwissen durch nachprüfbar Angaben nachweisen (z.B. Kenntnis über familiäre Umstände, besondere geschäftliche Aktivitäten des Betroffenen etc.)?
- Welche Motive könnte der Anzeigerstatter besitzen?

Ergeben die Angaben des Informanten nach kriminalistischer Erfahrung einen durch tatsächliche Anhaltspunkte gestützten Verdacht, muss die Ermittlungsbehörde nach dem Legalitätsgrundsatz tätig werden und ermitteln (§ 152 Abs. 2, § 160 Abs. 1 StPO). Diese Entscheidung betrifft jedoch nur das „Ob“ der Ermittlungen. Es liegt im

* Der Autor ist Rechtsanwalt bei der Kanzlei KONLUS in Bergisch Gladbach und war Sachgebietsleiter in einer Steuerfahndungsstelle.

Interessenwahrung im Strafverfahren

pflichtgemäßen Auswahlermessen, welche Maßnahmen ergriffen werden. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebietet hierbei bei Anhaltspunkten für Zweifel an der Anzeige eine schonende Verfahrensweise (z.B. durch eine eher maßvolle Anzahl der an einer Durchsuchungsmaßnahme teilnehmenden Fahndungsprüfer). In der Praxis ist der Anfangsverdacht und das Auswahlermessen naturgemäß auch durch die persönliche Einstellung des jeweiligen Entscheidungsträgers geprägt. Die Schwelle für ein Strafverfahren ist – wenn die Ermittlungsbehörde will – recht niedrig.

Beraterhinweis: Der BFH geht davon aus, dass die Identität eines Anzeigerstatters gegenüber dem Steuerpflichtigen dem Steuergeheimnis unterliegen kann (§ 30 AO), wobei im Einzelfall eine Abwägung vorzunehmen ist (BFH v. 7.12.2006 – V B 163/05, AO-StB 2007, 63 mit Besprechung durch *Ballof*). Dabei kommt dem Informantenschutz nach Ansicht des BFH regelmäßig ein höheres Gewicht gegenüber dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen zu, „wenn sich die vertraulich mitgeteilten Informationen im Wesentlichen als zutreffend erweisen und zu Steuernachforderungen führen“.⁴

4. DM-Euro-Verwechslung

Sowohl bei Steuerberatern als auch in FÄ (wie es hier versehentlich geschah) kann es in der Hektik des Alltags vorkommen, dass eine Währungsverwechslung geschieht. In der Rspr. ist anerkannt, dass es sich hierbei um eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO handelt (BFH v.

19.8.2008 – IX R 71/07, BStBl. II 2009, 13). Da im Strafverfahren die Änderungsbescheide nochmals genau gesichtet worden waren, hat das FA nach Erkennen seines Versehens die unzutreffenden Änderungsbescheide 1999 bis 2001 vom 15.6.2010 berichtigt (DM statt Euro). Die verlängerte Festsetzungsverjährung von 10 Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 AO), beginnt mit Ablauf des 31.12. des Jahres, in dem die jeweilige Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) und war hier für 1999 nach der Grundregel abgelaufen. Für den Fall der offenbaren Unrichtigkeit besteht allerdings die besondere Ablaufhemmung von einem Jahr, welche ab Bekanntgabe des unrichtigen Bescheides beginnt (§ 171 Abs. 2 AO). Startpunkt ist mithin nicht der Zeitpunkt der Kenntnis oder des Kennensmüssens.

5. Fazit

Die StPO ermöglicht und verlangt die Einleitung eines Strafverfahrens bereits bei hinreichenden Anhaltspunkten. Auch wenn sich der Wahrheitsgehalt der Anzeige eines Informanten im Nachhinein nicht bestätigt, so bleibt die Anzeige trotzdem rechtmäßiger Anlass für die strafrechtlichen Ermittlungsmaßnahmen. Unter dem Aspekt, dass steuerrechtliche Verwertungsverbote die strenge Ausnahme sind, bedeutet dies ein erhebliches Risiko für den Betroffenen, das anderweitige steuerliche Sachverhalte durch die Anzeige aufgedeckt werden. So hatte auch hier M sein Ziel, F steuerlich zu schädigen, auf andere Weise (Korrekturbescheide gem. § 129 AO) erreicht.

Impressum

Redaktion: Dr. Susanne Heiden (verantw. Redakteurin) · RA FASt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette Stuhldreier, Anschrift des Verlags, Tel. 0221/93738-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 511026, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Anzeigenleitung: Thorsten Deuse, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Tel. 0221/93738-421, Fax 0221/93738-942, E-Mail: anzeigen@otto-schmidt.de, gültig ist die Preisliste 12 vom 1.1.2012.

Satz und Druck: rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57537 Wissen, druckhaus@rewi.de, www.rewi.de, PEFC/ 04-31-0829. Förderung nachhaltiger Waldbewirtschaftung und Recycling – nähere Informationen unter www.pefc.org. Dieses Produkt wurde auf PEFC-zertifizierten Papieren produziert.

Erscheinungsweise: Jeweils zum 20. eines Monats.

Bezugspreis: Jahresabonnement 144,- €, Einzelheft 14,40 €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

Bestellungen bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahreschluss.

Volltext-Bestell-Service: Fax 0221/561077

ISSN 1617-2272

Hinweis für den Leser: Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte: Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.



Fallstricke in der Steuerberatungspraxis vermeiden

Versteckte Gefahrenquellen lauern für den steuerlichen Berater überall. Dabei ist es nicht nur die **Beobachtungs- und Beratungspflicht** im Hinblick auf die aktuelle und zukünftige steuerliche Rechtslage, die gravierende **Kosten und Haftungsfolgen** auslösen kann. Auch im eigentlichen Mandatsvertrag lauern zivil- und berufsrechtliche Haftungsquellen; im Steuerverfahrensrecht tun sich Risiken bei den Rechtsmittelfristen auf. Haftungsfallen ergeben sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen, bei Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!), bei der Betriebsveräußerung im Ganzen. Risiken birgt auch die Erbaus-



einandersetzung – und nicht zu unterschätzen: Strafrechtliche Aspekte! Mit diesem Sonderheft verfügen Sie über einen an den praktischen Problemen der Steuerberatungspraxis orientierten **Leitfaden**, was in welcher Beratungssituation für den steuerlichen Berater zu beachten ist.

Die Beiträge sind für den **BERATER-TAG 2011** am 29.11.2011 in Köln entstanden.

Autoren sind RA/FAST Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger Gluth und RA/FAST Dipl.-Finw. Thomas Rund – beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner.

www.steuerberater-center.de

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

Ja, ich bestelle das Sonderheft zum BERATER-TAG 2011, Fallstricke in der Steuerberatungspraxis, Köln 29.11.2011, 56 Seiten DIN A4, ISBN 978-3-504-20005-3, 19,80 €

Name

Telefon

Telefax

Straße

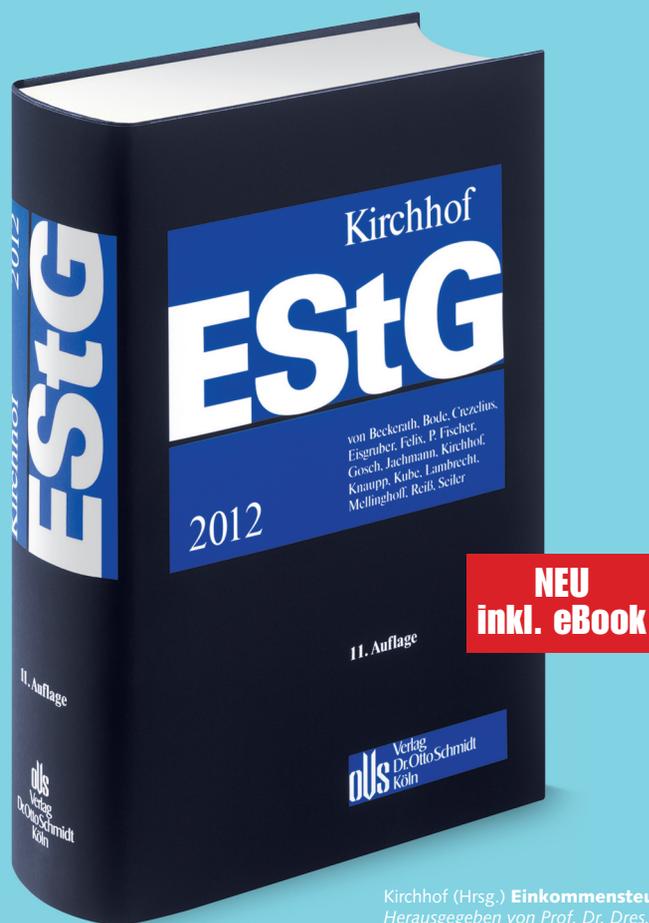
PLZ / Ort

Datum / Unterschrift

12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Kirchhof kommt.



Kirchhof (Hrsg.) **Einkommensteuergesetz** Kommentar.
Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof.
Bearbeitet von 15 exzellenten Experten aus Wissenschaft
und Spruchpraxis. 11., überarbeitete Auflage 2012, rd.
2.500 Seiten Lexikonformat, gbd., inkl. eBook ca. 150,- €.
Erscheint im März. ISBN 978-3-504-23092-0

Pünktlich zur Münchner Steuerfachtagung im März erscheint die Neuauflage dieses großen lesefreundlichen Standardwerkes zur Einkommensteuer für den aktuellen Veranlagungszeitraum.

Ein Kommentar erstklassiger Autoren, aus einem Guss, auf der Basis höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Kompakt, präzise, auf dem Stand 1.1.2012.

Mit vielen Beispielen, Übersichten, Einzelfall-ABCs und praktischen Empfehlungen. Für eine sichere Beratung und kreative Steuergestaltung.

Kirchhof, EStG. Nur bei Ihrer Buchhandlung oder direkt von www.otto-schmidt.de

Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln **ols**