

schaftlichen Realität entsprechenden angemessenen Rahmen. Überdies sei die Abkopplung des gesetzlichen Zinssatzes von dem individuellen Zinsvorteil oder -nachteil ein grundlegendes Prinzip, das auch bei unbesicherten Kreditformen nicht gänzlich markt- und realitätsfremd erscheine.³⁷³ Mittlerweile hat der BFH die Vollziehung von Zinsbescheiden gem. § 233a AO wegen verfassungsrechtlicher Zweifel ausgesetzt.³⁷⁴ Das BVerfG hat sodann § 233a i.V.m. § 238 AO für alle Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2014 mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt, allerdings eine Fortgeltung des verfassungswidrigen Zinssatzes bis zum 31.12.2018 angeordnet.³⁷⁵ Indes gilt dies nicht für die Höhe der Zinsen bezüglich einer Aussetzung der Vollziehung. Das BVerfG hat diese als verfassungsgemäß angesehen, da der Steuerpflichtige insoweit grundsätzlich die Wahl hat, ob er eine Aussetzung der Vollziehung beantragt und damit ggf. die Zinsen auslöst.³⁷⁶

- 2.286 **In der Praxis** sollte immer unter Berücksichtigung des Kapitalmarktzinsniveaus überlegt werden, ob eine Aussetzung der Vollziehung überhaupt in Anspruch genommen werden soll, wenn liquide Mittel zur Begleichung der Steuerschuld vorhanden sind oder die offenen Beträge vorübergehend refinanziert werden können. Denn eine Aussetzung der Vollziehung kann im Falle des Unterliegens in der Hauptsache angesichts der Zinsen je nach Höhe der Steuerschuld und Länge des Aussetzungszeitraums richtig teuer werden.

2.287–2.291 Einstweilen frei.

B. Nichtförmliche Rechtsbehelfe

I. Überblick

- 2.292 Als nichtförmliche Rechtsbehelfe kommen in Betracht
- der Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 AO,
 - die Petition,
 - die Gegenvorstellung,
 - die Aufsichtsbeschwerde.
- 2.293 All diese Möglichkeiten können einen förmlichen Rechtsbehelf, insbesondere den Einspruch, nicht ersetzen. Sollen **sachliche Einwendungen gegen einen förmlichen Bescheid**, z.B. einen Steuerbescheid, erhoben werden, muss unbedingt auch der **förmliche Rechtsbehelf** eingelegt werden, um den Eintritt der Bestandskraft zu verhindern.

II. Antrag auf schlichte Änderung des Steuerbescheids

Literatur: *Bruschke*, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nach § 172 AO, StB 2018, 91; *Fischer*, Einspruchsverfahren vs. Antrag auf schlichte Änderung, SteuerStud 2008, 458; *Kamps*, „Schlichter“ Änderungsantrag nach Erlass einer Einspruchsentscheidung – einschränkende Zulas-

373 So hatte die Frage bis 2013 keine grundsätzliche Bedeutung: BFH v. 19.2.2016 – X S 38/15 (PKH), BFH/NV 2016, 940.

374 Vgl. BFH v. 25.4.2018 – IX B 21/18, BStBl. II 2018, 415 = DB 2018, 1190.

375 BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282.

376 BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz. 242.

sungsvoraussetzungen?, Stbg 2008, 429; *Korn/Strahl*, Checklisten für Änderungsanträge und Rechtsbehelfe, KöSDI 2015, 19598; *Lüdicke*, Schlichte Änderung von Steuerbescheiden, BB 1986, 1266; *Mihatsch*, Die „schlichte“ Änderung von Steuerbescheiden nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a, StBp 1988, 149 und 232; *Müller*, Antragstellung auf Änderung des Steuerbescheids oder Einspruch?, AO-StB 2009, 111; *Rund*, Antrag auf Änderung eines Steuerbescheids oder förmlicher Einspruch?, AO-StB 2004, 204; *Ruppel*, Warnung vor dem schlichten Änderungsantrag des § 172 AO, DStR 1995, 205; *Unverricht*, Steuervereinfachung durch Beseitigung des Antrags auf „schlichte“ Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO, DStR 1989, 7.

Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO kann ein **Steuerbescheid** aufgehoben oder geändert werden, soweit einem Antrag des Steuerpflichtigen der Sache nach entsprochen wird; dabei ist eine Änderung zu seinen Gunsten nur zulässig, wenn der Antrag vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist gestellt ist. Diese Regelung gilt nur für Steuerbescheide, nicht aber für andere Bescheide wie z.B. Haftungsbescheide, Duldungsbescheide oder dgl. 2.294

Ein solcher schlichter Änderungsantrag ist **kein förmlicher Rechtsbehelf**. Er unterliegt keiner Form; er kann mündlich, auch fernmündlich, und schriftlich gestellt werden. Es empfiehlt sich **aus Beweisgründen** aber immer die **Schriftform**. 2.295

Strebt der Steuerpflichtige eine **Änderung zu seinen Gunsten** an – was der Regelfall sein wird –, so muss der Antrag auf Änderung des Steuerbescheides **vor Ablauf der Einspruchsfrist** und der Antrag auf schlichte Änderung des Steuerbescheides in Form der Einspruchsentscheidung **vor Ablauf der Klagefrist** beim Finanzamt gestellt werden. Ferner muss der Antrag bis zum Ablauf der Rechtsbehelfsfrist konkretisiert werden. Das bedeutet, der **Aufhebungs- bzw. Änderungsrahmen** muss gegenüber der Finanzbehörde **vor Fristablauf** festgelegt sein.³⁷⁷ Auch eine betragsmäßige Erweiterung ist deshalb nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist nicht mehr zulässig.³⁷⁸ 2.296

Die Finanzbehörde darf den Bescheid nur **im Rahmen des Antrags** ändern. Sie darf über den Antrag nicht hinausgehen, insbesondere auch nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen verbösern. Insoweit unterscheidet sich der Änderungsantrag vom Einspruch (vgl. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO). Eine **Saldierung** im Rahmen des Antrags ist allerdings zulässig.³⁷⁹ 2.297

Beispiel:

A hat beim Finanzamt seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 00 eingereicht und ist erklärungsgemäß veranlagt worden. Bei Überprüfung des Steuerbescheids stellt er fest, dass er Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Aufwendungen für Arbeitsmittel) in Höhe von 1.500 Euro versehentlich nicht angegeben hat. Er beantragt beim Finanzamt – noch innerhalb der Einspruchsfrist –, den Einkommensteuerbescheid 00 zu ändern und weitere Werbungskosten von 1.500 Euro zu berücksichtigen.

Stellt das Finanzamt nunmehr fest, dass bei der Veranlagung des A zu Unrecht Sonderausgaben (Aufwendungen für nicht abziehbare Versicherungen) in Höhe von 5.000 Euro anerkannt waren, kann es in Höhe von 1.500 Euro saldieren und den Änderungsantrag abweisen. Eine Verböserung durch Streichung der Sonderausgaben in Höhe von insgesamt 5.000 Euro und entsprechende Erhöhung der festgesetzten Einkommensteuerschuld kann nicht erfolgen.

377 S. hierzu BFH v. 23.9.2020 – XI R 1/19, BStBl. II 2021, 341.

378 BFH v. 27.10.1993 – XI R 17/93, BStBl. II 1994, 439; v. 20.12.2006 – X R 30/05, BStBl. II 2007, 503; v. 25.9.2013 – VIII R 86/11, juris.

379 BFH v. 20.12.2006 – X R 30/05, BStBl. II 2007, 503.

- 2.298 Bei einem schlichten Änderungsantrag ist – im Gegensatz zum Einspruch – **keine Aussetzung der Vollziehung** möglich, weil kein „angefochtener“ Verwaltungsakt vorliegt. Es könnte allenfalls an einen Stundungsantrag gedacht werden.
- 2.299 Ein Steuerpflichtiger, der die Änderung eines ihm zugegangenen und ihn beschwerenden Steuerbescheides erreichen will, kann zwischen der **schlichten Änderung** und dem **förmlichen Rechtsbehelf/Einspruch wählen**. Er kann den Antrag auf schlichte Änderung aber nicht – kumulativ – neben dem Einspruch stellen. Hat er Einspruch eingelegt, so überlagert der Einspruch einen daneben gestellten Antrag auf schlichte Änderung. Denn der Einspruch wahrt die Rechte des Steuerpflichtigen umfassender und wirkungsvoller.³⁸⁰
- 2.300 In der **Praxis** empfiehlt es sich, von dem Antrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nur sehr selten Gebrauch zu machen. Der Einspruch unterscheidet sich von einem Antrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nämlich in folgenden Punkten und ist deshalb für den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen in der Regel wirkungsvoller³⁸¹:
- Er hindert den Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft.
 - Die Begründung des Einspruchs kann auch nach Ablauf der Einspruchsfrist von einem Monat erfolgen bzw. erweitert werden.
 - Er kann zwar zur Verböserung führen (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO); der Verböserungsgefahr kann der Steuerpflichtige aber durch rechtzeitige Rücknahme des Einspruchs entgehen.
 - Nur der Einspruch ermöglicht auch die Aussetzung der Vollziehung.
 - Der Einspruch ist ebenso wie der Antrag auf schlichte Änderung kostenfrei.
- 2.301 Entschließt sich der Steuerpflichtige für einen Antrag auf „schlichte“ Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a AO, dann muss dieser Antrag **innerhalb der Einspruchsfrist hinreichend konkretisiert** sein. Das heißt, der Steuerpflichtige muss sein Änderungsbegehren seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen zu erkennen geben.³⁸² Insofern ist nicht die konkrete Berechnung des Änderungsbetrages erforderlich – und allein auch nicht ausreichend; erforderlich ist vielmehr die Angabe der sachverhaltsbezogenen Korrekturpunkte.³⁸³
- 2.302 Gegen die Ablehnung des Änderungsantrags nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist grundsätzlich der Einspruch und anschließend die Verpflichtungsklage gegeben.³⁸⁴

III. Petition

Literatur: *Gerner*, Das Petitionsrecht nach Art 17 GG, NZS 2012, 847; *Guckelberger*, Neue Erscheinungen des Petitionsrechts: E-Petitionen und öffentliche Petitionen, DÖV 2008, 85; *Hölscheidt*, Die Ausgestaltung des Petitionsrecht in der EU-Grundrechte-Charta, EuR 2002, 440; *Hoffmann-Riem*, Zum Gewährleistungsgehalt der Petitionsfreiheit, in FS P. Selmer, 2004, S. 93; *Korinek*, Das Petitions-

380 So ausdrücklich BFH v. 27.9.1994 – VIII R 36/89, BStBl. II 1995, 353; *Loose* in Tipke/Kruse, § 172 AO Rz. 30.

381 BFH v. 27.2.2003 – V R 87/01, BStBl. II 2003, 505.

382 BFH v. 25.9.2013 – VIII R 46/11, juris.

383 BFH v. 20.12.2006 – X R 30/05, BStBl. II 2007, 503; s.a. BFH v. 23.9.2020 – XI R 1/19, BStBl. II 2021, 341.

384 *Loose* in Tipke/Kruse, § 172 AO Rz. 58.

recht im demokratischen Rechtsstaat, 1977; *Lindner/Riehm*, Modernisierung des Petitionswesens und der Einsatz neuer Medien, ZParl 2009, 495; *Rüsken*, Wird die Gegenvorstellung abgeschafft?, NJW 2008, 481; *Graf Vitzthum*, Petitionsrecht und Volksvertretung, Rheinbreitbach 1985.

Art. 17 GG gewährleistet jedermann das Recht, sich schriftlich mit Bitten und Beschwerden an die zuständigen Stellen und an die Volksvertretung zu wenden. 2.303

Voraussetzung für eine Petition ist lediglich ein **schriftliches Begehren**. Die weite Formulierung des Art. 17 GG verbietet es, sonstige formelle Voraussetzungen für eine Petition aufzustellen. Auch Fristen sind im Gegensatz zu den förmlichen Rechtsbehelfen nicht vorgeschrieben. 2.304

Adressaten der Petition sind gem. Art. 17 GG die „**zuständigen Stellen und die Volksvertretung**“. Das Grundgesetz sieht damit als Adressaten der Parlamentspetition ein Organ vor, das in der Regel keine eigene Abhilfekompetenz hat und nicht selbst entscheidet, sondern politischen Einfluss ausüben, Lösungen anregen und Regierungen und Verwaltungen um Abhilfe ersuchen kann.³⁸⁵ Die zuständige Stelle bestimmt sich im Einzelfall danach, ob sie nach den sich aus den Gesetzen ergebenden Organisationsregelungen zur sachlichen Befassung mit der Eingabe berufen sind. Wendet sich der Steuerpflichtige z.B. gegen eine Maßnahme des Finanzamts, so kann er seine Position beim **Finanzamt** oder der übergeordneten Behörde, der **Oberfinanzdirektion**, einreichen, die die Entscheidungen der Finanzämter in vollem Umfang überprüfen kann. Stattdessen kann er sich natürlich auch direkt an den **Landtag** bzw. den im Landtag für die Bearbeitung zuständigen **Petitionsausschuss** wenden. Die Einreichung der Petition, die als Sofortsache zu behandeln ist, löst in der Praxis zeitaufwändige Berichtspflichten aus.³⁸⁶ 2.305

Der aus Art. 17 GG folgenden umfassenden Behandlungskompetenz der Parlamente entspricht eine Behandlungspflicht. Art. 17 GG verpflichtet die Volksvertretungen des Bundes und der Länder – ebenso wie die anderen zuständigen Stellen i.S.d. Art. 17 GG – zur Kenntnisnahme, sachlichen Prüfung und Bescheidung der bei ihnen eingereichten Bitten und Beschwerden.³⁸⁷ 2.306

Das Petitionsrecht gewährt also einen **Anspruch auf einen Bescheid**: Es verpflichtet die Stelle, bei der die Petition einzureichen ist, nicht nur zur Empfangnahme, sondern auch zur **sachlichen Prüfung**. Dabei muss die Antwort zum Ausdruck bringen, dass von dem Inhalt der Petition **Kenntnis genommen** wurde. Außerdem muss die **Art der Erledigung** angegeben werden.³⁸⁸ 2.307

In der **Praxis** kann eine Petition einen förmlichen Rechtsbehelf, insbesondere den Einspruch, nicht ersetzen. Sollen **sachliche Einwendungen gegen einen förmlichen Bescheid**, z.B. einen Steuerbescheid, erhoben werden, muss unbedingt auch der **förmliche Rechtsbehelf** eingelegt werden, um den Eintritt der Bestandskraft zu verhindern. Diese Wirkung hat eine Petition nicht. Sofern die Einspruchsfrist versäumt worden ist, sollte gleichwohl alsbald Einspruch eingelegt und ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt werden. Zu erwägen wäre allenfalls, neben Einspruch und ggf. Wiedereinsetzungsantrag zusätzlich eine Petition bzw. Gegenvorstellung oder Aufsichtsbeschwerde zu erheben. 2.308

385 BVerfG v. 15.5.1992 – 1 BvR 1553/90, NJW 1992, 3033.

386 Vgl. hierzu z.B. für NRW: AO-Kartei NRW, vor § 1 Karte 801 – 4/99.

387 BVerfG v. 15.5.1992 – 1 BvR 1553/90, NJW 1992, 3033 m.w.N.

388 *Klein* in Maunz/Dürig, Art. 17 GG Rz. 89 ff.

IV. Gegenvorstellung

Literatur: *Carlé*, Die Gegenvorstellung im finanzbehördlichen und finanzgerichtlichen Verfahren, AO-StB 2007, 302; *Nöcker*, Verhältnis der Anhörungsrüge zur Gegenvorstellung, AO-StB 2011, 55; *Rüsken*, Wird die Gegenvorstellung abgeschafft?, NJW 2008, 481.

- 2.309 Auch die Gegenvorstellung gehört zu den nichtförmlichen Rechtsbehelfen. Sie ist zwar gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Ihre Zulässigkeit ergibt sich aber unmittelbar aus Art. 17 GG, dem **allgemeinen Petitionsrecht**, sich nämlich mit Bitten und Beschwerden an die „zuständigen Stellen“ zu wenden.³⁸⁹
- 2.310 Die Gegenvorstellung unterliegt weder einer besonderen Frist noch einer besonderen Form. Sie kann auch mündlich erhoben werden; jedoch empfiehlt sich die Schriftform, und zwar zum einen aus Beweisgründen, zum andern deshalb, um die Gegenvorstellung dem Schutzbereich des Art. 17 GG zuordnen zu können.³⁹⁰ Denn ein Anspruch auf einen Bescheid ist nur bei Wahrung der Schriftform gegeben.
- 2.311 Im Unterschied zur Aufsichtsbeschwerde richtet sich die Gegenvorstellung an den **Beamten bzw. Bediensteten**, dessen Anordnungen oder Maßnahmen gerügt werden sollen. Sie stellt inhaltlich eine **Bitte an den sachentscheidenden Amtsträger** dar, seine Entscheidung noch einmal zu überdenken und ggf. i.S.d. Petenten zu ändern. Dabei können mit der Gegenvorstellung **persönliche Dienstpflichtverletzungen** gerügt werden. Gegenstand einer Gegenvorstellung kann aber auch die **Rechtmäßigkeit** der betreffenden Maßnahme sein, insbesondere mit dem Ziel, dass ein **Ermessen sachgerecht ausgeübt** wird.
- 2.312 Da die Gegenvorstellung eine besondere Ausprägung des allgemeinen Petitionsrechts des Art. 17 GG ist, besteht – wie bei der Petition – ein **Anspruch auf einen Bescheid**. Der betreffende Amtsträger darf die Gegenvorstellung also nicht nur entgegennehmen und eine Empfangsbestätigung ausstellen. Die Gegenvorstellung muss beantwortet und die Art der Erledigung mitgeteilt werden, wenn die Gegenvorstellung schriftlich eingereicht worden ist. Lehnt die Behörde eine Gegenvorstellung ab, so ist hiergegen grundsätzlich kein Rechtsbehelf gegeben.³⁹¹
- 2.313 In der **Praxis** kann eine Gegenvorstellung einen förmlichen Rechtsbehelf, insbesondere den Einspruch, nicht ersetzen. Sollen **sachliche Einwendungen gegen einen förmlichen Bescheid**, z.B. einen Steuerbescheid, erhoben werden, muss unbedingt auch der **förmliche Rechtsbehelf** eingelegt werden, um den Eintritt der Bestandskraft zu verhindern. Diese Wirkung hat eine Gegenvorstellung nicht. Sofern die Einspruchsfrist versäumt worden ist, sollte gleichwohl alsbald Einspruch eingelegt und ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt werden. Zu erwägen wäre allenfalls, neben Einspruch und ggf. Wiedereinsetzungsantrag zusätzlich eine Gegenvorstellung bzw. Aufsichtsbeschwerde zu erheben.

V. Aufsichtsbeschwerde

Literatur: *Becker-Kavan*, Die Dienstaufsichtsbeschwerde, DÖD 2000, 273; *Oswald*, Die Dienstaufsichtsbeschwerde im Abgabenrecht, DB 1967, 135; *Roth/Sauerland*, Die Dienstaufsichtsbeschwerde im Steuerrecht, AO-StB 2010, 53; *Strunz*, Einspruch, Beschwerde und Dienstaufsichtsbeschwerde, DStZ 1992, 272; *Thieme*, Die Dienstaufsichtsbeschwerde, DÖD 2001, 77.

389 *Seer* in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 30.

390 *Seer* in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 31.

391 *Seer* in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 41.

- Auch die Aufsichtsbeschwerden (**Sachaufsichtsbeschwerde**, **Dienstaufsichtsbeschwerde**) gehören zu den in der Abgabenordnung nicht geregelten nichtförmlichen Rechtsbehelfen. Ihre Zulässigkeit folgt ebenso wie die der Gegenvorstellung aus dem allgemeinen Petitionsrecht des Art. 17 GG.³⁹² 2.314
- Die Aufsichtsbeschwerden unterliegen als nichtförmliche Rechtsbehelfe keinen besonderen Voraussetzungen. Sie sind insbesondere **form- und fristfrei**.³⁹³ Allerdings sollte auch hier auf die Schriftform geachtet werden, um die Aufsichtsbeschwerde dem Schutz des Art. 17 GG (Beschweidungsanspruch) zu unterstellen.³⁹⁴ Insoweit gelten die vorgenannten Ausführungen zur Gegenvorstellung entsprechend. 2.315
- Adressat** der Aufsichtsbeschwerde ist jeweils der **Dienstvorgesetzte** des Amtsträgers, dessen Maßnahmen bzw. dessen Verhalten gerügt wird. Das ist in der Regel der Behördenleiter (z.B. Finanzamtsvorsteher) oder die übergeordnete Dienstbehörde (z.B. Oberfinanzdirektion). 2.316
- Die Aufsichtsbeschwerden untergliedern sich in Dienstaufsichts- und Sachaufsichtsbeschwerden. Beide unterscheiden sich lediglich in ihrem Inhalt. Mit der **Sachaufsichtsbeschwerde** wird die – unrichtige, insbesondere ermessensfehlerhafte – Sachbehandlung gerügt; demgegenüber bezieht sich die **Dienstaufsichtsbeschwerde** auf persönliches Fehlverhalten eines Amtsträgers. 2.317
- Derjenige, der eine Aufsichtsbeschwerde erhebt, hat einen Anspruch auf einen Bescheid wie bei der Gegenvorstellung. Insoweit wird auf die entsprechenden Ausführungen zur Gegenvorstellung Bezug genommen (s. Rz. 2.312). 2.318
- Wie die Gegenvorstellung kann auch die Aufsichtsbeschwerde in der **Praxis** einen förmlichen Rechtsbehelf nicht ersetzen: Sollen **sachliche Einwendungen gegen einen förmlichen Bescheid**, z.B. einen Steuerbescheid, erhoben werden, muss unbedingt auch der förmliche Rechtsbehelf, nämlich der **Einspruch** eingelegt werden, um den Eintritt der Bestandskraft zu verhindern. Diese Wirkung hat eine Aufsichtsbeschwerde nicht. Zu erwägen wäre allenfalls, neben dem Einspruch zusätzlich eine Aufsichtsbeschwerde zu erheben. 2.319
- Im Übrigen sollte von Aufsichtsbeschwerden, insbesondere Dienstaufsichtsbeschwerden, nur **zurückhaltend Gebrauch** gemacht werden. Sie führen erfahrungsgemäß nur zu einer – zum Teil recht deutlichen – Verschlechterung des Klimas zwischen Steuerpflichtigem/Berater und Finanzbehörde, ohne in der Sache selbst hilfreich zu sein. Eher zu empfehlen ist, parallel zum Einspruchsverfahren ein persönliches, klärendes Gespräch an Amts Stelle zu führen; erst wenn dieses keinen Erfolg hat, sollte als letztes Mittel zur Dienstaufsichtsbeschwerde gegriffen werden. 2.320
- Einstweilen frei. 2.321–2.325

C. Exkurs: Amtshaftungsansprüche gegen das Finanzamt

Literatur: *Albrecht/Lustig*, Amtshaftung bei unterlassener Anpassung eines Folgebescheids, DStR 2008, 409; *Balmes/von Collenberg*, Die Amtshaftung im Steuerrecht, AO-StB 2003, 77; *Bruschke*, Scha-

³⁹² Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 30.

³⁹³ Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 31.

³⁹⁴ Seer in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 31.

densersatz wegen Amtspflichtverletzung, AO-StB 2015, 45; *Buchbinder*, Schadensersatzpflicht der Steuerverwaltung, DStZ 2009, 250; *Hidien*, Kostenerstattung nach Amtshaftungsgrundsätzen im abgabenrechtlichen Vorverfahren?, NJW 1987, 2211; *Kilian/Schwerdtfeger*, Amtshaftung und Einspruchsverfahren, DStR 2006, 1773; *Kohlhepp*, Kosten des Einspruchsverfahrens und Amtshaftung wegen fehlerhafter Steuerveranlagung durch das Finanzamt, DStR 2006, 549; *Krömker/Nöcker*, Amtshaftung des Staates für seine Finanzbeamten, AO-StB 2016, 44; *Lange*, Amtshaftung der Finanzverwaltung bei Nichtanwendung neuer BFH-Rechtsprechung, DB 2003, 360; *Marx/Simon*, Determinanten der Amtshaftung im Steuerrecht, DB 2013, 477; *Nissen*, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 2. Aufl. 2004; *Steinhauff*, Amtshaftung der Finanzverwaltung, AO-StB 2012, 142.

- 2.326 Grundsätzlich werden dem Steuerpflichtigen die **notwendigen Auslagen für einen im Einspruchsverfahren zugezogenen Bevollmächtigten** nicht erstattet, wenn sich das Begehren des Steuerpflichtigen bereits im Einspruchsverfahren endgültig erledigt; § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO findet hier keine entsprechende Anwendung.³⁹⁵
- 2.327 In der AO fehlt eine Bestimmung, wonach dem bereits im Einspruchsverfahren obsiegenden Steuerpflichtigen ein abgabenrechtlicher Anspruch auf Ersatz seiner Vertreterkosten zusteht.
- 2.328 Kommen allerdings zusätzliche Umstände hinzu, die in die Risikosphäre des Finanzamtes fallen und als solche eine Amtspflichtverletzung begründen, steht der Geltendmachung der Beraterkosten über einen **Amtshaftungsanspruch gem. § 839 BGB, Art. 34 GG** nichts im Wege.³⁹⁶ Im Zusammenhang mit dem steuerlichen Rechtsbehelf (Einspruch) kann dann gegen die Finanzverwaltung ggf. ein Kostenerstattungsanspruch hinsichtlich der Auslagen für den Bevollmächtigten geltend gemacht werden. Es handelt sich hier um einen Anspruch auf Auslagenerstattung unter dem Gesichtspunkt schuldhafter Amtspflichtverletzung, so dass hierfür nicht die Finanzgerichte, sondern gem. Art. 34 Abs. 3 GG i.V.m. § 71 Abs. 2 Nr. 2 GVG die ordentlichen Gerichte (**Landgericht**) **zuständig** sind.³⁹⁷
- 2.329 § 839 BGB setzt voraus, dass ein Beamter schuldhaft seine ihm gegenüber einem Dritten obliegende Amtspflicht verletzt hat und hierdurch ein Schaden entstanden ist, für den keine anderweitige Ersatzmöglichkeit besteht. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen hat der Steuerpflichtige darzulegen und zu beweisen,³⁹⁸ und dies zeigt schon deutlich, dass nicht jede Amtspflichtverletzung zu einem Schadensersatzanspruch gegen den Staat führt. Denn von einer Amtspflichtverletzung kann schnell die Rede sein.³⁹⁹
- 2.330 Eine schuldhafte Amtspflichtverletzung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit (§ 276 BGB) voraus. Grundsätzlich handelt der Beamte fahrlässig, wenn er gegen den klaren und eindeutigen Gesetzeswortlaut oder die gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung verstößt, wenn ihm Verfahrensfehler bei der Schätzung unterlaufen oder wenn er einfache Flüchtigkeitsfehler macht.⁴⁰⁰

395 BFH v. 21.5.1971 – III B 48/70, BStBl. II 1971, 714; v. 23.7.1996 – VII B 42/96, BStBl. II 1996, 501.

396 Zu Einzelheiten s. *Kohlhepp*, DStR 2006, 549 mit zahlreichen Nachw. aus der Rspr.; *Balmes/von Collenberg*, AO-StB 2003, 77; *Krömker/Nöcker*, AO-StB 2016, 44.

397 BGH v. 6.2.1975 – III ZR 149/72, NJW 1975, 972; v. 8.9.2015 – V B 5/15, BFH/NV 2016, 7.

398 Vgl. *Steinhauff*, AO-StB 2012, 142.

399 S. die zahlreichen Beispiele bei *Krömker/Nöcker*, teilweise mit Rechtsprechungshinweisen, AO-StB 2016, 44 ff.

400 OLG Celle v. 19.2.2002 – 16 U 185/01, DStRE 2002, 1152.

Der **Schaden** besteht in Form der durch die Durchführung des Einspruchsverfahrens entstandenen Kosten des hiermit beauftragten Steuerberaters,⁴⁰¹ wenn die schuldhafte Amtspflichtverletzung hierfür kausal war. 2.331

Außerdem ist die Frage des **Mitverschuldens des Steuerpflichtigen** oder seines Beraters (§ 254 BGB) mit zu berücksichtigen, wofür allerdings die Finanzbehörde die Darlegungs- und Beweislast hat. Von Bedeutung ist hier insbesondere ein vorwerfbarer Verstoß des Steuerpflichtigen gegen seine Mitwirkungspflichten⁴⁰² oder seine Schadensminderungspflicht. Letztere kann auch von Bedeutung sein, wenn anstelle eines Einspruchs ein einfaches Handeln wie ein Telefonat, das zu nur einer Beratergebühr führt (§ 21 StBGebV), angemessen war. Der Steuerpflichtige muss sich aber grundsätzlich nicht selbst mit der Finanzverwaltung auseinandersetzen; die Einschaltung eines Beraters ist im Regelfall auch nach der Rechtsprechung gerechtfertigt. Das Verschulden des Beraters ist aber dem Steuerpflichtigen zuzurechnen. 2.332

Beispiel:

Gegen den Einzelhändler A ergeht infolge eines Eingabefehlers bei der elektronischen Datenverarbeitung ein Umsatzsteuerbescheid, der zu einer Umsatzsteuernachforderung i.H.v. 4 Mio. Euro führt. A muss einen Steuerberater beauftragen, der für ihn Einspruch einlegt. Der Umsatzsteuerbescheid wird daraufhin aufgehoben. Die Rechnung des Steuerberaters beläuft sich auf ... Euro.

Sofern den Finanzbeamten eine schuldhafte Pflichtverletzung trifft, kann A das Finanzamt im Schadensersatzwege für die Steuerberatergebühren in Anspruch nehmen.⁴⁰³

Beispiel:

Das Finanzamt stellt ermessensmissbräuchlich – wegen geringfügiger Steuerrückstände – einen Insolvenzantrag gegen A.

Hierin kann eine haftungsbegründende Amtspflichtverletzung des Finanzbeamten nach § 839 BGB liegen, die zum Schadensersatz verpflichtet.⁴⁰⁴

Die Bereitschaft der Finanzverwaltung, Amtshaftungsansprüche außergerichtlich anzuerkennen, ist kaum vorhanden. Normalerweise ist hierfür ein gerichtliches Verfahren erforderlich. Der Berater ist grundsätzlich verpflichtet, seinen Mandanten auf diese Möglichkeit des Schadensersatzprozesses gegen den Staat hinzuweisen.⁴⁰⁵ 2.333

401 Brandenburgisches OLG v. 23.2.2006 – 2 U 1/05, ZSteu 2006, R303-R306; OLG Düsseldorf v. 10.11.2010 – 18 U 56/10, juris; OLG Celle v. 23.8.2012 – 16 U 8/12, ZWH 2012, 407.

402 Vgl. Schleswig-Holsteinisches OLG v. 21.4.2006 – 11 W 22/05, n.v.

403 Vgl. hierzu OLG München v. 3.5.2006 – 1 U 2398/06, n.v.

404 Uhlenbruck, § 14 InsO Rz. 118; OLG Stuttgart v. 16.11.2011 – 4 U 67/11, juris.

405 Vgl. Krömker/Nöcker, AO-StB 2016, 44 (46).

IV. Einlegung der Revision

Literatur: *Binnewies*, Rechtsbehelfe nach beiderseitigem Teilunterliegen im finanzgerichtlichen Verfahren, DStR 2001, 342; *Brandt*, Anforderungen an die Schriftform der Vollmacht im finanzgerichtlichen Verfahren nach dem Beschluß des GmSOGB v. 5.4.00, DStZ 2000, 893; *Brandt*, Elektronisch übermittelte Schriftsätze im FG-Verfahren, AO-StB 2001, 197; *Gilles*, Rechtsmitteleinlegung, Rechtsmittelbegründung und nachträgliche Parteidispositionen über das Rechtsmittel, AcP 177 (1978), 189; *Gräber*, Statthaftigkeit, Einlegung und Begründung der Revision (§§ 115–120 FGO), DStR 1971, 21; *Hendricks/Höpfner*, Die Digitalisierung des finanzgerichtlichen Verfahrens, Ubg 2018, 184; *Henseler*, Fristgerechte Revisionseinlegung, DStR 2007, 1612; *Jäger*, Computerfax und die Tradition der eigenhändigen Unterschrift – Zwei Welten stoßen aufeinander, DStZ 2004, 408; *Kornblum*, Für die Zulässigkeit bedingter Rechtsmitteleinlegungen und -begründungen, NJW 2006, 2888; *Kornblum*, Sind Rechtsmittel wirklich schlechthin bedingungsfeindlich?, NJW 1997, 922; *Lange*, Bezugnahme im Schriftsatz, NJW 1989, 438; *Nieland*, Fristen im Revisionsrecht, AO-StB 2001, 103; *Nöcker*, Die E-Mail im Einspruchs- und Klageverfahren, AO-StB 2007, 267.

1. Notwendigkeit der Einlegung

- 4.17 Eine Revision muss nur in den Fällen, in denen das **Finanzgericht die Revision zugelassen** hat, eingelegt werden. Hat nämlich das Finanzgericht die Revision nicht zugelassen, ist sie aber vom BFH auf eine Nichtzulassungsbeschwerde hin zugelassen worden, wird das **Beschwerdeverfahren** gem. § 116 Abs. 7 FGO grundsätzlich **automatisch als Revisionsverfahren weitergeführt**. Einer Revisionseinlegung durch den – mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde erfolgreichen – Beschwerdeführer bedarf es in diesen Fällen nicht.⁴⁰

2. Adressat der Revision und Einlegungsfrist

- 4.18 Die **Revision** ist gem. § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO **beim BFH** und nicht beim Finanzgericht **einzu legen**. Durch die Revisionseinlegung beim Finanzgericht wird also die Revisionsfrist nicht gewahrt. Wird die Revision zwar innerhalb der Frist an das Finanzgericht gerichtet und geht der weitergeleitete Schriftsatz nach Fristablauf beim BFH ein, dann ist die Revision verspätet eingelegt und ist vom BFH grundsätzlich als unzulässig zu verwerfen.⁴¹ In diesem Fall kommt zwar eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht (§ 56 FGO). Sie kann aber nicht darauf gestützt werden, dass der Revisionskläger nicht gewusst habe, dass die Revision beim BFH einzulegen ist. Eine solche Rechtsunkenntnis schließt ein Verschulden i.S.d. § 56 FGO nicht aus, zumal die Revision wirksam nur von einem Rechtskundigen eingelegt werden kann (vgl. Rz. 4.4 ff.).⁴²
- 4.19 Die Revision ist gem. § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO **innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils** einzulegen. **Die Frist beginnt mit der ordnungsgemäßen Zustellung des vollständigen Urteils**. Zu einem vollständigen Urteil gehören neben dem Rubrum, die Urteilsformel nebst Kostenentscheidung, der Tatbestand, die Entscheidungsgründe sowie die Rechtsmittelbelehrung. Inhaltliche Mängel in Tatbestand und/oder den Entscheidungsgründen, die den absoluten Revisionsgrund des § 119 Nr. 6 FGO („die Entscheidung ist nicht mit Gründen versehen“, vgl. Rz. 4.85 ff.) darstellen, machen das Urteil zwar „unvollständig“, aber nicht nichtig; d.h. trotz solcher Begründungsmängel wird die Revisionsfrist mit der Zustellung

⁴⁰ Vgl. *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 8.1.

⁴¹ Vgl. BFH v. 18.12.2001 – II R 63/01, BFH/NV 2002, 658; v. 9.8.2000 – III R 14/01, BFH/NV 2002, 48; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 46, 51 ff.

⁴² *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 3.

dieses Urteils in Gang gesetzt.⁴³ Das gilt selbst dann, wenn in dem Urteil in unzulässiger Weise auf ein anderes noch nicht zugestelltes Urteil Bezug genommen worden ist.⁴⁴ Auch die Berichtigung eines Urteils hat grundsätzlich keinen Einfluss auf den Lauf der Revisionsfrist, es sei denn, Tenor und Entscheidungsgründe widersprechen sich hinsichtlich der Zulassung der Revision.⁴⁵

Die Revisionsfrist ist eine **Ausschlussfrist**.⁴⁶ Ihre Versäumung hat deshalb grundsätzlich den Verlust der Revision zur Folge. In diesem Fall muss die Revision als unzulässig verworfen werden. Allerdings kann unter den Voraussetzungen des § 56 FGO eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht kommen. Ist die Frist zur Einlegung der Revision schuldlos versäumt, darf Wiedereinsetzung aber nur dann gewährt werden, wenn die Einlegung der Revision innerhalb der Antragsfrist des § 56 Abs. 2 FGO (zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses) nachgeholt wird, innerhalb dieser Frist also die Revision beim BFH eingeht.⁴⁷ 4.20

3. Form und Inhalt

Gem. § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO ist die Revision **schriftlich** einzulegen. Dies erfordert **grundsätzlich die eigenhändige (handschriftliche) Unterschrift des Prozessbevollmächtigten**. Denn das Schriftformerfordernis soll gewährleisten, dass aus dem Schriftstück der Inhalt der Erklärung, die abgegeben werden soll, und die Person, von der sie ausgeht, hinreichend zuverlässig entnommen werden können; außerdem muss feststehen, dass es sich bei dem Schriftstück nicht nur um einen Entwurf handelt, sondern dass es mit Wissen und Willen des Berechtigten dem Gericht zugeleitet worden ist.⁴⁸ Das Erfordernis der Schriftlichkeit ist grundsätzlich nur dann gewahrt, wenn der Schriftsatz unterschrieben, d.h. handschriftlich unterzeichnet ist.⁴⁹ Das Fehlen der Unterschrift kann ausnahmsweise unschädlich sein, wenn sich aus anderen Umständen zweifelsfrei ergibt, dass die Revision mit Wissen und Willen des (angegebenen) Absenders gefertigt und abgesendet worden ist.⁵⁰ Aber auch die Einlegung per **Telefax** oder **Computerfax** genügt nach der Rechtsprechung dem Schriftformerfordernis, wenn das fragliche Dokument mit einer Unterschrift versehen übermittelt wurde.⁵¹ 4.21

Das Erfordernis der Schriftlichkeit wird modifiziert, wenn der Schriftsatz – wie im Regelfall (hierzu nachfolgend Rz. 4.25 ff.) – nach § 52d FGO als elektronisches Dokument zu übermitteln ist. Eine eigenhändige Unterschrift im vorgehend dargestellten Sinne ist bei der elektronischen Übermittlung nicht erforderlich. Vielmehr ist durch die ordnungsgemäße, den gesetzlichen Vorgaben entsprechende elektronische Übermittlung die Person erkennbar, die die Ver- 4.22

43 *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 72.

44 BFH v. 31.7.1990 – VII R 60/89, BStBl. II 1990, 1071; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 72; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 23; a.A. *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 22a.

45 BFH v. 27.7.2004 – IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188; *Lange* in HHSp, § 120 FGO Rz. 76.

46 *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 18.

47 Vgl. nur BFH v. 23.8.2016 – IX R 15/16, BFH/NV 2017, 47; v. 10.3.2000 – VII R 2/00, BFH/NV 2000, 1117; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 30; zur Wiedereinsetzung im Einzelnen vgl. auch Rz. 3.541 ff.

48 *Lange* in HHSp, § 120 FGO Rz. 23 m.w.N.

49 Beschlüsse des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes v. 30.4.1979 – GmS-OGB 1/78, NJW 1980, 172, und v. 5.4.2000 – GmS-OGB 1/98, NJW 2000, 2340, 2341, sowie des Großen Senats des BFH v. 5.11.1973 – GrS 2/72, BStBl. II 1974, 242; BFH v. 17.8.2010 – X B 190/09, BFH/NV 2010, 2285.

50 So ausdrücklich BFH v. 17.8.2010 – X B 190/09, BFH/NV 2010, 2285.

51 *Lange* in HHSp, § 120 FGO Rz. 34 ff.; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 43.4 m.w.N.

antwortung für das Dokument übernimmt. Dies ist im Falle der Übermittlung mit qualifizierter elektronischer Signatur der Inhaber dieser Signatur. Bei Nutzung eines sicheren Übermittlungswegs i.S.d. § 52a FGO reicht eine einfache Signatur des Dokuments, also die eingescannte Unterschrift oder die einfache Namenswiedergabe unter dem Dokument.⁵² In diesem Sinne ist das ordnungsgemäß elektronisch übermittelte Dokument „elektronisch unterschrieben“.⁵³

- 4.23 Die Revision muss **das angefochtene Urteil bezeichnen** (§ 120 Abs. 1 Satz 2 FGO). Das geschieht regelmäßig durch Angabe des Gerichts, das die Entscheidung gefällt hat, des Urteilsdatums, des Aktenzeichens und der Sache, in der das Urteil ergangen ist. Es muss klar erkennbar und zweifelsfrei sein, gegen welche Entscheidung sich der Revisionskläger wendet und dass insoweit Irrtümer ausgeschlossen sind.⁵⁴ Außerdem müssen die **Beteiligten des Revisionsverfahrens** angegeben werden.⁵⁵ Diese Angaben **müssen innerhalb der Revisionsfrist** erfolgen. Die Angaben zum angefochtenen Urteil und den Beteiligten sind im Wege der Auslegung hinreichend bezeichnet, wenn der Revision eine Ausfertigung oder Abschrift des Urteils beigelegt worden ist. Das Beifügen einer Ausfertigung oder einer Abschrift sind jedoch nicht zwingend (§ 120 Abs. 1 Satz 3 FGO als Sollvorschrift).⁵⁶
- 4.24 Es reicht aus, dass die Revision nur das angefochtene Urteil bezeichnet (§ 120 Abs. 1 Satz 2 FGO). Einen bestimmten Revisionsantrag fordert das Gesetz erst im Rahmen der Revisionsbegründung (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Daraus ergibt sich, dass das Gesetz dem Revisionskläger erst bei Ablauf der Revisionsbegründungsfrist die verbindliche Entscheidung abverlangt, welches im Antrag konkret bestimmte Ziel er mit seinem Rechtsmittel verfolgen will.⁵⁷

4. Übermittlung der Revision

- 4.25 Die Revision ist wie dargelegt gem. § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO schriftlich einzulegen. Nach § 52d Satz 1 FGO sind schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts eingereicht werden, **als elektronisches Dokument zu übermitteln**. Diese bereits 2013 eingeführte Vorschrift ist zum 1.1.2022 in Kraft getreten. Sie verpflichtet u.a. **Rechtsanwälte**, vorbereitende und bestimmende Schriftsätze unter Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs als elektronisches Dokument zu übermitteln. Gleiches gilt nach § 50d Satz 1 FGO für **Behörden**, für **juristische Personen des öffentlichen Rechts** sowie für **Zusammenschlüsse, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildet worden sind**. Andere nach der FGO vertretungsberechtigte Verfahrensbeteiligte unterliegen nach § 52d Satz 2 FGO der Pflicht zur elektronischen Übermittlung, wenn ihnen ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht. Da mit dem Besonderen elektronischen Steuerberaterpostfach „BeSt“ nunmehr ein solcher sicherer Übertragungsweg existiert, sind auch **Steuerberater** dazu verpflichtet, einen Revisionschriftsatz elektronisch zu übermitteln.⁵⁸ Unter welchen Voraussetzungen eine elektronische Übermittlung die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, ist in § 52a Abs. 2 bis Abs. 4 FGO geregelt (vgl. hierzu Rz. 3.50 ff.). Ein beim BFH **in nicht elektronischer Form** – z.B. als Telefaxschrei-

52 Vgl. im Einzelnen *Schmieszek* in Gosch, § 52a FGO Rz. 21 ff.

53 So treffend *Brandis* in Tipke/Kruse, § 52a FGO Rz. 4.

54 BFH v. 25.2.1997 – VIII R 129/95, BFH/NV 1997, 542.

55 *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 14; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 25.

56 Vgl. *Lange* in HHSp, § 120 FGO Rz. 26.

57 BFH v. 9.12.2014 – X R 4/11, BFH/NV 2015, 853; v. 24.7.2013 – I R 57/11, BStBl. II 2016, 633.

58 Vgl. BFH v. 25.10.2022 – IX R 3/22, BStBl. II 2023, 267.

ben – übermittelter Schriftsatz entspricht nicht den gesetzlichen Anforderungen und ist daher **unwirksam**.⁵⁹ Dies gilt auch für einen Schriftsatz, der als PDF-Anhang einer einfachen E-Mail an das Gericht übermittelt wird; eine einfache E-Mail ohne qualifizierte Signatur erfüllt nicht die gesetzlichen Anforderungen und reicht daher nicht aus.⁶⁰

Ein elektronisches Dokument ist bei Gericht eingegangen, sobald es auf der für den Empfang bestimmten Einrichtung des Gerichts gespeichert ist (§ 52a Abs. 5 Satz 1 FGO).⁶¹ Dem Absender ist eine automatisierte Bestätigung über den Zeitpunkt des Eingangs zu erteilen (§ 52a Abs. 5 Satz 2 FGO). Ein Beteiligter darf erst dann davon ausgehen, dass er ein bestimmtes Dokument erfolgreich an das Gericht übermittelt hat, wenn er für das übermittelte Dokument vom Gericht eine **Bestätigung gem. § 52a Abs. 5 Satz 2 FGO** erhalten hat.⁶² Dies ist vom Beteiligten zu kontrollieren, falls er später eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragen möchte.⁶³ 4.26

Ist eine Übermittlung **aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich**, bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig (§ 52d Satz 3 FGO). In diesen Fällen kann die Revision beispielsweise per Telefax erhoben werden. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen (§ 52d Satz 4 Halbs. 1 FGO). Scheiterte die elektronische Übermittlung daran, dass – wie dies in der Praxis von Zeit zu Zeit vorkommt – in einer Region, einem Bundesland oder gar bundesweit die elektronische Kommunikation mit den Gerichten gestört ist, kann dies etwa durch eine schriftliche Erläuterung des Problems verbunden mit einem Screenshot der Störungsmeldung der Internetpräsenz der Justiz⁶⁴ glaubhaft gemacht werden (vgl. hierzu auch Rz. 3.53). 4.27

V. Begründung der Revision

Literatur: *Gräber*, Die Revisionsbegründung im finanzgerichtlichen Verfahren, DStZ/A 1967, 309; *Gräber*, Statthaftigkeit, Einlegung und Begründung der Revision (§§ 115-120 FGO), DStR 1971, 21; *Lücke*, Begründungszwang und Verfassung – Zur Begründungspflicht der Gerichte, Behörden und Parlamente, 1987; *Müller*, Begründungsfehler bei Einlegen der Grundsatzrevision, AO-StB 2010, 308; *Müller*, Begründungsfehler bei der Divergenzrevision – Voraussetzungen für die erfolgreiche Revision zur Rechtsfortbildung, zur Sicherung einheitlicher Rechtsprechung und wegen gravierender Rechtsanwendungsfehler, AO-StB 2011, 49; *Pump*, Die Revision im finanzgerichtlichen Verfahren – Antrag, Begründung und typische Fehlerquellen, INF 1993, 343; *von Wedelstädt*, Der Weg zum Bundesfinanzhof (III) – Begründung der Revision, AO-StB 2005, 143; *Weigell*, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ohne Begründung auf dem verfassungsgerichtlichen Prüfstand, DStR 1995, 1334.

1. Begründungsfrist

Die Revision ist gem. § 120 Abs. 2 FGO **innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung** des vollständigen Urteils zu begründen. Wurde die Revision auf eine Nichtzulassungsbeschwerde hin zugelassen, beträgt die Begründungsfrist einen Monat nach Zustellung des Beschlusses über die Zulassung der Revision. In jedem Falle ist die Begründung – ebenso wie die Ein- 4.28

59 BFH v. 30.10.2023 – IV B 77/22, BFH/NV 2024, 20; v. 11.8.2023 – VI B 74/22, BFH/NV 2023, 1221, Rz. 25 m.w.N.

60 BFH v. 29.11.2022 – VIII B 88/22, juris.

61 BFH v. 25.5.2022 – X B 158/21, NJW 2022, 2872.

62 So BFH v. 24.5.2023 – XI R 34/21, DB 2023, 1968.

63 Vgl. BFH v. 24.5.2023 – XI R 34/21, DB 2023, 1968.

64 Vgl. <https://egvp.justiz.de/meldungen/index.php>.

legung – **beim BFH** einzureichen. Eine etwaige Einreichung beim Finanzgericht, das die angefochtene Entscheidung erlassen hat, reicht zur Fristwahrung nicht aus.⁶⁵ Unter den vorgehend dargestellten Voraussetzungen (vgl. Rz. 4.25) ist auch die Revisionsbegründung **elektronisch** an den BFH zu übermitteln.⁶⁶

- 4.29 Die Revisionsbegründungsfrist **ist verlängerbar**. Sie kann auf einen **vor ihrem Ablauf** gestellten Antrag von dem Senatsvorsitzenden verlängert werden (§ 120 Abs. 2 Satz 3 FGO). Ein Verlängerungsantrag, der erst nach Fristablauf beim BFH eingeht, kann keinen Erfolg haben.⁶⁷ Hier kann nur ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand helfen. Allerdings kommt eine Wiedereinsetzung wegen Versäumung der Begründungsfrist nur unter Nachholung der versäumten Revisionsbegründung innerhalb der zweiwöchigen Wiedereinsetzungsfrist nach § 56 Abs. 2 FGO in Betracht.⁶⁸ **Eine gesonderte Wiedereinsetzung hinsichtlich des verspäteten Antrags auf Fristverlängerung sieht das Gesetz nicht vor.**⁶⁹ Der Antragsteller kann im Übrigen nicht darauf vertrauen, dass seinem Fristverlängerungsantrag auch stattgegeben wird. Deshalb empfiehlt es sich, sich rechtzeitig darüber zu informieren, ob der Antrag Erfolg hat und die Begründungsfrist verlängert wird. Die Geschäftsstelle des zuständigen Senates erteilt insoweit regelmäßig telefonisch Auskunft über die verfügte aber noch nicht schriftlich bekanntgegebene Fristverlängerung.
- 4.30 Schon aus Gründen der besseren Dokumentierbarkeit sollte der Antrag auf Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist **schriftlich** gestellt werden.⁷⁰ Zwar enthält die FGO keine Vorschriften hinsichtlich der **Begründung** eines Fristverlängerungsantrags. Insoweit greifen aber über § 155 Satz 1 FGO die Vorschriften der ZPO ein, hier § 224 Abs. 2 ZPO. Danach müssen für eine Fristverlängerung erhebliche Gründe glaubhaft gemacht werden. Das können z.B. die besondere Schwierigkeit der Rechtslage, vorübergehende Arbeitsüberlastung des Prozessbevollmächtigten aber auch ein Wechsel des Bevollmächtigten zwischen den Instanzen bei mehr als durchschnittlicher Schwierigkeit der Sache sein.⁷¹
- 4.31 Die Begründungsfrist kann auch **mehrfach verlängert** werden.⁷² Allerdings sollte der – weitere – Fristverlängerungsantrag besonders sorgfältig begründet werden.

2. Inhalt der Revisionsbegründung

a) Überblick

- 4.32 Die Revisionsbegründung muss gem. § 120 Abs. 3 FGO **inhaltlich** Folgendes enthalten:
- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (**Revisionsanträge**),

65 *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 38; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 113.

66 Vgl. BFH v. 24.5.2023 – XI R 34/21, DB 2023, 1968.

67 BFH v. 16.5.2000 – VII R 112/99, BFH/NV 2000, 1479 und v. 14.8.1997 – III R 35/96, BFH/NV 1998, 332; *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 73.

68 BFH v. 27.10.2000 – V R 16/00, BFH/NV 2001, 608; *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 74.

69 BFH v. 8.11.2012 – VI R 25/13, BFH/NV 2013, 235; v. 27.10.2000 – V R 16/00, BFH/NV 2001, 608.

70 Vgl. *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 73; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 133.

71 Vgl. *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 131.

72 Vgl. BFH v. 3.9.2002 – I R 59/01, BFH/NV 2003, 181; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 52; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 132; *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 78.

- die Angabe der **Revisionsgründe**, und zwar
 - die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - soweit die Revision auf einen Verfahrensmangel gestützt wird: die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

b) Revisionsantrag

§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO definiert den Revisionsantrag als „Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird“. Eines förmlichen Antrages bedarf es insoweit nicht.⁷³ Vielmehr reicht es aus, dass sich aus der Revisionsbegründung eindeutig ergibt, **inwieweit sich der Revisionskläger durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er eine Änderung des angefochtenen Urteils des Finanzgerichts begehrt**.⁷⁴ Das Fehlen eines ausdrücklichen Revisionsantrags steht der Zulässigkeit der Revision mithin nicht entgegen, wenn das Begehren des Rechtsmittelführers aus seinen inhaltlichen Ausführungen eindeutig erkennbar wird.⁷⁵ Nach der Rechtsprechung kann auf einen förmlichen Revisionsantrag verzichtet werden, wenn sich aus der Begründung das Begehren des Revisionsklägers unzweideutig ergibt.⁷⁶ 4.33

Um nicht darauf angewiesen zu sein, dass der entscheidungszuständige Senat des BFH im Wege der Auslegung aus der Revisionsbegründung die richtigen Schlüsse zieht, sollte der Begründungsschriftsatz einen **förmlichen Revisionsantrag** enthalten. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass sich der Revisionsantrag immer mit dem eigentlichen Gegenstand des Revisionsverfahrens – dem erstinstanzlichen Urteil – auseinandersetzen muss.⁷⁷ Um den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO zu genügen, reicht es nicht aus, lediglich die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils zu beantragen. Mindestens unter Berücksichtigung der Revisionsbegründung (hierzu nachfolgend Rz. 4.42 ff.) sollte deutlich werden, **inwieweit das erstinstanzliche Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird**.⁷⁸ Ist das erstinstanzliche Urteil zu verschiedenen Verwaltungsakten ergangen, sollte der Revisionschriftsatz erkennen lassen, **inwieweit – d.h. in Bezug auf welche Verwaltungsakte – die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils beantragt wird**. Wurde ein angefochtener Bescheid während des erstinstanzlichen Verfahrens durch einen anderen Bescheid ersetzt, der zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens wurde, muss sich mindestens aus der Revisionsbegründung ergeben, was mit dem bei Aufhebung des ersetzenden Bescheides wiederauflebenden ersten (ursprünglich angefochtenen) Bescheid nach Auffassung des Revisionsklägers geschehen soll.⁷⁹ 4.34

Hat die Vorinstanz über **mehrere Hauptsacheanträge** entschieden, ist eine genaue Bezeichnung dann notwendig, wenn die Anträge teils als unbegründet, teils als unzulässig qualifiziert 4.35

⁷³ So ausdrücklich BFH v. 26.8.2020 – II R 6/19, BStBl. II 2021, 592; v. 7.7.2004 – X R 24/03, BStBl. II 2004, 975; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 53 m.w.N.

⁷⁴ BFH v. 4.8.2004 – II R 33/03, BFH/NV 2005, 241 und v. 4.11.1997 – VIII R 19/95, BFH/NV 1998, 1094.

⁷⁵ BFH v. 25.3.2015 – X R 19/14, BFH/NV 2016, 4.

⁷⁶ BFH v. 26.8.2020 – II R 6/19, BStBl. II 2021, 592; v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791.

⁷⁷ In diesem Sinne auch *Rüsken/Bleschick*, DStR-Beih. zu Heft 14-15/2015, 47, 63.

⁷⁸ BFH v. 25.3.2015 – X R 19/14, BFH/NV 2016, 4; v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791.

⁷⁹ *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO, Rz. 158 unter Hinweis auf BFH v. 14.12.1977 – II R 75/72, BStBl. II 1978, 196 [zum alten Recht].

worden sind. Das Gleiche gilt, wenn der Revisionskläger nur die Entscheidung des Finanzgerichts bzgl. eines von mehreren Anträgen mit der Revision angreifen will. Denn der **BFH** als Revisionsgericht ist an den gestellten **Revisionsantrag gebunden** und daher in seiner Befugnis beschränkt, das angefochtene Urteil materiell-rechtlich umfassend zu überprüfen (§ 121 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).⁸⁰

- 4.36 Enthält die Revisionschrift keinen bestimmten Antrag und kann auch aus der Revisionsbegründung im Wege der Auslegung kein eindeutiger Antrag entnommen werden, so ist die Revision allein aus diesem Grund unzulässig.⁸¹
- 4.37 Der Revisionsantrag muss innerhalb der Revisionsbegründungsfrist gestellt werden. Anders als im Verfahren vor dem FG kann ein wirksamer Revisionsantrag nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist **nicht mehr nachgeholt werden**.⁸²
- 4.38 Losgelöst von den Mindestanforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO hat es sich in der Praxis bewährt, im Revisionsbegründungsschriftsatz **einen förmlichen Antrag zu stellen, in dem das konkrete Prozessbegehren zum Ausdruck gebracht wird**. Anders als im erstinstanzlichen Klageverfahren sollte der Antrag im Revisionsbegründungsschriftsatz allerdings nicht nur angekündigt („voraussichtlich“), sondern innerhalb der Revisionsbegründungsfrist final gestellt werden. Der Inhalt des Antrages ist auf Basis der konkreten Revisionsbegründung zu bestimmen. Der Antrag sollte den Inhalt des gerichtlichen Tenors antizipieren, der sich unter Beachtung der bindenden Feststellung nach § 118 Abs. 2 FGO ergibt, wenn der BFH die Revision für begründet erachtet (vgl. insbesondere § 126 Abs. 3 und Abs. 5 FGO). Dabei zielt der Antrag regelmäßig darauf ab, das Urteil der Vorinstanz ganz oder teilweise aufzuheben.⁸³ Geht der Revisionskläger davon aus, der BFH könne auf Basis der bindenden Feststellungen der Vorinstanz in der Sache „durchentscheiden“, wird sich sein Antrag regelmäßig an seinem erstinstanzlichen Begehren orientieren.

Beispiel:

BFH soll in der Sache selbst entscheiden (hier: Anfechtungsklage)

Es wird beantragt,

- a) *das Urteil der Vorinstanz vom 13.3.2023 sowie den Haftungsbescheid vom 2.4.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 2.5.2019 aufzuheben.*
- b) *das Urteil der Vorinstanz vom 13.3.2023 sowie den Einkommensteuerbescheid vom 2.4.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.5.2019 dahingehend abzuändern, dass bei der Festsetzung der Einkommensteuer ein weiterer Betrag von 50.000 Euro als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb berücksichtigt wird.*
- 4.39 Ist auf Basis der Revisionsbegründung davon auszugehen, dass der BFH nicht in der Sache selbst entscheiden kann (z.B. weil die Sache nicht spruchreif ist oder weil die Entscheidung an einem relevanten Verfahrensmangel leidet),⁸⁴ wird der Revisionskläger beantragen, den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

80 BFH v. 11.4.1991 – V R 86/85, BStBl. II, 1991, 729; Seer in Tipke/Kruse, § 96 FGO Rz. 7.

81 BFH v. 19.11.1990 – VIII R 146/85, BFH/NV 1991, 333; Ratschow in Gräber, § 120 FGO Rz. 55.

82 BFH v. 19.11.1990 – VIII R 146/85, BFH/NV 1991, 333; Ratschow in Gräber, § 120 FGO Rz. 55; Krumm in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 98.

83 Vgl. nur BFH v. 6.4.2011 – IX R 49/10, BFH/NV 2012, 13.

84 Vgl. Rüsken in Gosch, § 126 FGO 72 ff.

Beispiel:**BFH soll die Sache zurückverweisen**

Es wird beantragt,

das Urteil der Vorinstanz vom 13.3.2023 aufzuheben und an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

Eine **Erweiterung des Klageantrags** im Revisionsverfahren gegenüber der ersten Instanz ist gem. § 123 Abs. 1 FGO unzulässig. Das Wesen des Revisionsverfahrens besteht darin, die Rechtmäßigkeit der finanzgerichtlichen Entscheidung zu überprüfen. Eine solche Entscheidung liegt aber nur insoweit vor, als über den Klageantrag entschieden worden war. Über ein Begehren, das erstmals in der Revisionsinstanz durch Erweiterung des Klageantrages anhängig gemacht wird, ist gerichtlich noch nicht entschieden, so dass es insoweit an einem Gegenstand der revisionsgerichtlichen Nachprüfung fehlt.⁸⁵ Geht der Revisionsantrag über den erstinstanzlichen Klageantrag hinaus, ist die Revision mangels formeller Beschwer insoweit unzulässig.⁸⁶ 4.40

Hiervon zu unterscheiden ist die **nachträgliche Erweiterung des Revisionsantrags**, also die spätere Erweiterung eines zuvor weniger weitgehenden Revisionsantrages. Sie ist nur dann zulässig, wenn sie innerhalb der Revisionsbegründungsfrist erfolgt. Denn die Rechtskraft des angefochtenen Urteils wird durch die Einlegung der Revision in vollem Umfang gehemmt.⁸⁷ Naturgemäß darf auch die rechtzeitige Erweiterung des Revisionsantrags nicht zu einer Erweiterung des Klageantrags führen. Die **nachträgliche Einschränkung des Revisionsantrags** ist jederzeit, also auch nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist zulässig.⁸⁸ 4.41

c) Revisionsgründe

Gem. § 120 Abs. 3 Nr. 2a FGO muss die Revisionsbegründung die Umstände bestimmt bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Zur **hinreichend bestimmten Bezeichnung dieser Umstände** muss die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen, 4.42

- welche Norm der Revisionskläger für verletzt und
- aus welchen Gründen tatsächlicher oder rechtlicher Art er das erstinstanzliche Urteil für unrichtig hält.

Die Pflicht zur hinreichend bestimmten Bezeichnung dieser Umstände folgt aus dem Sinn und Zweck des § 120 Abs. 3 Nr. 2a FGO, das Revisionsgericht zu entlasten und den Revisionskläger zu zwingen, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen.⁸⁹ Die erhobene Rüge muss zwar nicht unbedingt durch Angabe eines bestimmten Paragraphen gekennzeichnet werden. In jedem Fall muss aber eindeutig aus der Revisionschrift 4.43

85 BFH v. 11.2.2009 – X R 51/06, BStBl. II 2009, 892; v. 12.9.1995 – IX R 78/94, BStBl. II 1996, 16; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 56.

86 BFH v. 1.6.2016 – X R 43/14, BStBl. II 2017, 55.

87 BFH v. 22.4.1986 – VIII R 87/85, BFH/NV 1986, 690; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 57.

88 BFH v. 16.4.2013 – III R 58/11, BFH/NV 2014, 145; vgl. auch BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756.

89 BFH v. 24.6.2003 – IX R 28/01, BFH/NV 2004, 1383; *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 107.

oder der Revisionsbegründung erkennbar sein, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält.⁹⁰

- 4.44 Darüber hinaus muss der Revisionskläger die **Gründe rechtlicher oder tatsächlicher Art angeben**, die nach seiner Auffassung das **erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen** lassen. Hierzu bedarf es zumindest einer kurzen Auseinandersetzung mit den Gründen des FG-Urteils, die aus sich selbst heraus erkennen lässt, dass der Revisionskläger die Begründung des angefochtenen Urteils und sein bisheriges Vorbringen überprüft hat. Allgemeine Hinweise auf Rechtsverletzungen durch das angefochtene Urteil oder generelle Bezugnahmen auf im finanzgerichtlichen Verfahren oder gar im außergerichtlichen Vorverfahren eingereichte Schriftsätze reichen nicht aus.⁹¹ Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält.⁹² Aus der Revisionsbegründung muss feststellbar sein, dass der Revisionskläger seine bisherige Rechtsauffassung anhand der Urteilsbegründung des Finanzgerichts überprüft hat. Dazu reicht eine Bezugnahme auf das Vorbringen im Klageverfahren in der Regel nicht aus.⁹³

d) Mindestanforderungen

- 4.45 Gerade wenn der Prozessbevollmächtigte des erstinstanzlichen Verfahrens auch das Revisionsverfahren führt, könnte er geneigt sein, von den im erstinstanzlichen Verfahren vorgebrachten Argumenten auch im Revisionsverfahren unverändert Gebrauch zu machen. Die unreflektierte Verwendung derselben Argumente (insbesondere die Arbeit mit bereits verwendeten „Textbausteinen“) ist aus revisionsrechtlicher Sicht nicht ganz risikofrei. § 120 Abs. 3 FGO zielt darauf ab, das Revisionsgericht zu entlasten und den Revisionskläger anzuhalten, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen. Der Revisionskläger soll dartun, welche Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Die Revisionsbegründung muss aus sich selbst heraus erkennen lassen, **dass der Revisionskläger anhand der Gründe des finanzgerichtlichen Urteils sein bisheriges Vorbringen überprüft hat**.⁹⁴ Vor diesem Hintergrund ist eine Revisionsbegründung nur dann als ordnungsgemäß und damit als zulässig zu qualifizieren, wenn sie eine – mindestens kurze – Auseinandersetzung mit den Gründen des erstinstanzlichen Urteils enthält.⁹⁵ Anderenfalls verwirft der BFH die Revision regelmäßig als unzulässig.⁹⁶
- 4.46 In der Revisionsbegründung sollte in jedem Fall Folgendes dargelegt werden:
- welche Rechtsnorm konkret das Finanzgericht verletzt haben soll;
 - welche entscheidungserheblichen Ausführungen des Finanzgerichts aus welchen Gründen unrichtig sein sollen;

90 BFH v. 25.6.2003 – X R 66/00, BFH/NV 2004, 19 und v. 1.6.1994 – II R 124/90, BFH/NV 1995, 128.

91 BFH v. 25.6.2003 – X R 66/00, BFH/NV 2004, 19; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 61.

92 BFH v. 27.11.2003 – VII R 49/03, BFH/NV 2004, 521.

93 BFH v. 19.10.2000 – VI R 73/00, BFH/NV 2001, 333.

94 BFH v. 23.8.2017 – X R 9/15, BFH/NV 2018, 42; v. 22.7.2011 – III R 85/10, BFH/NV 2011, 1906; v. 30.7.2003 – X R 63/01, BFH/NV 2004, 36.

95 St. Rspr., vgl. nur BFH v. 20.8.2012 – I R 3/12, BFH/NV 2012, 1990; v. 30.7.2003 – X R 63/01, BFH/NV 2004, 36; ebenso *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 172 f. m.w.N.

96 Exemplarisch BFH v. 9.3.2016 – I R 79/14, BFH/NV 2016, 1039; v. 20.8.2012 – I R 3/12, BFH/NV 2012, 1990; v. 23.3.2006 – VI R 13/03, BFH/NV 2006, 1321; v. 30.7.2003 – X R 63/01, BFH/NV 2004, 36.

- welche Punkte des angefochtenen Urteils als änderungsbedürftig angesehen werden und
- aus welchen Gründen im Einzelnen die Änderung für geboten erachtet wird.⁹⁷

Die Revisionsbegründung muss erkennen lassen, dass der Revisionskläger anhand der Gründe des finanzgerichtlichen Urteils sein bisheriges Vorbringen überprüft hat. Eine Auseinandersetzung mit den Gründen des erstinstanzlichen Urteils ist deshalb geboten. 4.47

Ist das Urteil des Finanzgerichts auf **mehrere** voneinander unabhängige, selbständig tragfähige **rechtliche Erwägungen** gestützt (kumulative Begründung des Urteils), so muss in der Revisionsbegründung für jede dieser Erwägungen formgerecht dargelegt werden, weshalb sie nach Auffassung des Revisionsklägers das angefochtene Urteil nicht trägt.⁹⁸ 4.48

3. Revisionsgründe im Einzelnen

a) Rechtsverletzung

Gem. § 118 Abs. 1 FGO kann die Revision nur darauf gestützt werden, dass das angefochtene Urteil auf der **Verletzung revidiblen Rechts** beruht. Revisibel ist **grundsätzlich nur Bundesrecht** (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Nach § 118 Abs. 1 Satz 2 FGO kann die Revision auch auf die Verletzung von Landesrecht gestützt werden, soweit im Fall des § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO die Vorschriften des Unterabschnitts der Revision (§§ 115 ff. FGO) durch Landesgesetz für anwendbar erklärt werden.⁹⁹ Dies ist in der Praxis nur äußerst selten der Fall, so etwa wenn konkrete landesgesetzliche Regelungen die Vorschriften über das Revisionsverfahren für eine Kirchensteuer,¹⁰⁰ eine Hundesteuer¹⁰¹ oder eine Zweitwohnungssteuer¹⁰² für anwendbar erklären.¹⁰³ Soweit es an einer entsprechenden landesgesetzlichen Anordnung fehlt, ist die Verletzung von Landesrecht nicht revisibel. 4.49

Bundesrecht i.S.d. § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO sind:¹⁰⁴ 4.50

- das Grundgesetz;
- die förmlichen Bundesgesetze (z.B. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Umsatzsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Bewertungsgesetz usw.);
- die Rechtsverordnungen von Bundesbehörden, einschließlich der Rechtsverordnungen bundesunmittelbarer Körperschaften;
- Gewohnheitsrecht – dabei handelt es sich um Normen des Bundesrechts, die sich durch ständige, über längere Zeit bestehende, einheitliche Übung gebildet haben und vom einheitlichen Rechtsbewusstsein der beteiligten Personenkreise als Rechtsüberzeugung bestätigt worden sind;¹⁰⁵
- die allgemeinen Regeln des Völkerrechts (Art. 25 Satz 1 GG);

97 Vgl. BFH v. 11.3.1999 – XI R 101/96, BFH/NV 1999, 1228.

98 BFH v. 7.7.2018 – IV R 11/14, BFH/NV 2018, 963; v. 11.3.1999 – XI R 101/96, BFH/NV 1999, 1228; *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 168.1.

99 Vgl. etwa BFH v. 10.10.2018 – I B 26/18, BFH/NV 2019, 287.

100 BFH v. 6.10.1993 – I R 28/93, BStBl. II 1994, 253.

101 BFH v. 14.10.1987 – II R 11/85, BStBl. II 1988, 73.

102 BFH v. 31.5.1995 – II B 126/94, BStBl. II 1995, 572.

103 Vgl. die Beispiele bei *Krumm* in Tipke/Kruse, § 120 FGO Rz. 21b ff. m.N.

104 Vgl. *Lange* in HHSp, § 118 FGO Rz. 28 m.w.N.

105 *Krumm* in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz. 14; *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 13.

- das gem. Art. 59 Abs. 2 GG transformierte Völkerrecht, d.h. völkerrechtliche Verträge, insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen;
 - das Recht der Europäischen Union, da es im ganzen Bundesgebiet gilt;
 - allgemeine Rechtsgrundsätze und Rechtsprinzipien, soweit sie in den Bereich der Rechtsetzungskompetenz des Bundes fallen;
 - Auslegungsregeln, soweit sie der Auslegung von Bundesrecht dienen; hierzu rechnen vor allem die gesetzlichen Auslegungsregeln, die Denkgesetze und Erfahrungssätze;¹⁰⁶
 - **nicht hingegen** z.B. ausländisches Recht,¹⁰⁷ kommunales Satzungsrecht¹⁰⁸ (z.B. die auf autonomen Satzungen beruhenden Beitragsgebühren- oder Steuersatzungen einer Gemeinde oder eines Landkreises)¹⁰⁹ oder normeninterpretierende Verwaltungsvorschriften¹¹⁰ (vgl. nachfolgend Rz. 4.50).
- 4.51 Kein Bundesrecht i.S.d. § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO sind **normeninterpretierende Verwaltungsvorschriften** des Bundes. Verwaltungsvorschriften sind grundsätzlich weder für den Bürger noch für die Gerichte als Rechtsnorm verbindlich.¹¹¹ Ausnahmsweise hat die Rechtsprechung die Revisibilität von Verwaltungsvorschriften dann anerkannt, wenn sie mehr als bloße Dienstanweisungen sind, und eine im Gesetz nur allgemein festgelegte Rechtspflicht durch bestimmte, für alle gleich liegenden Fälle geltenden Regeln konkretisieren und damit das der Verwaltung eingeräumte Beurteilungs- bzw. Entscheidungsermessen mit Wirkung nach außen festlegen, wie z.B. Pauschalierungsregelungen.¹¹²
- 4.52 Die Revision kann nur darauf gestützt werden, dass das **Urteil** geltendes revisibles Recht (materielles Recht oder Verfahrensrecht) **verletzt**. Das bedeutet: Der Revisionskläger muss in der Revisionsbegründung darlegen, dass das Finanzgericht in dem angefochtenen Urteil das **Recht** auf den festgestellten Sachverhalt **falsch angewendet oder nicht angewendet** hat.¹¹³ Entsprechend den oben dargestellten Grundsätzen liegt eine Rechtsverletzung auch dann vor, wenn das Finanzgericht beispielsweise die Willenserklärung der Beteiligten unrichtig ausgelegt hat, weil es die gesetzlichen Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB nicht beachtet oder gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat. Denn der BFH ist an einen vom Finanzgericht angenommenen Erfahrungssatz nicht gem. § 118 Abs. 2 FGO gebunden, weil es sich bei der Ermittlung solcher allgemeinen Erfahrungssätze nicht um eine dem Tatrichter vorbehaltenen Würdigung von Tatsachen und Beweisergebnissen, sondern um Rechtsanwendung handelt.¹¹⁴ Auch der Anscheinsbeweis ist eine vom Revisionsgericht zu überprüfende rechtliche Wertung und keine – nicht revisible – reine Beweiswürdigung.¹¹⁵
- 4.53 Wichtig ist, dass das angefochtene Urteil auf der **Rechtsverletzung beruhen muss** (vgl. § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das bedeutet: Es muss die Möglichkeit gegeben sein, dass das Gericht

106 BFH v. 11.2.1981 – I R 13/77, BStBl. II 1981, 475.

107 BFH v. 13.6.2013 – III R 10/11, BStBl. II 2014, 706; *Hendricks*, IStR 2011, 711.

108 *Lange* in HHSp, § 118 FGO Rz. 55.

109 BFH v. 22.10.1980 – II R 169/78, BStBl. II 1981, 104.

110 BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425.

111 BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425.

112 BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425 und v. 20.3.1980 – IV R 11/76, BStBl. II 1980, 455.

113 Vgl. *Krumm* in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz. 31; *Werth* in Gosch, § 118 FGO Rz. 19.

114 BFH v. 20.7.1999 – VII R 111/98, BStBl. II 1999, 803; *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 28.

115 BFH v. 8.7.1998 – I R 17/96, BFH/NV 1999, 242.

ohne die Rechtsverletzung zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre.¹¹⁶ Hieraus folgt, dass die Rechtsverletzung dann unerheblich ist, wenn das Urteil sich aus anderen als den von dem Finanzgericht angefügten Gründen als richtig erweist (vgl. § 126 Abs. 4 FGO). In diesem Fall ist die Revision als unbegründet zurückzuweisen, obwohl sich aus den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils ergibt, dass eine Verletzung des bestehenden Rechts gegeben ist.

b) Bindung an die tatsächlichen Feststellungen

Für die Praxis von besonderer Bedeutung ist die Vorschrift des § 118 Abs. 2 FGO: Danach ist der BFH an die im erstinstanzlichen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden. Die Überprüfung durch das Revisionsgericht kann also nur auf Basis des Sachverhalts erfolgen, der dem Urteil des Finanzgerichts zu Grunde gelegen hat. Der BFH darf keine Tatsachen berücksichtigen oder seiner Entscheidung zu Grunde legen, die nicht in dem finanzgerichtlichen Urteil festgestellt sind. Das bedeutet: Die Beteiligten können **im Revisionsverfahren grundsätzlich keine neuen Tatsachen** mehr vortragen.¹¹⁷ Dabei ist es unerheblich, ob die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts im Tatbestand oder in den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils enthalten sind.¹¹⁸ Zu den tatsächlichen Feststellungen gehören auch Schlussfolgerungen tatsächlicher Art, die das Finanzgericht auf der Grundlage des von ihm festgestellten Sachverhalts im Rahmen der ihm obliegenden Tatsachenwürdigung vorgenommen hat. Dabei haben die **Schlussfolgerungen** des Finanzgerichts schon dann Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber **möglich** sind.¹¹⁹ 4.54

Hieraus folgt andererseits: Hat das **Finanzgericht** in dem Urteil für eine entscheidungserhebliche Rechtsfrage **keine tatsächlichen Feststellungen** getroffen, kann der BFH diese Feststellungen nicht selber treffen. Er darf auch die vom Finanzgericht getroffenen Tatsachenfeststellungen nicht ergänzen. Fehlende entscheidungserhebliche Tatsachen kann nur das Finanzgericht treffen, an das der Rechtsstreit in einem derartigen Fall zurückzuverweisen ist.¹²⁰ 4.55

Eine **Bindung des BFH an die tatsächlichen Feststellungen** des Finanzgerichts besteht gem. § 118 Abs. 2 FGO **ausnahmsweise nur dann nicht**, wenn in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete **Revisionsgründe im Wege einer Verfahrensrüge** (hierzu nachfolgend Rz. 4.60 ff.) erhoben worden sind.¹²¹ Solche Rügen sind z.B. die Rüge mangelnder Sachverhaltsaufklärung oder in sich widersprüchlicher tatsächlicher Feststellungen in dem angefochtenen Urteil.¹²² Dabei sind unzureichende oder in sich widersprüchliche Tatsachenfeststellungen als materiell-rechtliche Fehler sogar von Amts wegen zu beachten und führen – auch ohne förmliche Rüge – zur Aufhebung der Entscheidung.¹²³ Zu einer solchen Verfahrensrüge 4.56

¹¹⁶ *Krumm* in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz. 51; *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 33; *Werth* in Gosch, § 118 FGO Rz. 39.

¹¹⁷ BFH v. 25.1.2005 – I R 52/03, BFH/NV 2005, 940 und v. 9.3.1999 – 7 S 14/96, BFH/NV 1999, 1133; *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 36.

¹¹⁸ BFH v. 25.1.2005 – I R 52/03, BFH/NV 2005, 940; *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 37; *Krumm* in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz. 81.

¹¹⁹ BFH v. 9.1.2001 – X R 31/98, BFH/NV 2001, 1017.

¹²⁰ Vgl. BFH v. 16.12.1998 – X R 125/97, BFH/NV 1999, 917.

¹²¹ BFH v. 25.1.2005 – I R 52/03, BFH/NV 2005, 940; *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 56; *Krumm* in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz. 90.

¹²² Zur Kasuistik der Verfahrensfehler im Kontext mit der erstinstanzlichen Beweiswürdigung vgl. *Hendricks/Wedel*, Ubg 2020, 236.

¹²³ BFH v. 26.6.2003 – VI R 10/02, BFH/NV 2003, 1560 und v. 25.6.2003 – X R 72/98, BStBl. II 2004, 403.

gehört auch die Rüge, das Finanzgericht habe bei seiner Entscheidung wesentliche Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens nicht berücksichtigt.¹²⁴

- 4.57 Der BFH kann allerdings tatsächliche Feststellungen daraufhin überprüfen, ob sie gegen **Denkgesetze, allgemeine Erfahrungssätze, Auslegungsregeln** oder andere **allgemeine Grundsätze des Bundesrechts** verstoßen. Er kann auch allgemeinkundige sowie gerichtskundige Tatsachen berücksichtigen, auch dann, wenn sie in dem finanzgerichtlichen Urteil nicht festgestellt sind. Denn solche Tatsachen bedürfen keines Beweises und haben wie Rechtsnormen Allgemeingültigkeit. In diesem Rahmen kann auch eine Beweiswürdigung vom Revisionsgericht überprüft werden.¹²⁵
- 4.58 Die **Feststellungen müssen die rechtliche Beurteilung durch die Vorinstanz tragen**. Aus dem Rechtsstaatsprinzip folgt, dass für die Beteiligten aus dem erstinstanzlichen Urteil klar hervorgehen muss, welcher konkrete Sachverhalt unter welche Rechtsnorm subsumiert wurde und was nach der gesetzlichen Regelung die Rechtsfolge hieraus ist.¹²⁶ Denn die Entscheidung eines Finanzgerichts muss die Tatsachen enthalten, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob die entscheidungserheblichen Rechtsnormen rechtsfehlerfrei angewandt worden sind.¹²⁷ Bei unzureichenden tatsächlichen Feststellungen liegt die revisible Rechtsverletzung in einem Subsumtionsfehler, den der BFH von Amts wegen zu berücksichtigen hat.¹²⁸
- 4.59 Mit der **Revision** kann nur geltend gemacht werden, dass die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts gegen **Denkgesetze, allgemeine Erfahrungssätze, Auslegungsregeln** oder andere **allgemeine Grundsätze des Bundesrechts** verstoßen oder dass die tatsächlichen Feststellungen **die Entscheidung der Vorinstanz nicht tragen**. Es kann hingegen **nicht** geltend gemacht werden, dass die **Feststellung der Tatsachen** durch das Finanzgericht, dessen **Beweiswürdigung** und die daraus gezogenen **Schlussfolgerungen nicht zwingend** sind. Der BFH kann im Revisionsverfahren nur prüfen, ob das Finanzgericht zu den von ihm gefundenen Feststellungen kommen konnte, ob also die vorgenommene **Beweiswürdigung** und die daraus gezogenen **Schlussfolgerungen möglich** sind.¹²⁹ Dies wird in der Praxis häufig verkannt.¹³⁰

c) Rechtsverletzung in Form eines Verfahrensfehlers

- 4.60 Wird die Revision auf einen **Verfahrensfehler** gestützt, so müssen in sich schlüssig und vollständig die Tatsachen in der Revisionsbegründung herausgearbeitet werden, aus denen sich der Verfahrensfehler ergibt (vgl. § 120 Abs. 3 Nr. 2b FGO). Mit anderen Worten: Es müssen Tatsachen vorgetragen werden, die – ihre Richtigkeit unterstellt – den Verfahrensmangel ergeben.¹³¹
- 4.61 Soll die Revision auf einen Verfahrensmangel gestützt werden, muss der Verfahrensmangel im Revisionsbegründungsschriftsatz sauber dargelegt werden. Der Revisionsführer muss erkennbar machen, welche prozessuale Vorschrift das Finanzgericht verletzt haben soll. Dazu müssen

124 Vgl. BFH v. 20.1.2005 – X S 2/04, BFH/NV 2005, 902; *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 56.

125 Vgl. *Ratschow* in Gräber, § 118 FGO Rz. 30; *Krumm* in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz. 69 ff., 73.

126 Zutreffend *Werth* in Gosch, § 118 FGO Rz. 37.

127 So auch *Lange* in HHSp, § 118 FGO Rz. 100.

128 Exemplarisch BFH v. 4.6.1998 – VII R 46/97, BFH/NV 1999, 55; vgl. auch BFH v. 24.9.2009 – V R 6/08, BStBl. II 2010, 315.

129 BFH v. 9.1.2001 – X R 31/98, BFH/NV 2001, 1017.

130 Zur Kasuistik, wann Fehler im Kontext einer erstinstanzlichen Beweiswürdigung einen relevanten Verfahrensfehler begründen können vgl. *Hendricks/Wedel*, Ubg 2020, 236.

131 BFH v. 14.12.2000 – VIII R 28/00, BFH/NV 2001, 794; vgl. auch Rz. 4.61 ff.

auch **die Tatsachen angegeben werden**, aus denen sich der Verfahrensmangel ergeben soll.¹³² Die als fehlerhaft ausgemachten Prozessvorgänge sind deshalb genau und bestimmt zu beschreiben. Der Revisionskläger darf es nicht dem Gericht überlassen, die für die Verfahrensrügen notwendigen Tatsachen anhand der Akten zu ermitteln. Die Tatsachen, aus denen sich der Verfahrensmangel ergibt, sind so vollständig anzugeben, dass es dem BFH möglich ist, allein anhand der Revisionschrift zu prüfen, ob der Verfahrensfehler vorliegt, wenn die Behauptungen des Revisionsklägers zutreffen. Die vorgetragene Tatsachen müssen – ihre Richtigkeit unterstellt – den gerügten Verfahrensmangel ergeben.¹³³

Ob ein Verfahrensfehler i.S.v. § 120 Abs. 3 Nr. 2b FGO vorliegt, ist in bis zu fünf Prüfungsschritten darzulegen. Im Revisionsverfahren gelten insoweit dieselben Anforderungen, wie bei der Darlegung eines Verfahrensfehlers im Rahmen eines Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens (vgl. Rz. 4.187 ff.).¹³⁴ 4.62

In einem ersten Schritt muss die **Verletzung einer Verfahrensnorm** (Norm betreffend das gerichtliche Verfahren) dargelegt werden. Dabei ist zu beachten, dass die Verletzung verfahrensrechtlicher Bestimmungen nicht mit der Verletzung materiellen Rechts vermischt werden darf. Soweit es für die Prüfung verfahrensrechtlicher Normen auf materiell-rechtliche Erwägungen ankommt, ist der – ggf. auch fehlerhafte – Standpunkt des Finanzgerichts maßgeblich: Die Prüfung des Verfahrensmangels hat also auf Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des Finanzgerichts zu erfolgen.¹³⁵ So kommt es beispielsweise für die Darlegung der Verletzung der gerichtlichen Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO auf den materiell-rechtlichen Standpunkt der Vorinstanz an.¹³⁶ 4.63

Verstöße gegen Verfahrensvorschriften können im Einzelfall durch spätere Handlungen geheilt werden. So kann ein Verstoß gegen das Gebot rechtlichen Gehörs durch die Gewährung des zunächst versagten Gehörs geheilt werden.¹³⁷ Soweit eine mögliche Heilung des Verfahrensmangels im Raume steht, ist im Rahmen der Revisionsbegründung darzulegen, dass die gerügte **Verletzung der Verfahrensnorm nicht geheilt** wurde. 4.64

Ein Verfahrensmangel stellt nur dann einen Zulassungsgrund dar, **wenn die angefochtene Entscheidung auf dem Mangel „beruhen kann“** (Gedanke des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Der Verfahrensmangel muss also – mindestens potenziell – für die Entscheidung kausal sein.¹³⁸ Das Beruhen – also die Entscheidungserheblichkeit des Mangels – ist grundsätzlich schlüssig darzulegen.¹³⁹ Ausführungen zur Entscheidungserheblichkeit des geltend gemachten Verfahrensmangels sind dann entbehrlich, wenn ein Verfahrensmangel i.S.d. § 119 FGO (mithin ein absoluter Revisionsgrund) geltend gemacht wird. Die in dieser Bestimmung aufgezählten absoluten Revisionsgründe beruhen auf dem Grundgedanken, dass es sich um besonders schwerwiegende Verstöße gegen die Verfahrensordnung handelt. Absolute Revisionsgründe stehen grundsätzlich „außerhalb jeder Beziehung zum materiellen Inhalt des angefochtenen Urteils“, so dass dieses trotz des jeweiligen Verfahrensfehlers „seinem Inhalt nach vollständig 4.65

132 BFH v. 11.10.2013 – III R 69/11, BFH/NV 2014, 67; *Ratschow* in Gräber, § 120 FGO Rz. 66.

133 *Rüsken* in Gosch, § 120 FGO Rz. 56.

134 So ausdrücklich *Lange* in HHSp, § 120 FGO Rz. 202.

135 St. Rspr., vgl. z.B. BFH v. 11.10.2013 – III R 69/11, BFH/NV 2014, 67 m.w.N.

136 Vgl. etwa BFH v. 6.6.2000 – VII R 72/99, BFH/NV 2000, 1435; ausführlich zu den höchstrichterlichen Darlegungsgründen einer Sachaufklärungsrüge vgl. *Hendricks*, Ubg 2018, 416.

137 BFH v. 10.8.2004 – I B 2/04, BFH/NV 2005, 239.

138 Vgl. etwa BFH v. 10.12.1992 – XI R 13/91, BFH/NV 1993, 483 „beruhen kann“.

139 Vgl. nur BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462.

richtig sein kann“. Deshalb ist es im Regelfall nicht möglich, die Ursächlichkeit derartiger Verfahrensfehler für das Entscheidungsergebnis festzustellen.¹⁴⁰

- 4.66 Schließlich ist zu berücksichtigen, dass auf die **Beachtung** zahlreicher **Verfahrensvorschriften verzichtet werden kann**. Hat der Betroffene auf die Befolgung der Vorschrift verzichtet, kann der Verfahrensmangel im Revisionsverfahren nicht mehr gerügt werden. Ein Verzicht muss nicht zwingend ausdrücklich ausgesprochen werden. Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein solcher Verzicht auch dann anzunehmen, wenn der Beteiligte in der (nächsten) mündlichen Verhandlung zur Sache verhandelt hat, ohne den Verfahrensmangel zu rügen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 Abs. 1 ZPO).¹⁴¹ Mit anderen Worten: Möchte ein Beteiligter einen Verfahrensfehler im Rahmen eines später ggf. zu führenden Revisionsverfahrens rügen, muss er den Verfahrensverstoß in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll rügen, damit nicht die Präklusionswirkung des § 295 Abs. 1 ZPO eintritt. Dies gilt aber nur für Verfahrensvorschriften, auf deren Befolgung wirksam verzichtet werden kann (§ 295 Abs. 2 ZPO).¹⁴² Zudem greift die Präklusionswirkung des § 295 Abs. 1 ZPO – schon nach dem Wortlaut der Vorschrift – nur dann, wenn der Verfahrensmangel bei der mündlichen Verhandlung „bekannt war oder bekannt sein musste“. Nicht erkennbare Verfahrensmängel können und müssen im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht gerügt werden.¹⁴³
- 4.67 Wird ein Verfahrensmangel gerügt, ist darzulegen, warum auf die Rüge dieses Verfahrensmangels – auch unter Beachtung von § 295 ZPO (i.V.m. § 155 Satz 1 FGO) – im konkreten Fall nicht wirksam verzichtet worden ist.

d) Absolute Revisionsgründe

aa) Überblick

- 4.68 Ob ein Urteil auf der Verletzung von Bundesrecht beruht, braucht dann nicht dargelegt zu werden, wenn ein **absoluter Revisionsgrund** i.S.d. § 119 FGO vorliegt (s. Rz. 4.65). Nach dieser Vorschrift ist ein Urteil stets als auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen, wenn
- das erkennende Gericht nicht vorschriftsmäßig besetzt war;
 - bei der Entscheidung ein Richter mitgewirkt hat, der von der Ausübung des Richteramtes kraft Gesetzes ausgeschlossen oder wegen der Besorgnis der Befangenheit mit Erfolg abgelehnt war;
 - einem Beteiligten das rechtliche Gehör versagt war;
 - ein Beteiligter im Verfahren nicht nach Vorschrift des Gesetzes vertreten war, außer wenn er der Prozessführung ausdrücklich oder stillschweigend zugestimmt hat;

140 So ausdrücklich BFH v. 3.9.2001 – GrS 3/98, BStBl. II 2001, 802.

141 Vgl. nur BFH v. 8.4.2022 – IX B 10/21, BFH/NV 2022, 733; v. 21.5.2014 – I B 97/13, BFH/NV 2014, 1555; v. 29.1.2004 – VI B 53/01, BFH/NV 2004, 661; diese strenge Rspr. mit beachtlichen Gründen in Frage stellend: *Kulosa*, HFR 2012, 399 f.

142 So kann auf die Einhaltung der Vorschriften über die Besetzung des Senates nicht verzichtet werden, vgl. BFH v. 10.12.1987 – IV R 70/87, BFH/NV 1988, 506.

143 Vgl. z.B. BFH v. 19.1.2012 – X B 4/10, BFH/NV 2012, 958 und zuletzt v. 30.6.2023 – V B 13/22, BFHE 280, 425.

- das Urteil auf eine mündliche Verhandlung ergangen ist, bei der die Vorschriften über die Öffentlichkeit des Verfahrens verletzt worden sind, oder
- die Entscheidung nicht mit Gründen versehen ist.

bb) Keine vorschriftsmäßige Besetzung des Gerichts

Dieser Revisionsgrund liegt vor, wenn gegen den Grundsatz des **gesetzlichen Richters** i.S.d. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG verstoßen wurde. Dieser verfassungsrechtlich garantierte Grundsatz will sicherstellen, dass der den Einzelfall entscheidende Spruchkörper sowie jeder an der Entscheidung mitwirkende Richter die gebotene Neutralität und Unparteilichkeit walten lässt. Hierdurch soll der Gefahr begegnet werden, dass die **Rechtsprechung** durch eine Manipulation der Spruchkörper **sachfremden Einflüssen ausgesetzt** und das Ergebnis der Entscheidung beeinflusst wird.¹⁴⁴ Dies erfordert es nicht, Finanzrichter vor allem deshalb von der richterlichen Tätigkeit in Verfahren auszuschließen, die sich gegen eine bestimmte Finanzbehörde richten, weil sie früher selbst der Finanzverwaltung angehört haben.¹⁴⁵ 4.69

Gesetzlicher Richter in diesem Sinne ist nicht nur das Gericht als organisatorische Einheit (z.B. das Finanzgericht Köln) oder das erkennende Gericht als Spruchkörper (z.B. der 2. Senat des Finanzgerichts Köln), vor dem verhandelt und von dem die Streitsache entschieden wird, sondern auch **die zur Entscheidung im Einzelfall berufenen Richter**.¹⁴⁶ Die Zuständigkeit des für die Entscheidung zuständigen Spruchkörpers ergibt sich aus dem **Geschäftsverteilungsplan des Gerichts**, der vom Präsidium zu beschließen ist (§ 4 FGO i.V.m. § 21e Abs. 1 GVG; vgl. Rz. 3.851). Darin regelt das Präsidium die personelle Besetzung der Senate und nach abstrakten Merkmalen die Verteilung der Geschäfte auf die Senate. Ist der betreffende Senat mit mehr als der in § 5 Abs. 3 FGO vorgesehenen Zahl von Richtern besetzt (sog. Überbesetzung), dann müssen in einem **senatsinternen Geschäftsverteilungsplan** (vgl. Rz. 3.852), den der gesamte Senat beschließen muss, die Geschäfte auf die einzelnen Senatsmitglieder verteilt werden (§ 21g Abs. 1 GVG). Der Beschluss bestimmt vor Beginn des Geschäftsjahres für dessen Dauer, nach welchen Grundsätzen die Mitglieder an den Verfahren mitwirken. Er muss auch regeln, welcher Richter des Senats für welche Verfahren als Einzelrichter nach § 6 FGO in Betracht kommt (vgl. zum Einzelrichter Rz. 3.611 ff.). 4.70

Ein **Besetzungsfehler** kommt insbesondere in folgenden Fällen in Betracht: 4.71

- Der Rechtsstreit ist vom **Einzelrichter** entschieden worden, **ohne** dass ein **Übertragungsbeschluss** i.S.d. § 6 FGO vorlag oder die Voraussetzungen des § 79a FGO – Zustimmung der Beteiligten – erfüllt waren.¹⁴⁷ Eine **Verletzung des Anspruchs auf den gesetzlichen Richter** soll auch dann vorliegen, wenn sich die Übertragung auf den Einzelrichter als „greifbar gesetzeswidrig“ erweist.¹⁴⁸ Dies ist z.B. der Fall, wenn der Berichterstatter als Einzelrichter allein entscheidet, nachdem bereits vor dem Senat mündlich verhandelt worden ist.¹⁴⁹

144 BVerfG v. 8.4.1997 – 1 PBvU 1/95, BStBl. II 1997, 672.

145 BFH v. 18.2.1997 – VIII R 54/95, BStBl. II 1999, 647.

146 Vgl. BFH v. 29.1.1992 – VIII K 4/91, BStBl. II 1992, 252 und v. 28.12.1999 – V R 33/98, BFH/NV 1999, 815.

147 BFH v. 5.5.1999 – XI R 44/98, BFH/NV 1999, 1485.

148 BFH v. 1.9.2016 – VI B 26/16, BFH/NV 2017, 50; v. 8.6.1995 – IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776.

149 BFH v. 8.3.1994 – IX R 58/93, BStBl. II 1994, 571.

- Der **Geschäftsverteilungsplan** des Gerichts oder des Spruchkörpers ist im laufenden Jahr **ohne sachlichen Grund geändert** worden. Die Gründe für eine ggf. vorliegende Überbelastung sind nach der in § 21e Abs. 3 Satz 1 GVG getroffenen Regelung ohne Bedeutung; im Übrigen obliegt die Feststellung der Überbelastung der pflichtgemäßen Beurteilung durch das Präsidium, die vom Revisionsgericht nur auf Willkür überprüft werden darf;¹⁵⁰ allerdings ist nicht bereits dadurch der gesetzliche Richter verletzt, dass in dem Geschäftsverteilungsplan des Gerichts für das laufende Geschäftsjahr bereits anhängige Sachen einem anderen Spruchkörper zugewiesen werden als dem, bei dem sie im Zeitpunkt ihres Eingangs anhängig geworden sind. Denn erkennendes Gericht ist das Gericht in der Besetzung, für die der im **Zeitpunkt der abschließenden Entscheidung** geltende Geschäftsverteilungsplan maßgebend ist.¹⁵¹
- **Der Senat ist überbesetzt** und es fehlt ein senatsinterner Geschäftsverteilungsplan oder er ist mangelhaft oder missbräuchlich umgesetzt.¹⁵²
- Ein von seinem Amt entbundener **ehrenamtlicher Richter** hat bei der Entscheidung mitgewirkt.¹⁵³

cc) Mitwirkung eines ausgeschlossenen oder mit Erfolg abgelehnten Richters

- 4.72 Richter, die gem. § 51 FGO i.V.m. § 41 ZPO kraft Gesetzes von der Ausübung des Richteramtes ausgeschlossen oder mit Erfolg wegen Besorgnis der Befangenheit (§ 51 FGO i.V.m. § 42 ZPO) abgelehnt worden sind, dürfen an der Entscheidung nicht mitwirken (vgl. Rz. 3.858 ff.). Tun sie es doch, ist der absolute Revisionsgrund des § 119 Nr. 2 FGO gegeben.

dd) Verletzung des rechtlichen Gehörs

- 4.73 Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs besagt, dass das Gericht seinen Entscheidungen nur **Tatsachen** zu Grunde legen darf, zu denen sich die Beteiligten **vorher äußern** konnten. Darüber hinaus haben die Beteiligten Anspruch darauf, von sich aus im Verfahren alles vorzutragen, was sie für wesentlich halten. Das Gericht hat ihre Ausführungen zur Kenntnis zu nehmen und bei der Entscheidung in Erwägung zu ziehen.¹⁵⁴
- 4.74 Die **Rüge** des Revisionsklägers, ihm sei das rechtliche Gehör versagt worden, ist nur dann zulässig und **hinreichend begründet**,
- wenn der Kläger substantiiert darlegt, wozu er sich nicht hat äußern können und
 - was er bei ausreichender Gewährung des rechtlichen Gehörs noch vorgetragen hätte.¹⁵⁵ Hierfür genügt es z.B. nicht, wenn der Kläger lediglich darlegt, er habe von der Beiziehung von Akten, die das Finanzgericht in seiner Entscheidung verwertet habe, nichts gewusst. Er muss vielmehr – ggf. nach Einsicht in die betreffenden Akten – darlegen, was er in der Vorinstanz vorgetragen hätte, falls ihm das Finanzgericht das rechtliche Gehör im ausreichenden Maße gewährt hätte. Diese Grundsätze gelten allerdings nicht, wenn das recht-

150 BFH v. 26.9.1990 – IV R 121/89, BFH/NV 1991, 826.

151 BFH v. 14.11.1995 – VIII R 3 – 5/95, BFH/NV 1996, 481.

152 BFH v. 7.11.1994 – VIII R 3/94, BFH/NV 1995, 618.

153 BFH v. 16.12.1993 – V R 2/92, BFH/NV 1995, 397.

154 BFH v. 26.4.1995 – I B 166/94, BStBl. II 1995, 532; *Ratschow* in Gräber, § 119 FGO Rz. 10a.

155 BFH v. 20.1.2000 – II B 68/99, BFH/NV 2000, 861.

liche Gehör durch **Nichtverlegung eines zur mündlichen Verhandlung bestimmten Termins** verletzt worden sein soll.¹⁵⁶

Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs ist auch dann verletzt, wenn die **Verfahrensbeteiligten von einer Entscheidung überrascht** werden, weil das Urteil auf tatsächliche oder rechtliche Gesichtspunkte gestützt ist, zu denen sie sich bislang nicht geäußert hatten und nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens auch keine Veranlassung hatten, sich zu äußern. Denn die Verfahrensbeteiligten haben Anspruch darauf, dass das Gericht sie auch in rechtlicher Hinsicht auf entscheidungserhebliche Erwägungen und Gesichtspunkte hinweist, mit denen sie erkennbar nicht gerechnet haben und auch nicht rechnen mussten. Deshalb ist das rechtliche Gehör verletzt, wenn das Finanzgericht sein Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt stützt, der weder im Besteuerungsverfahren noch im gerichtlichen Verfahren geäußert worden ist und dessen Heranziehung auch aus sonstigen Gründen nicht nahe lag.¹⁵⁷ 4.75

Im Einzelnen ist bei der **Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs substantiiert darzulegen:** 4.76

- wozu der Beteiligte sich vor dem Finanzgericht nicht hat äußern können,
- was er bei ausreichender Gewährung des rechtlichen Gehörs noch vorgetragen hätte,
- inwieweit er alle Möglichkeiten ausgeschöpft hat, sich rechtliches Gehör vor dem Finanzgericht zu verschaffen, und
- dass das angefochtene Urteil ohne die Verletzung rechtlichen Gehörs hätte anders ausfallen können.¹⁵⁸

Auf die **Rüge** der Verletzung des rechtlichen Gehörs kann gem. § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 ZPO **verzichtet werden**. Ein solcher Verzicht kann ausdrücklich erklärt werden, er kann aber auch konkludent erfolgen, z.B. durch eine rügelose Einlassung.¹⁵⁹ Ein Verzichtswille ist nicht erforderlich.¹⁶⁰ 4.77

Es ist darauf hinzuweisen, dass die **Ablehnung eines Antrags auf Terminsverlegung** die Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht zu rechtfertigen vermag, wenn der Prozessbevollmächtigte des Klägers im Termin erschienen ist und zur Sache verhandelt hat. Denn der Verzicht auf den Anspruch auf rechtliches Gehör wird unterstellt, wenn der Berechtigte trotz Kenntnis der Verkürzung seines Rechts die Rechtsverletzung nicht schon in der Instanz rügt, in der sie stattgefunden haben soll. Deshalb gehört zur schlüssigen Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs die Angabe, dass die Verletzung bereits in der Vorinstanz gerügt worden ist oder warum die Verletzung nicht gerügt werden konnte.¹⁶¹ 4.78

156 BFH v. 3.9.2001 – GrS 3/98, BStBl. II 2001, 802 und v. 7.4.2004 – I B 111/03, BFH/NV 2004, 1282.

157 Vgl. BFH v. 14.5.2003 – X B 168/02, BFH/NV 2003, 1205 und v. 29.11.2000 – X R 10/00, BFH/NV 2001, 627.

158 BFH v. 21.8.2000 – VII B 113/00, BFH/NV 2001, 194 und v. 23.7.1999 – XI B 170/97, BFH/NV 2000, 7; *Ratschow* in Gräber, § 119 FGO Rz. 14.

159 BFH v. 23.7.2003 – V B 260/02, BFH/NV 2003, 1595 und v. 19.5.1995 – VIII B 85/93, BFH/NV 1995, 142.

160 BFH v. 18.8.2023 – X B 104/22, BFH/NV 2023, 1414.

161 BFH v. 23.7.1999 – XI B 170/97, BFH/NV 2000, 7 m.w.N.

ee) Mangelhafte Vertretung

- 4.79 Ein Beteiligter ist dann **in gesetzwidriger Weise im Verfahren nicht vertreten**, wenn das Gericht bei der Vorbereitung oder Durchführung der mündlichen Verhandlung gesetzliche Vorschriften verletzt und dadurch die Teilnahme unmöglich gemacht hat.¹⁶² Das ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Beteiligter **nicht ordnungsgemäß geladen** war,¹⁶³ das Finanzgericht **zu Unrecht einen Verzicht auf mündliche Verhandlung angenommen** und unter Verstoß gegen § 90 Abs. 1 und 2 FGO ohne mündliche Verhandlung durch Urteil entschieden hat,¹⁶⁴ oder **eine Terminverlegung vom Senatsvorsitzenden zugesagt** worden ist, der Termin aber gleichwohl durchgeführt wird.¹⁶⁵ Das Gleiche gilt, wenn der Urkundsbeamte der Geschäftsstelle irrtümlich die unzutreffende Auskunft erteilt, der Termin zur mündlichen Verhandlung sei verlegt worden, die mündliche Verhandlung aber gleichwohl durchgeführt wird.¹⁶⁶
- 4.80 Ein Fall mangelhafter Vertretung liegt auch vor, wenn das Finanzgericht sein Verfahren gem. § 94a FGO nach billigem Ermessen bestimmt und ohne mündliche Verhandlung entschieden hat, obgleich ein Beteiligter einen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt hat,¹⁶⁷ oder der Berichterstatter im schriftlichen Verfahren entscheidet, weil er irrtümlich annimmt, auch die Kläger hätten auf mündliche Verhandlung verzichtet.¹⁶⁸
- 4.81 Demgegenüber liegt keine mangelhafte Vertretung vor, wenn das Finanzgericht einen Antrag auf Aufhebung oder Verlegung des Termins zur mündlichen Verhandlung zu Unrecht ablehnt und durch Urteil entschieden hat; hier kann allenfalls eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemacht werden.¹⁶⁹

ff) Verletzung der Öffentlichkeit des Verfahrens

- 4.82 Die mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Senat des Finanzgerichts bzw. dem Einzelrichter einschließlich der Verkündung muss gem. § 52 Abs. 1 FGO i.V.m. § 169 GVG grundsätzlich öffentlich sein (vgl. Rz. 3.837ff.). Das bedeutet: Ein unbestimmter Personenkreis muss die Möglichkeit haben, die Verhandlung an Ort und Stelle zu verfolgen. Der Raum, in dem die Streitsache verhandelt wird, muss für jedermann zugänglich sein.¹⁷⁰ Dies gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn ein Beteiligter, der nicht Finanzbehörde ist, den Ausschluss der Öffentlichkeit beantragt (§ 52 Abs. 2 FGO).¹⁷¹
- 4.83 Wird gegen den Grundsatz der Öffentlichkeit des Verfahrens verstoßen, ist der absolute Revisionsgrund des § 119 Nr. 5 FGO gegeben. Er setzt allerdings voraus, dass die Beeinträchtigung

162 BFH v. 17.12.1999 – III R 64/98, BFH/NV 2000, 741.

163 BFH v. 14.6.1994 – VIII R 79/93, BFH/NV 1995, 225.

164 BFH v. 5.5.1999 – XI R 44/98, BFH/NV 1999, 1485.

165 BFH v. 18.10.2000 – VIII R 22/00, BFH/NV 2001, 466.

166 BFH v. 25.8.1999 – X R 9/98, BFH/NV 2000, 569.

167 BFH v. 26.9.2000 – VI R 16/98, BFH/NV 2001, 325.

168 BFH v. 5.5.1999 – XI R 44/98, BFH/NV 1999, 1485.

169 BFH v. 18.10.2000 – VIII R 22/00, BFH/NV 2001, 466.

170 BFH v. 19.1.2002 – V B 164/01, BFH/NV 2003, 521 und v. 27.11.1991 – X R 98 – 100/90, BStBl. II 1992, 411.

171 Zur Wahrung des Steuergeheimnisses im Steuerprozess durch einen entsprechenden Antrag vgl. *Hendricks*, Ubg 2020, 436.

der Öffentlichkeit auf den Willen oder auf mangelnde Sorgfalt des Gerichts zurückzuführen ist.¹⁷²

§ 119 Nr. 5 FGO stellt nur auf die mündliche Verhandlung ab, auf die hin das Urteil ergangen ist, befasst sich aber nicht mit der Verkündung oder sonstigen Bekanntgabe des Urteils. Dass das Finanzgericht das angefochtene Urteil nicht öffentlich verkündet, sondern von der Möglichkeit der Urteilszustellung Gebrauch gemacht hat, kann aus diesem Grunde nicht zur Aufhebung der Vorentscheidung wegen eines Verfahrensmangels führen.¹⁷³ 4.84

gg) Fehlen der Entscheidungsgründe

Eine Entscheidung ist dann nicht mit Gründen versehen, wenn sie nicht erkennen lässt, welche **tatsächlichen Feststellungen** und **rechtlichen Erwägungen** für sie maßgeblich waren. Der Sinn des Begründungszwangs liegt darin, die Prozessbeteiligten darüber in Kenntnis zu setzen, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Ein Fehlen von Entscheidungsgründen liegt deshalb nur dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung zu überprüfen. Das ist nur dann der Fall, wenn das Finanzgericht seine Entscheidung überhaupt nicht begründet oder die Entscheidungsgründe insgesamt nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind, nicht jedoch bei einer unzutreffenden oder unzureichenden Begründung.¹⁷⁴ 4.85

Das Finanzgericht ist zwar nicht verpflichtet, auf alle Einzelheiten des Sachverhalts und auf jede von den Beteiligten angestellte Erwägung näher einzugehen. Es fehlen jedoch dann hinreichende Entscheidungsgründe, wenn das Finanzgericht einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel übergeht oder einen bestimmten Sachverhaltskomplex überhaupt nicht berücksichtigt.¹⁷⁵ Allerdings verstößt es nicht gegen den Begründungszwang, wenn das Gericht an Stelle eigener Ausführungen zu einer Rechtsfrage auf eine Entscheidung des BFH verweist – unter Angabe der Fundstelle.¹⁷⁶ 4.86

Der Tatbestand eines Urteils muss aus sich heraus verständlich sein. Die Darstellung muss ein – wenn auch kurz gehaltenes – klares, vollständiges und in sich abgeschlossenes Bild des Streitstoffs vermitteln. Gibt der Tatbestand eines angefochtenen Urteils einschließlich der in Bezug genommenen Schriftstücke den zum Verständnis seines Inhalts erforderlichen Sach- und Streitstand nicht hinreichend wieder, so bildet die Entscheidung keine geeignete Grundlage für deren sachliche Nachprüfung durch das Revisionsgericht.¹⁷⁷ 4.87

Macht das Finanzgericht von der **Begründungserleichterung nach § 105 Abs. 5 FGO** Gebrauch (vgl. Rz. 3.1055), ist das Urteil dann nicht mit Gründen versehen, wenn das Gericht zu wesentlich neuem Klagevorbringen, über das im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren noch nicht entschieden worden ist, nicht Stellung genommen hat.¹⁷⁸ 4.88

172 BFH v. 10.1.1995 – IV B 108/94, BFH/NV 1995, 803 und v. 22.3.1993 – XI R 23/92, XI R 24/92, BStBl. II 1993, 514.

173 BFH v. 15.7.2015 – II R 31/14, BFH/NV 2015, 1697.

174 BFH v. 20.6.2000 – VIII R 47/99, BFH/NV 2001, 46.

175 BFH v. 29.11.2000 – I R 16/00, BFH/NV 2001, 626.

176 BFH v. 16.8.1999 – VIII B 63/99, BFH/NV 2000, 209.

177 BFH v. 20.6.2000 – VIII R 47/99, BFH/NV 2001, 46.

178 BFH v. 2.12.1999 – IX R 76/98, BFH/NV 2000, 731.