

Honorargestaltung für Steuerberater

Vertraulicher Informations-Dienst mit den besten Tipps zur Gebührenabrechnung

Die Themen dieser Ausgabe:

Kosten

Klage oder Antrag auf Änderung nach Einspruchsentscheidung?
(Werner Becker) 1

Honorarmanagement

Abrechnung von Erstberatung, Rat und Auskunft
(Ulrike Geismann) 4

Kollegenecke

Entschädigung bei überlanger Verfahrensdauer
(Werner Becker) 5

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

nicht in dieser Ausgabe weiterführend thematisiert, aber dennoch wichtig: Der Bundesrat hat am 7.7.2017 der vom BMF vorgelegten neuen Mantelverordnung zugestimmt. In dieser wird fachlich notwendiger Anpassungsbedarf im Steuerrecht zusammengefasst. Bei der Pauschalvergütung von Steuerberatern wird anstelle der bisherigen Schriftform die Textform zugelassen. Dies war bisher auch schon für die Vereinbarung einer höheren als der gesetzlichen Vergütung der Fall. § 14 Abs. 1 Satz 2 StBVV gilt ab dem Tag nach der Verkündung. Außerdem wird ein Fehler in der Anlage 5 Tabelle E (Rechtsbehelfstabelle) bereinigt. Hier muss es sich künftig um einen Gegenstandswert vom Mehrbetrag *über* 500.000 EUR handeln.

Besprochen wird in dieser Ausgabe von Herrn Becker u. a. die Frage nach den Folgen einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, wenn der Mandant die Unterlagen für die Fertigung der Steuererklärung nicht rechtzeitig an Sie übergeben hat.



Daniel Reisinger

Daniel Reisinger
Diplom-Kaufmann, Chefredakteur

Kosten

Klage oder Antrag auf Änderung nach Einspruchsentscheidung?

In der Beratungspraxis treten häufig Fälle auf, in denen der Mandant die Unterlagen für die Fertigung der Steuererklärung(en) des abgelaufenen Kalenderjahres dem Berater nicht oder nicht rechtzeitig übergibt. Die zwangsläufige Folge: Das Finanzamt **schätzt die Besteuerungsgrundlagen** nach § 162 AO mit einem Sicherheitszuschlag, soweit es sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Auch

nach erfolgter Schätzung bleibt die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung(en) bestehen (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO).

Weist das Finanzamt in der Folge einen Einspruch gegen den Schätzungsbescheid als unbegründet zurück, weil die Steuererklärung vor Erlass der Einspruchsentscheidung immer noch nicht – zur Gänze – erstellt werden konnte, und erst innerhalb der Klagefrist fertiggestellt wird, steht der Berater vor der insbesondere unter **kostenrechtlichen Gesichtspunkten** bedeutsamen Frage, ob er gegen die Einspruchsentscheidung **Klage** beim FG erhebt oder einen Antrag auf sog. **schlichte Änderung** nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO stellen soll.

Das Antragsverfahren ist – ebenso wie das Einspruchsverfahren – kostenfrei, wohingegen in derartigen Fällen dem Mandanten im **kostenpflichtigen Klageverfahren** die Kosten trotz Obsiegen nach § 137 Satz 1 FGO (wegen verspätetem Vorbringen) auferlegt werden.

Die **Finanzverwaltung** geht im AEAO zu § 172 Nr. 2 und 5 davon aus, dass folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit ein Steuerbescheid „schlicht“ korrigiert werden kann:

„Das Finanzamt darf den Steuerbescheid aufgrund eines schlichten Änderungsantrags nur in dem Umfang **zugunsten** des Steuerpflichtigen ändern, als der Steuerpflichtige **vor Ablauf der Einspruchsfrist eine genau bestimmte Änderung** bezogen auf einen **konkreten Lebenssachverhalt** beantragt. Es genügt nicht, dass der Steuerpflichtige lediglich die betragsmäßige Auswirkung bzw. den Änderungsrahmen beziffert (z. B. Herabsetzung der Steuer auf „Null“) oder dass ein auf Änderung des Bescheids lautender allgemeiner Antrag des Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Einspruchsfrist hinsichtlich der einzelnen Korrekturpunkte konkretisiert wird (z. B. durch Nachreichen einer Steuererklärung). Der Antragsteller kann allenfalls nach Ablauf der Einspruchsfrist Argumente oder Nachweise zur Begründung eines **rechtzeitig gestellten, hinreichend konkreten Änderungsantrags** nachreichen oder ergänzen, soweit hierdurch der durch den ursprünglichen Änderungsantrag (Lebenssachverhalt) festgelegte Änderungsrahmen nicht überschritten wird.

...

Nach § 172 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 AO ist eine schlichte Änderung auch dann möglich, wenn der zu ändernde Be-

scheid bereits **durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert** worden ist. Der Änderungsantrag muss vor Ablauf der Klagefrist gestellt worden sein, nach Ablauf dieser Frist ist er unzulässig. Die Wirkungen einer nach § 364 b Abs. 2 AO gesetzten Ausschlussfrist dürfen allerdings durch eine schlichte Änderung nicht unterlaufen werden“.

Standpunkt in der Literatur

Die **steuerrechtliche Kommentierung** (vgl. z. B. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 148. Lfg. 04.2017, § 172 AO Tz. 35 ff.) vertritt (ebenfalls) die Auffassung, dass der bis zum Fristablauf gestellte Antrag auf Aufhebung oder Änderung **inhaltlich so konkretisiert** sein muss, dass die Finanzbehörde erkennen kann, inwieweit der Steuerpflichtige den zu ändernden Bescheid für fehlerhaft hält. Ist das Einspruchsverfahren bereits durch Einspruchsentscheidung beendet, ist eine Änderung auch **ohne Klageerhebung** möglich, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist den Antrag gestellt hat. In **Schätzungsfällen** ist der Antrag durch Einreichung der **vollständigen Steuererklärung nebst Anlagen und Erläuterungen** zu konkretisieren (vgl. auch von Wedelstädt in: Beer-mann/Gosch, AO/FGO, 1. Aufl. 1995, 131. Lfg., § 172 AO Rz. 201, sowie Seibel in: Lippros/Seibel, Basis-kommentar Steuerrecht, 101. Lfg. 05.2017, § 172 AO Rz. 20 f).

Sichtweise der Rechtsprechung

Auch nach Auffassung des BFH (Urteil v. 20.12.2006, X R 30/05, BStBl 2007 II, S. 503) muss ein wirksamer Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zugunsten des Steuerpflichtigen das verfolgte Änderungsbegehren innerhalb der (Einspruchs-)Frist seinem **sachlichen Gehalt nach** zumindest in groben Zügen zu erkennen geben. Angaben zur rein betragsmäßigen Auswirkung der Änderung auf die Steuerfestsetzung (z. B.: „die Steuer auf ... EUR festzusetzen“) sind für einen wirksamen Antrag weder erforderlich noch – für sich genommen – ausreichend.

Der Gesetzeswortlaut der Vorschrift und ihre systematische Stellung innerhalb des Gesetzes machten deutlich, dass die Norm nur eine punktuelle Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung ermöglichen soll. Das setze den Bezug des Änderungsantrags

Honorargestaltung für Steuerberater

zu einem **konkreten Sachverhalt** voraus. Denn die Änderung sei nur zulässig, soweit dem Antrag des Steuerpflichtigen „der Sache nach entsprochen werde“. Darunter sei der **Lebenssachverhalt** zu verstehen, der nach Ansicht des Steuerpflichtigen in dem ursprünglichen Steuerbescheid nicht zutreffend gewürdigt worden sei und daher nunmehr bei der beantragten Änderung abweichend berücksichtigt werden solle. Die betragsmäßige steuerliche Auswirkung der Abweichung (der „Änderungsrahmen“) hingegen bilde diesen Lebenssachverhalt lediglich reflexartig ab, ohne dabei selbst zum Gegenstand des Änderungsantrags zu werden (vgl. auch BFH, Urteil v. 25.9.2013, VIII R 46/11).

Das Niedersächsische FG (Urteil v. 20.8.2009, 13 K 144/09, EFG 2009, S. 1811) geht unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 20.12.2006, X R 30/05, BStBl 2007 II, S. 503) davon aus, dass der Lebenssachverhalt, der nach Ansicht des Steuerpflichtigen in dem ursprünglichen Steuerbescheid nicht zutreffend gewürdigt worden ist und daher nunmehr bei der beantragten Änderung abweichend berücksichtigt werden soll, im Einzelnen hinsichtlich **jeder Besteuerungsgrundlage** dargelegt wird, wenn ein Antrag auf schlichte Änderung eines **Schätzungsbescheids** zugleich durch **Einreichung der vollständig ausgefüllten Steuererklärung nebst Anlagen und Erläuterungen** konkretisiert wird.

Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Literatur gehen übereinstimmend davon aus, dass der Antrag auf schlichte Änderung innerhalb der Rechtsbehelfs- bzw. Klagefrist stets **hinreichend bestimmt sein** muss, d. h. er muss das vom Steuerpflichtigen verfolgte Änderungsbegehren seinem sachlichen Grund nach zumindest in groben Zügen erkennen lassen. Nicht ausreichend ist z. B., wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich der Korrekturpunkte im Einzelnen auf eine zu einem **späteren Zeitpunkt (außerhalb der Einspruchs- oder Klagefrist) nachzureichende Steuererklärung** verweist.

Oft wird im Zusammenhang mit der schlichten Änderung – wohl nicht ganz präzise – von einer „punktuellen“ Änderung gesprochen. Ob dies die Konkretisierung eines gegen einen Schätzungsbescheid gerichteten Antrags auf schlichte Änderung durch **Vorlage der Steuererklärung** – die häu-

fig eine Vielzahl von Lebenssachverhalten, ggf. auch komplexe Sachverhalte beinhaltet – ausschließt, ob also „hinreichend konkretisiert“ auch „hinreichend einfach gelagert“ meint, dürfte derzeit als noch nicht abschließend geklärt anzusehen sein (so die Auffassung des FG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 2.2.2017, 3 K 3197/16, EFG 2017, S. 608).

RiFG Weinschütz erläutert in seiner Anmerkung (EFG 2017, S. 609) zu der vorstehenden Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg, dass sich die Frage letztlich erst klären werde, wenn sich ein Berater fände, der eine Sache einmal (mit Risiko) in einem **Musterfall durchfichte** (also keine Klage im Anschluss an die erste Einspruchsentscheidung, sondern vor Ablauf der Klagefrist Antrag auf schlichte Änderung beim Finanzamt unter gleichzeitiger Vorlage der Steuererklärung, gegen dessen Ablehnung Einspruch und gegen die zweite Einspruchsentscheidung dann Klage). Da der Ausgang **ungewiss** sei, sollte dies nur erfolgen, wenn die erwartete Steuererminderung nach Veranlagung der verspäteten Erklärung gegenüber dem Schätzungsbescheid **betragsmäßig nur sehr gering** sei. Bisher sei es dazu – aufgrund der unklaren rechtlichen Situation im Interesse des jeweiligen Mandanten verständlich – soweit ersichtlich noch nie gekommen.

Die **Finanzamtspraxis** verfährt in derartigen Fällen, zumindest wenn es sich um **einfach gelagerte Fälle** (z. B. Muss-Veranlagungen in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG; Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und geringe Einkünfte aus Gewerbebetrieb, etwa aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage) – entgegen der Zweifel des FG Berlin-Brandenburg – eher pragmatisch und „erspart“ dem Steuerpflichtigen in vergleichbaren Fällen das **kostenpflichtige Klageverfahren**. Hierfür spricht auch die bereits eingangs zitierte Weisung im AEAO zu § 172 Nr. 2, wonach es nicht genügt, dass „*ein auf Änderung des Bescheids lautender allgemeiner Antrag des Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Einspruchsfrist hinsichtlich der einzelnen Korrekturpunkte konkretisiert wird (z. B. durch Nachreichung der Steuererklärung)*“. Hieraus folgt m. E., dass die einzelnen Korrekturpunkte durch eine innerhalb der Frist mit allen Anlagen und Unterlagen eingereichte **Steuererklärung**, hinreichend konkretisiert werden (argumentum e contrario).

Beratungshinweis

In **komplexen** Steuerfällen sollte gegen Schätzungsbescheide nach Ergehen der Einspruchsentscheidung der **Klageweg** beschritten werden, denn dann ist man auf jeden Fall auf der sicheren Seite. Dies vor allem auch deshalb, weil es sich regelmäßig um **Nachzahlungsfälle** handelt. Die **Aussetzung der Vollziehung** setzt nämlich die Anfechtung eines Verwaltungsakts voraus (vgl. § 361 AO), sie ist mithin aufgrund eines schlichten Änderungsantrags nicht zulässig; im letztgenannten Fall ist allenfalls **Stundung** nach § 222 AO möglich (vgl. AEAO zu § 172 Nr. 2 a. E.).

Wer allerdings alle Risiken vermeiden will, sollte daher spätestens **im Einspruchsverfahren** gegen einen Schätzungsbescheid die Steuererklärung als Einspruchsbegründung einreichen und so für eine (kostenfreie) Abhilfe noch auf der Finanzamts-Ebene sorgen (vgl. Günther, AO-StB 2010, S. 78).

Autor: Dipl.-Finw. Werner Becker, Namborn

Honorarmanagement Abrechnung von Erstberatung, Rat und Auskunft

Bereits bei Begründung des Mandatsverhältnisses sollte der Steuerberater gewisse Spielregeln hinsichtlich seines Tätigwerdens und der sich daraus ergebenden Honorarforderungen beachten. Demgemäß haben wir die Betrachtung der Abrechnung von Sondertatbeständen im Gebührenrecht der StBVV in HHG 7/2017 begonnen. Sie wird im Folgenden fortgeführt.

Gem. § 21 StBVV kann ein erstmalig stattfindendes Beratungsgespräch einem Verbraucher gegenüber mit max. 190 EUR abgerechnet werden. Für die Erteilung eines mündlichen oder schriftlichen Rats durch den Steuerberater kann ein Gebührensatz von 1/10 bis 10/10 nach Tabelle A der StBVV abgerechnet werden. Lässt sich ein Gegenstandswert nicht bestimmen, so kann anstelle der Wertgebühr die Zeitgebühr nach § 13 Nr. 2 StBVV abgerechnet werden.

Erfragt z. B. der Mandant eine telefonische Auskunft vom Steuerberater hinsichtlich der Stellung einer verbindlichen Auskunft bei der Finanzverwaltung, und wird der Steuerberater im Anschluss an diese telefonische Beratung, welche bereits dem Mandanten gegenüber abgerechnet wurde, tätig und fertigt tatsächlich wenige Wochen später den Antrag auf verbindliche Auskunft, so muss die im Rahmen des erteilten telefonischen Rats abgerechnete Gebühr auf die Abrechnung der nun erstellten verbindlichen Auskunft entsprechend angerechnet werden.

Beratungshinweis

Die Gebühr, die der Steuerberater im Vorfeld für die Erteilung eines Rats oder einer Auskunft vom Mandanten eingefordert und abgerechnet hat, **muss zwingend angerechnet werden** auf eine Gebühr, die zu späterer Zeit erhoben wird und deren inhaltliche Grundlage auf dem vorab erteilten Rat oder der vorab erteilten Auskunft beruht.

Oftmals ist es in der Praxis für den Mandanten nur schwer nachvollziehbar, dass der Steuerberater für die vermeintlich „einfache“ Auskunft oder den „einfachen“ Rat überhaupt eine Gebühr einfordert. Hier kann dem Mandanten gegenüber immer auf die **Haftungsproblematik** verwiesen werden, die sich auch auf den erteilten Rat und die erteilte Auskunft erstreckt.

Die **Brisanz dieser Haftung** zeigt auch ein Urteil des BGH vom 18.12.2008 (IX ZR 12/05) sehr deutlich. Diesem Urteil lag der telefonisch erteilte Rat eines Steuerberaters seinem Mandanten gegenüber zu Grunde. Der Mandant hatte sich bei seinem Steuerberater bezüglich der geplanten Veräußerung einer in seinem Besitz befindlichen Eigentumswohnung erkundigt. Der Steuerberater empfahl im Rahmen des Telefonats, der Mandant könne die Wohnung jederzeit veräußern, da zwischen den damaligen Anschaffungskosten und dem aktuell erzielbaren Veräußerungserlös nur eine unmerkliche Differenz läge, welche zu versteuern sei. Dabei unterließ es der Steuerberater jedoch, den Mandanten im Rahmen des nach § 23 EStG zu versteuernden Veräußerungsgewinns darauf hinzuweisen, dass von den ursprünglichen Anschaffungskosten der Wohnung noch die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung bei den

Honorargestaltung für Steuerberater

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Eigentumswohnung als Werbungskosten in Ansatz gebrachten Abschreibungen in Abzug zu bringen waren. Dadurch entstand ein deutlich höherer als im Telefonat vom Steuerberater dargestellter Veräußerungsgewinn i. S. v. § 23 EStG. Für diesen Rat forderte der Steuerberater keine Gebühr, da er für den späteren Kläger bereits seit Jahren als Steuerberater tätig war.

Im Juni 2013 verkaufte dann der Kläger tatsächlich die Eigentumswohnung mit der steuerlichen Folge, dass ein Veräußerungsgewinn i. H. v. 79.546 EUR zu versteuern war, bei einem individuellen Steuersatz des Klägers von 48%. Diese steuerliche Konsequenz war vom Steuerberater im telefonischen Beratungsgespräch nicht kommuniziert worden. So erhob der Mandant in der Folge eine **Schadensfeststellungsklage** gegen den Steuerberater.

Erstinstanzlich wurde die Klage abgewiesen. Der BGH beurteilte den vom Steuerberater telefonisch erteilten Rat jedoch nicht entsprechend der Vorinstanz als „Auskunft in Form einer vom Steuerberater erbrachten Gefälligkeit, aus der sich weder ein Leistungsanspruch noch eine Nebenpflicht auf umfangreiche Aufklärung ergebe...“. Nach Ansicht des BGH durfte der Mandant nach den Grundsätzen von **Treu und Glauben** auf die inhaltliche Richtigkeit der vom Steuerberater getroffenen Aussagen vertrauen. Ebenso verwies er in seiner Urteilsbegründung auf die wirtschaftliche sowie rechtliche Bedeutung der Angelegenheit. Dem Umstand, dass der beklagte Steuerberater für sein Tätigwerden keine Vergütung verlangt hatte, maß der BGH keine weitere Bedeutung zu. Vielmehr sah der BGH auch bei „stillschweigendem“ Abschluss eines Auskunftsvertrags zwischen Geber und Empfänger der Auskunft eine vertragliche **Haftung des Auskunftsgabers** für die Richtigkeit seiner erteilten Auskunft immer dann als gegeben an, wenn die Auskunft für den Empfänger von erheblicher Bedeutung ist und eine Grundlage für wesentliche Entschlüsse darstellt.

Beratungshinweis

Dieses Urteil zeigt sehr deutlich, welche haftungsrechtlichen Risiken auch in vermeintlich unverbindlichen telefonischen Beratungen zwischen Mandant und Steuerberater beinhaltet sind.

Auf telefonische Auskünfte von rechtlicher Tragweite für den Mandanten sollte in Anlehnung an das BGH-Urteil daher in Gänze verzichtet werden.

Autorin: StB Ulrike Geismann, Dipl.-Kffr. (FH), Bonn
(www.steuerberatung-seminare-geismann.de)

Kollegenecke

Entschädigung bei überlanger Verfahrensdauer

Frage:

Mein Mandant fühlt sich durch eine – aus seiner Sicht – unangemessene Verfahrensdauer eines finanzgerichtlichen Verfahrens benachteiligt und will hierfür **angemessen entschädigt** werden. Ab wann kann ein solcher Anspruch – so er dann besteht – (gerichtlich) geltend gemacht werden und was sollte ich als Berater in einem solchen Fall verfahrensrechtlich beachten?

Antwort:

Gerichtlicher Rechtsschutz ist nur dann effektiv, wenn er nicht zu spät kommt. Deshalb garantieren Art. 19 Abs. 4 und 20 Abs. 3 GG sowie Art. 6 Abs. 1 Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) einen Anspruch auf Rechtsschutz in **angemessener Zeit**. Gefährdungen oder Verletzungen dieses Anspruchs sind in der Praxis eine Ausnahme, aber sie kommen vor. Hierfür gab es in der Vergangenheit keinen speziellen Rechtsbehelf. Die Rechtsprechung ließ zwar in gravierenden Fällen zum Teil kraft richterlicher Rechtsfortbildung entwickelte Rechtsbehelfe zu. Namentlich eine außerordentliche Beschwerde. Die Praxis hierzu war aber uneinheitlich und unübersichtlich.

Diese Rechtslage entsprach nicht der vom BVerfG geforderten **Rechtsbehelfsklarheit**, die nur dann gegeben ist, wenn ein Rechtsbehelf im **geschriebenen Recht** steht und in seinen Voraussetzungen für den **Bürger klar erkennbar** ist. Die Rechtslage genügte

nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) auch nicht den Anforderungen von Art. 6 Abs. 1 und Art. 13 EMRK.

Hiervon ausgehend hat der Gesetzgeber durch das Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren v. 24.11.2011 (BGBl 2011 I, S. 2302) mit Wirkung vom 3.12.2011 u. a. in § 198 Abs. 1 GVG folgende Regelungen zur Entschädigung bei unangemessener Dauer eines Gerichtsverfahrens getroffen:

*„Wer infolge unangemessener Dauer eines Gerichtsverfahrens als Verfahrensbeteiligter einen Nachteil erleidet, wird angemessen entschädigt. Die Angemessenheit der Verfahrensdauer richtet sich nach den **Umständen des Einzelfalles**, insbesondere nach der Schwierigkeit und Bedeutung des Verfahrens und nach dem Verhalten der Verfahrensbeteiligten und Dritter.“*

Die gem. § 198 Abs. 1 Satz 2 GVG im Vordergrund stehende **Einzelfallbetrachtung** schließt es aus, konkrete Fristen für die Gesamtdauer eines Verfahrens zu bezeichnen, bei deren Überschreitung die Verfahrensdauer als unangemessen anzusehen ist.

Leitlinien des BFH zur Beurteilung der Angemessenheit

Für den ganz überwiegenden Teil der **finanzgerichtlichen** Klageverfahren lässt sich zum einen feststellen, dass die jeweiligen Verfahrenssituationen und Streitgegenstände im Kern **miteinander vergleichbar** sind und eine erheblich geringere Varianz zueinander aufweisen als dies in der Verwaltungs- oder Zivilgerichtsbarkeit der Fall ist. In den meisten Fällen geht es darum, dass der Bürger sich gegen einen Geldanspruch wendet, den die Finanzverwaltung durch Steuerbescheid gegen ihn festgesetzt hat, oder – in Gestalt einer Steuervergütung – seinerseits einen Geldanspruch von der Finanzverwaltung begehrt.

Darüber hinaus lässt sich feststellen, dass der Ablauf der weitaus meisten finanzgerichtlichen Klageverfahren im Wesentlichen einer Einteilung in 3 Phasen (das sog. „**3-Phasen-Modell**“) folgt (vgl. hierzu grundlegend: BFH, Zwischenurteil v. 7.11.2013, X K 13/12, BStBl 2014 II, S. 179).

- Die **erste Phase** besteht in der Einreichung und im Austausch vorbereitender Schriftsätze (§ 77 Abs. 1 Satz 1 FGO) durch die Beteiligten. Das Gericht wird in dieser Phase zumeist nur insoweit tätig, als es eingehende Schriftsätze an den jeweils anderen Beteiligten weiterleitet; die Erteilung rechtlicher Hinweise durch das Gericht beschränkt sich auf Ausnahmefälle.
- An das Ende dieses Schriftsatz austausches schließt sich i. d. R. eine Phase an, in der das Verfahren – gerichtsorganisatorisch durch die Gesamtanzahl der dem Spruchkörper oder Richter zugewiesenen Verfahren bedingt – wegen der Arbeit an anderen Verfahren nicht bearbeitet werden kann (**zweite Phase**).
- Der Beginn der **dritten Phase** ist dadurch gekennzeichnet, dass das Gericht Maßnahmen trifft, die das Verfahren einer Entscheidung zuführen sollen (z. B. Handlungen der Sachaufklärung, Erteilung rechtlicher Hinweise, sonstige in § 79 FGO genannte Anordnungen, in einfach gelagerten Fällen auch die sofortige Ladung zur mündlichen Verhandlung).

Zeitlich differenzierte Betrachtung der einzelnen Phasen geboten

Die **dritte Phase** ist in besonderem Maße vom **Schwierigkeitsgrad** des Verfahrens, dem **Verhalten der Verfahrensbeteiligten und Dritter** und der **Intensität der Bearbeitung** durch den hierfür berufenen Richter abhängig. Die Frage, welche Dauer für diese Phase – und damit auch für die Gesamtlaufzeit eines Verfahrens – „angemessen“ ist, entzieht sich daher jedem Versuch einer **Typisierung** oder **zeitlichen Konkretisierung**. Gleiches mag für die **erste Phase** gelten, da auch die Dauer des Wechsels vorbereitender Schriftsätze zwischen den Beteiligten häufig vom Schwierigkeitsgrad des Verfahrens sowie dem Verhalten der Verfahrensbeteiligten abhängig sein wird.

Demgegenüber eignet sich die dargestellte **zweite Phase** eher für die Suche nach zeitlichen Konkretisierungen. Insbesondere ist sie in erster Linie **gerichtsorganisatorisch** bedingt, weist aber keinen Zusammenhang zum Schwierigkeitsgrad des einzelnen Verfahrens auf, da ein (vermeintlich) höherer Schwierigkeitsgrad eines Verfahrens nicht als sachlicher Grund anzusehen wäre, ein solches Verfahren

Honorargestaltung für Steuerberater

länger als vermeintlich einfachere Verfahren un-
bearbeitet zu lassen. Zugleich ist diese zweite Phase
typischer finanzgerichtlicher Verfahren im Hinblick
auf den **Schutzzweck** der §§ 198 ff. GVG von beson-
derer Bedeutung, da gerade während eines Zeitraums,
in dem weder die Beteiligten noch das Gericht Akti-
vitäten entfalten, für den Verfahrensbeteiligten mit
zunehmender Dauer dieses Zeitraums die Frage Be-
deutung gewinnt, wann mit einer Förderung und
Entscheidung „seines“ Verfahrens zu rechnen sei.

Demgegenüber ist in der ersten Phase, in der die
Beteiligten aktiv sind, und in der dritten Phase, in der
das **Gericht das Verfahren in Richtung auf eine Ent-
scheidung vorantreibt**, die Betroffenheit des Ver-
fahrensbeteiligten durch eine – unter Umständen
längere – Dauer dieser Verfahrensabschnitte gerin-
ger, weil das Verfahren jeweils **gefördert** wird. Die
Dauer dieser Verfahrensabschnitte wird daher im
Wesentlichen nur durch den aus der Rechtsprechung
des BVerfG folgenden Gesichtspunkt begrenzt, wo-
nach sich mit zunehmender Verfahrensdauer die
Pflicht des Gerichts verdichtet, sich nachhaltig um
eine Förderung, Beschleunigung und Beendigung des
Verfahrens zu bemühen.

Beginn der dritten Phase

Vor diesem Hintergrund spricht bei einem finanzge-
richtlichen Klageverfahren, das im Vergleich zum
dargestellten Verfahrensablauf keine wesentlichen
Besonderheiten aufweist, eine **Vermutung** dafür,
dass die Dauer des Verfahrens **angemessen** ist, wenn
das Gericht gut **2 Jahre nach dem Eingang der Klage**
mit Maßnahmen beginnt, die das Verfahren einer
Entscheidung zuführen sollen, und die damit begon-
nene (**dritte**) Phase des Verfahrensablaufs nicht
durch nennenswerte Zeiträume unterbrochen wird,
in denen das Gericht die Akte unbearbeitet lässt.

Bei der Geltendmachung von Entschädigungs-
ansprüchen wegen Unangemessenheit der Verfah-
rensdauer sind insbesondere die folgenden weiteren
Grundsätze zu beachten:

Erleiden eines Nachteils

Der Nachteil umfasst sowohl **materielle** als auch
immaterielle Schäden. Es muss **Kausalität** zwischen
der im Verantwortungsbereich des Staates liegenden
Verfahrensdauer und dem **materiellen** Nachteil des

Verfahrensbeteiligten vorliegen. Ein Nachteil, der
nicht Vermögensnachteil (**immaterieller** Schaden)
ist, wird nach § 198 Abs. 2 Satz 1 GVG bei unange-
messenen lange andauernden Gerichtsverfahren **ge-
setzlich (widerleglich) vermutet**. Der Nachteil be-
trägt 1.200 EUR pro Jahr der Verzögerung, soweit
dieser Betrag nach den Umständen des Einzelfalls
nicht unbillig ist und deshalb erhöht oder ermäßigt
wird und eine Entschädigung nicht bereits auf an-
dere Weise ausreichend ist (§ 198 Abs. 2 Satz 3 und 4
GVG).

Frist für Erhebung der Verzögerungsrüge

Die Entschädigung in **Geld** setzt nach § 198 Abs. 3
Satz 1 GVG voraus, dass der Verfahrensbeteiligte bei
dem mit der Sache befassten Gericht die Dauer des
Verfahrens gerügt hat (**Verzögerungsrüge**). Nach
§ 198 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 GVG kann die Verzöge-
rungsrüge erst erhoben werden, wenn **Anlass zur Be-
sorgnis** besteht, dass das Verfahren nicht in einer
angemessenen Zeit abgeschlossen wird. Wird die
Rüge **zur Unzeit** erhoben, geht die Rüge „ins Leere“
und wird auch dann nicht wirksam, wenn später tat-
sächlich eine unangemessene Verfahrensdauer ein-
tritt. Die nicht wirksame Verzögerungsrüge schließt
nicht nur die Entschädigung in Geld für Nichtver-
mögensnachteile i. S. d. § 198 Abs. 2 GVG, sondern
jedwede Entschädigung in Geld aus (vgl. BFH, Zwi-
schenurteil v. 28.10.2016, X K 2/15, BStBl 2017 II,
S. 350).

Zuständiges Gericht für Entschädigungsklage

Die Bestimmung des Anspruchsgegners bei Entschä-
digungsklagen wegen überlanger Verfahrensdauer
richtet sich nach § 200 Satz 1 GVG. Danach haftet das
Land für Nachteile, die aufgrund von Verzögerungen
bei **Gerichten eines Landes** eingetreten sind (vgl.
BFH, Urteil v. 17.4.2013, X K 3/12, BStBl 2013 II, S. 547).

Über die Voraussetzungen des Entschädigungs-
anspruchs, zu denen die Angemessenheit der
Verfahrensdauer und damit mittelbar auch die
Schwierigkeit der Sache gehört, entscheidet das
Entschädigungsgericht, nicht das Gericht des Aus-
gangsverfahrens. Anderenfalls könnte dieses Ge-
richt mittelbar selbst über die Angemessenheit der
Dauer des bei ihm durchgeführten Verfahrens und
damit über den Entscheidungsanspruch bestim-
men.

Die in § 201 Abs. 1 GVG normierten ausschließlichen Zuständigkeiten für Entschädigungsklagen werden durch § 155 Satz 2 FGO dahingehend modifiziert, dass für **finanzgerichtliche Verfahren** ausschließlich der **BFH** zuständig ist.

Frist für Einlegung der Verzögerungsklage

§ 198 Abs. 5 Satz 1 GVG sieht vor, dass die Entschädigungsklage für die Geltendmachung eines Geldanspruchs **frühestens 6 Monate nach Erhebung der Verzögerungsrüge** erhoben werden kann. Damit besteht die Möglichkeit, die Entschädigungsklage auch schon **vor Abschluss des Ausgangsverfahrens** zu erheben; der Gesetzgeber ging dabei davon aus, dass Konstellationen denkbar sind, in denen bereits vor Abschluss des Ausgangsverfahrens eine unangemessene und irreparable Verzögerung feststellbar ist. Die Wartefrist von 6 Monaten soll es allerdings auch in solchen Fällen dem Ausgangsgericht ermöglichen, auf die Verzögerungsrüge entsprechend zu reagieren. Die Wartefrist beginnt mit der **Erhebung der Verzögerungsrüge** und nicht etwa mit der

Vornahme anderer Prozesshandlungen, etwa der Stellung eines PKH-Antrags. Eine frühzeitig erhobene Klage ist unzulässig.

Die Entschädigungsklage muss **spätestens 6 Monate nach Eintritt der Rechtskraft der Entscheidung**, die das („verzögerte“) Verfahren beendet hat, oder einer anderen Erledigung dieses Verfahrens erhoben werden (§ 198 Abs. 5 Satz 2 GVG). Es handelt sich um eine definitive **Ausschlussfrist** i. S. v. § 56 FGO (Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 148. Lfg. 04.2017, § 155 FGO Tz. 16). Zweck dieser Frist ist es, dem Fiskus einen alsbaldigen umfassenden Überblick über die denkbaren Entschädigungspflichten zu verschaffen und einen endgültigen Abschluss von Entschädigungsverfahren zu ermöglichen. Nach Ablauf der Frist tritt materiell eine **Verwirkung** des Anspruchs ein. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der versäumten Frist kommt nicht in Betracht (Stiepel in: Beermann/Gosch, AO/FGO 1. Aufl. 1995, 131. Lfg., § 155 FGO Rz. 120, 122).

Autor: Dipl.-Fw. Werner Becker, Namborn

Impressum

Der Informations-Dienst erscheint monatlich und ist Bestandteil der Online-Datenbanken „Honorargestaltung für Steuerberater“, „Steuer Office Premium“ und „Steuer Office Gold“. So nutzen Sie Ihre Datenbank: 1. Gehen Sie auf www.haufe.de und loggen Sie sich über den Button „Anmelden“ rechts oben mit Ihren Anmeldedaten ein. Ggf. müssen Sie sich zunächst „Neu registrieren“. 2. Sobald Sie eingeloggt sind, können Sie die Datenbank über die blaue Leiste am oberen Rand der Seite starten.

ISSN 1433-0261
Best.-Nr. A03379

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG
Munzinger Straße 9, 79111 Freiburg
Telefon: 0761 898-0
www.haufe.de

Kommanditgesellschaft, Sitz und
Registergericht Freiburg, HRA 4408
Komplementäre: Haufe-Lexware Verwaltungs GmbH, Sitz und
Registergericht Freiburg, HRB 5557; Martin Laqua

Geschäftsführung: Isabel Blank, Sandra Dittert, Markus Dränert,
Jörg Frey, Birte Hackenjos, Markus Reithwiesner,
Joachim Rotzinger, Dr. Carsten Thies

HAUFE.

Beiratsvorsitzende: Andrea Haufe

Steuernummer: 06392/11008
USt-IdNr. DE 812398835

Redaktion:
Dipl.-Kfm. Daniel Reisinger (V. i. S. d. P.)
E-Mail: honorargestaltung@haufe.de
Fax-Hotline: 0761 898-993210

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Dieser Newsletter sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Herstellung: Andlauer, 77966 Kappel-Grafenhausen
Satz: Fronz Daten Service, 47608 Geldern

© 1972–2017, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG
Ein Unternehmen der Haufe Gruppe