

Beschluss vom 08. Oktober 2010, II B 111/10

Zurückweisung eines Bevollmächtigten durch FA wegen unbefugter Hilfe in Steuersachen - Anforderungen an NZB-Begründung

BFH II. Senat

AO § 80 Abs 5, StBerG § 1, RBerG Art 1 § 1 Abs 1, RDG § 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. September 2009, Az: 13 K 65/06

Leitsätze

1. NV: Geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, wer ausdrücklich oder erkennbar die Absicht verfolgt, die Tätigkeit in gleicher Art zu wiederholen und zu einem wiederkehrenden oder dauernden Bestandteil seiner selbständigen Beschäftigung zu machen.
2. NV: Die Steuerangelegenheiten einer Kapitalgesellschaft können nur unter besonderen Voraussetzungen zugleich als eigene Steuerangelegenheiten von deren Gesellschaftern angesehen werden.
3. NV: Die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache oder der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts erfordert Ausführungen, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist.
4. NV: Das Vorbringen, das FG habe bestehende Rechtsprechungsgrundsätze fehlerhaft auf die Besonderheiten des Einzelfalls angewandt, genügt nicht, um die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung darzulegen.

Tatbestand

- 1 I. Die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) schriftlich zu ihrer Vertretung im Einspruchsverfahren bevollmächtigte H-GmbH legte mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2004 Einspruch gegen insgesamt 16 an die Klägerin gerichtete, mehrere Steuerarten betreffende Steuer- bzw. Feststellungsbescheide ein. Das seinerzeit zuständige Finanzamt ... wies die H-GmbH gemäß § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) als Bevollmächtigte zurück, da sie ohne Befugnis nach § 5 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) für die Klägerin geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen geleistet habe. Die Einsprüche der Klägerin und der H-GmbH blieben erfolglos.
- 2 Im Klageverfahren der H-GmbH machte diese geltend, sie habe mit Wirkung ab 1. Januar 2005 eine Unterbeteiligung an dem 50 % betragenden Anteil des Gesellschafters X an der Klägerin erworben. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch Urteil vom 15. November 2007 13 K 901/05 ab, ohne die Klägerin nach § 60 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigeladen zu haben. Zur Begründung führte es aus, die Geschäftsmäßigkeit der Hilfeleistung der H-GmbH ergebe sich aus dem Umfang der von ihr für die Klägerin entfalteten Tätigkeiten sowie der nach eigenem Bekunden beabsichtigten künftigen Vertretung der Klägerin in weiteren Einspruchsverfahren. Die H-GmbH sei auch unter Berücksichtigung der von ihr behaupteten Unterbeteiligung nicht in eigenen Steuerrechtsangelegenheiten tätig geworden. Jedenfalls könne aus einer Unterbeteiligung nicht die Befugnis zur Hilfeleistung in den Steuerangelegenheiten der Gesellschaft, an der der Hauptbeteiligte beteiligt sei, hergeleitet werden.
- 3 Der Bundesfinanzhof (BFH) verwarf die Beschwerde der H-GmbH wegen Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil des FG durch Beschluss vom 28. Januar 2009 II B 68/08 als unzulässig, da die Begründung der Beschwerde den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht genüge.

- 4 Das FG wies auch die Klage der Klägerin gegen die Zurückweisung der H-GmbH ab und nahm zur Begründung auf sein Urteil vom 15. November 2007 13 K 901/05 und den BFH-Beschluss vom 28. Januar 2009 II B 68/08 Bezug.
- 5 Mit der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) sowie die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts sowie zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) geltend. Sie hält den BFH-Beschluss vom 28. Januar 2009 II B 68/08 für fehlerhaft.

Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Beschwerde ist unzulässig. Ihre Begründung entspricht nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Nach dieser Vorschrift müssen in der Beschwerdebegründung die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO dargelegt werden.
- 7 1. Entgegen der Ansicht des Beklagten und Beschwerdegegners (während des finanzgerichtlichen Verfahrens zuständig gewordenes Finanzamt) war die Klage der Klägerin nicht bereits deshalb abzuweisen, weil die Klage der H-GmbH gegen die Zurückweisung als Bevollmächtigte rechtskräftig abgewiesen worden war. Da das FG die Klägerin im Verfahren der H-GmbH nicht beigeladen hatte und die Klägerin daher nicht Beteiligte in diesem Verfahren war (§ 57 FGO), binden die im Verfahren der H-GmbH ergangenen gerichtlichen Entscheidungen die Klägerin nicht nach § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 8 2. Die Ausführungen der Klägerin entsprechen nicht den gesetzlichen Anforderungen an die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache oder der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts.
- 9 a) Die Darlegung dieser Zulassungsgründe verlangt von --vorliegend nicht gegebener-- Offenkundigkeit abgesehen substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer insbesondere mit der Rechtsprechung des BFH und den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen (BFH-Beschlüsse vom 19. Juli 2007 V B 66/06, BFH/NV 2007, 2067; vom 14. September 2007 VIII B 20/07, BFH/NV 2008, 25; vom 30. Januar 2008 V B 57/07, BFH/NV 2008, 611; vom 27. Oktober 2009 VI B 160/08, BFH/NV 2010, 204; vom 17. November 2009 VI B 73/09, BFH/NV 2010, 452, und vom 8. März 2010 III B 123/09, BFH/NV 2010, 1288). Es sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (BFH-Beschlüsse vom 30. August 2001 IV B 79, 80/01, BFHE 196, 30, BStBl II 2001, 837; vom 18. April 2005 II B 98/04, BFH/NV 2005, 1310; vom 24. Januar 2008 X B 87/07, BFH/NV 2008, 605; vom 14. September 2009 III B 119/08, BFH/NV 2010, 34; in BFH/NV 2010, 204, und vom 18. März 2010 X B 124/09, BFH/NV 2010, 1278). Allein das Fehlen einer Entscheidung des BFH zu der konkreten Fallgestaltung begründet weder einen Klärungsbedarf noch das erforderliche Allgemeininteresse (BFH-Beschlüsse vom 19. Mai 2008 V B 29/07, BFH/NV 2008, 1501, und in BFH/NV 2010, 1288).
- 10 Hat der BFH die vom Beschwerdeführer herausgestellte Rechtsfrage bereits entschieden, muss in der Beschwerdebegründung eingehend dargelegt werden, weshalb trotzdem weiterhin Klärungsbedarf bestehe. Insbesondere ist darzustellen, welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und/oder in der Literatur gegen die Rechtsauffassung des BFH vorgebracht worden seien (BFH-Beschluss vom 29. Oktober 2009 X B 100/09, BFH/NV 2010, 205, m.w.N.).
- 11 b) Diesen Anforderungen wird die Beschwerdebegründung nicht gerecht.
- 12 aa) Die Klägerin hält die Frage für klärungsbedürftig, ob eine Beteiligung an einer juristischen Person (GmbH) am Gesellschaftskapital einer anderen juristischen Person (GmbH) dazu führt, dass es sich bei der Erledigung der Steuerangelegenheiten der Beteiligungsgesellschaft nicht um eine Hilfeleistung i.S. des § 1 StBerG handelt und dies auch für den Fall der Unterbeteiligung an einer anderen Gesellschaft gilt.
- 13 Die Ausführungen der Klägerin zu dieser Frage genügen nicht den Erfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Die Klägerin macht nicht geltend, dass die Frage in Rechtsprechung oder Literatur anders als vom FG beurteilt werde. Die Klärungsbedürftigkeit der von der Klägerin aufgeworfenen Frage ergibt sich auch nicht aus der weiteren Beschwerdebegründung.

- 14** In der Literatur wird das Vorliegen einer Hilfeleistung i.S. des § 1 StBerG nicht bereits für den Fall verneint, dass ein Gesellschafter einer GmbH, der nicht Geschäftsführer ist, als Bevollmächtigter der GmbH in deren Steuerangelegenheiten tätig wird. Vielmehr wird in der Literatur die Auffassung vertreten, eine Hilfeleistung gegenüber anderen liege nur dann nicht vor, wenn durch eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung eine Unternehmenseinheit von mehreren juristischen Personen gegeben sei (Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz, 6. Aufl. 2009, § 1 Rz 5; Charlier/Peter, Steuerberatungsgesetz, § 1 Rz 23; ebenso zur Abgrenzung eigener und fremder Rechtsangelegenheiten Chemnitz/Johnigk, Rechtsberatungsgesetz, 11. Aufl. 2003, Art. 1 § 1 Rz 78 für den Fall der Zusammenfassung mehrerer Kapitalgesellschaften in einem Konzern unter einheitlicher Leitung eines herrschenden Unternehmens). Bedenken gegen die Ausweitung der Sphäre der eigenen Angelegenheiten auf verbundene Unternehmen äußert Willerscheid in Kuhls/Meurers/Maxl/Schäfer/Goez/Willerscheid (Steuerberatungsgesetz, 2. Aufl. 2004, § 1 Rz 4).
- 15** Den Ausführungen der Klägerin lässt sich nicht hinreichend entnehmen, aus welchen Gründen insoweit eine Klärung in einem Revisionsverfahren erforderlich sein soll, obwohl sich die Ansicht der Klägerin mit den in der Literatur vertretenen Auffassungen nicht begründen lässt.
- 16** Zutreffend ist allerdings der Ausgangspunkt der Klägerin, dass die Erledigung eigener Steuerangelegenheiten keine Hilfeleistung in Steuersachen i.S. des § 1 StBerG darstellt (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 80 AO Rz 271; Rüsken in Beermann/ Gosch, AO § 80 Rz 149; Gehre/Koslowski, a.a.O., § 1 Rz 5; ebenso zu Art. 1 § 1 Abs. 1 des Rechtsberatungsgesetzes --RBERG-- Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 3. Mai 2007 I ZR 19/05, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2007, 3570). Die Frage, ob eine eigene oder eine fremde Rechtsangelegenheit betroffen ist, richtet sich danach, in wessen wirtschaftlichem Interesse die Besorgung der Angelegenheit liegt (BGH-Urteil in NJW 2007, 3570, m.w.N.). Ein lediglich mittelbares Eigeninteresse macht eine fremde Rechtsangelegenheit aber nicht zu einer eigenen (BGH-Urteil in NJW 2007, 3570, m.w.N.; Urteil des Oberlandesgerichts Karlsruhe vom 9. Juli 2008 6 U 51/08, NJW 2008, 3229; Römermann in Grunewald/ Römermann, Rechtsdienstleistungsgesetz, 2008, § 2 Rz 15). Soweit eigene und fremde Interessen wahrgenommen werden, kann von Fremdheit nur dann ausgegangen werden, wenn der Schwerpunkt nicht bei der eigenen Interessenwahrnehmung liegt (Kleine-Cosack, Rechtsdienstleistungsgesetz, 2. Aufl. 2008, § 2 Rz 56). Entscheidend ist, wessen Interesse aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Vordergrund steht (Dreyer/ Müller in Dreyer/Lamm/Müller, Rechtsdienstleistungsgesetz, 1. Aufl. 2009, § 2 Rz 34).
- 17** So besorgt eine Bank nach dem von der Klägerin angeführten BGH-Urteil vom 6. November 1973 VI ZR 194/71 (BGHZ 61, 317, NJW 1974, 50) fremde Rechtsangelegenheiten, wenn sie sich als Kreditsicherheit Schadensersatzansprüche aus Verkehrsunfällen abtreten lässt und diese einzieht und wenn dabei nicht die Realisierung der Sicherheiten im Vordergrund steht, sondern die Bank wirtschaftliches Teilstück eines Verfahrens zur Entlastung der Geschädigten von der Schadensabwicklung einschließlich der Besorgung damit verbundener rechtlicher Angelegenheiten ist. Dem Eigeninteresse der Bank, die ihr zivilrechtlich zustehenden Forderungen einzuziehen und die angebotene Vertragsgestaltung zu Werbezwecken zu nutzen, maß der BGH keine Bedeutung zu. Fremde Rechtsangelegenheiten nimmt trotz Bestehens eines Eigeninteresses auch ein Mietwagenunternehmen wahr, das es übernimmt, für unfallgeschädigte Kunden die Schadensregulierung durchzuführen, und zwar auch dann, wenn es sich die Schadensersatzforderungen erfüllungshalber abtreten lässt und die von ihm eingezogenen Beträge auf seine Forderungen an die Kunden verrechnet; denn in einem solchen Fall werden den Geschädigten Rechtsangelegenheiten abgenommen, um die sie sich eigentlich selbst zu kümmern hätten (BGH-Urteil vom 26. Oktober 2004 VI ZR 300/03, NJW 2005, 135, m.w.N.).
- 18** Auf den Schwerpunkt der Interessenwahrnehmung hat der BGH auch im Urteil vom 28. Juni 1962 I ZR 32/61 (BGHZ 38, 71) abgestellt. Nach dieser Entscheidung kann der Haftpflichtversicherer im Haftpflichtprozess vor dem Amtsgericht den bei ihm versicherten Beklagten durch seine Angestellten vertreten lassen. Dies begründete der BGH damit, dass es sich dabei überwiegend um eine Besorgung eigener Rechtsangelegenheiten des Versicherers handle. Das wirtschaftliche Interesse am Haftpflichtprozess liege abgesehen von Sonderfällen in der Regel eindeutig bei dem Versicherer. Dieser sei nach den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften und Versicherungsbedingungen zudem der eigentliche "Herr des Prozesses".
- 19** Mit dieser in der höchstrichterlichen Rechtsprechung vorgenommenen differenzierten Abgrenzung der eigenen von den fremden Rechtsangelegenheiten hat sich die Klägerin nicht auseinander gesetzt und nicht dargelegt, aus welchen Gründen die Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten einer GmbH als Steuerschuldnerin und Adressatin von angefochtenen Bescheiden nicht dem Schwerpunkt nach in deren eigenem Interesse, sondern im unmittelbaren und überwiegenden Interesse ihrer Gesellschafter und etwaiger Unterbeteiligter liegen soll. Der

Hinweis auf den Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 21. Mai 1992 3Z BR 12/92 (NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1992, 1343) genügt insoweit nicht; diese Entscheidung betraf nicht die Erledigung von Rechtsangelegenheiten einer Kapitalgesellschaft durch ihre Gesellschafter und ließ zudem für den zu entscheidenden Fall offen, ob eine fremde oder eigene Angelegenheit vorlag.

- 20** Die Klägerin hat auch nicht ausgeführt, warum die von ihr aufgeworfene Frage für die Zukunft klärungsbedürftig sein soll, obwohl der Gesetzgeber inzwischen in § 2 Abs. 3 Nr. 6 des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG) vom 12. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 2840) eine Regelung für die Wahrnehmung von Rechtsangelegenheiten im Konzern geschaffen hat. Danach fällt die Erledigung von Rechtsangelegenheiten innerhalb verbundener Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) nicht unter den Begriff der Rechtsdienstleistung, die gemäß § 2 Abs. 1 RDG eine Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten voraussetzt. Eine bloße Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen reicht danach nicht aus, um das Vorliegen einer Rechtsdienstleistung der einen Kapitalgesellschaft für die andere auszuschließen. Erst recht gilt dies bei Unterbeteiligungen an Gesellschaftsanteilen.
- 21** bb) Die Klägerin sieht ferner die Frage, wann die Grenze zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen überschritten ist, als in einem Revisionsverfahren klärungsbedürftig an.
- 22** Auch insoweit entsprechen die Ausführungen in der Beschwerdebegründung nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Die Klägerin legt nicht dar, inwiefern das Verständnis dieses Begriffs in Rechtsprechung und Literatur bezogen auf Sachverhalte wie im Streitfall nicht hinreichend konkretisiert und deshalb eine weitere Klärung in einem Revisionsverfahren erforderlich sei.
- 23** Geschäftsmäßigkeit liegt nach dem BFH-Urteil vom 4. Oktober 1995 VII R 38/95 (BFHE 178, 518, BStBl II 1996, 488) vor, wenn jemand ausdrücklich oder erkennbar die Absicht verfolgt, die Tätigkeit in gleicher Art zu wiederholen und zu einem wiederkehrenden oder dauernden Bestandteil seiner selbständigen Beschäftigung zu machen. Geschäftsmäßig kann eine Hilfeleistung auch dann sein, wenn sie nur für eine bestimmte Person erfolgt. Dies gilt zumindest dann, wenn sich die Hilfeleistung über einen längeren Zeitraum erstreckt und die einzelnen Tätigkeiten verschiedene Rechtsgebiete berühren (BFH-Beschluss vom 14. August 2001 II B 7/01, BFH/NV 2002, 51).
- 24** Die Anwendung dieser Grundsätze auf den Einzelfall (vgl. dazu unten 3.) verleiht der Sache keine grundsätzliche Bedeutung.
- 25** cc) Hinsichtlich der von der Klägerin ferner als klärungsbedürftig angesehenen Frage, wie eine Unterbeteiligung wirksam begründet und dem Unterbeteiligten steuerlich zugeordnet wird, fehlt es bereits an den erforderlichen Darlegungen zur Entscheidungserheblichkeit. Das FG hat die Klage nicht mit der Begründung abgewiesen, es fehle an einer Unterbeteiligung der H-GmbH oder diese sei nicht nachgewiesen, sondern die Frage des Bestehens einer Unterbeteiligung ausdrücklich offen gelassen.
- 26** 3. Die Klägerin ist darüber hinaus der Ansicht, die Revision sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO), weil das FG gegen die Rechtsprechung des BFH im Beschluss in BFH/NV 2002, 51 verstoßen habe. Die H-GmbH habe nicht geschäftsmäßig gehandelt. Auch insoweit genügen die Ausführungen der Klägerin nicht den gesetzlichen Anforderungen an eine Beschwerdebegründung.
- 27** a) Um die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung in Gestalt einer Divergenz hinreichend darzulegen, müssen die tragenden Erwägungen der angefochtenen Entscheidung und der (vermeintlichen) Divergenzentscheidung so herausgearbeitet und gegenübergestellt werden, dass eine Abweichung im Grundsätzlichen erkennbar wird. Eine (angeblich) fehlerhafte Anwendung von Rechtsprechungsgrundsätzen auf die Besonderheiten des Einzelfalls sowie schlichte Subsumtionsfehler des FG reichen nicht aus (BFH-Beschlüsse vom 19. November 2007 VIII B 70/07, BFH/NV 2008, 380, und vom 19. Mai 2010 IX B 11/10, BFH/NV 2010, 1648).
- 28** b) Derartige Ausführungen enthält die Beschwerdebegründung nicht. Es fehlt an der erforderlichen Gegenüberstellung abstrakter und entscheidungserheblicher Rechtssätze.
- 29** Im Übrigen hat das FG seine Ansicht, die H-GmbH handle geschäftsmäßig, nicht nur auf die bereits eingelegten, mehrere Steuerarten betreffenden Einsprüche gestützt, sondern auch auf deren nach ihrem eigenen Bekunden bestehende Absicht, die Klägerin in weiteren Einspruchsverfahren zu vertreten.