

nach an die geschätzte Besteuerungsgrundlage der Finanzbehörde gebunden<sup>21</sup>; ihre Schätzergebnisse darf es daher nicht einfach übernehmen<sup>22</sup>. Es muß die Frage, ob und in welcher Höhe der Täter eines Steuervergehens Steuern verkürzt hat, selbständig entscheiden<sup>23</sup>, sich vor der Verurteilung selbst die volle Überzeugung von der Schuld des Angeklagten bilden und unter eigener Verantwortung den Sachverhalt feststellen, aus dem sich die schuldhaftige Verletzung der Steuervorschrift ergibt<sup>24</sup>. Für jede Steuerart hat es die Besteuerungsgrundlage zu ermitteln und darzulegen, welche Steueransprüche daraus erwachsen<sup>25</sup>. Das Gericht muß sich daher im einzelnen mit den Schätzungen der Finanzbehörde auseinandersetzen und gegebenenfalls unter Zuhilfenahme von Erfahrungssätzen oder mittels der Ergebnisse vergleichbarer Betriebe etc. Bestand und Höhe der hinterzogenen Steueransprüche selbständig eruieren<sup>26</sup>. Dabei mag ihm die steuerrechtliche Schätzung notwendige Hilfsfakten und Tatsachen liefern. So wird beispielsweise eine Zusammenfassung von Anzeichen, die zwar als einzelne zur Überzeugungsbildung noch nicht ausreichen, in ihrem Zusammenspiel ebenfalls geeignet sein, die zur Verurteilung notwendige Gewißheit zu verschaffen<sup>27</sup>. Selbstverständlich müssen dann die jeweiligen Teile der Überzeugungsbildung feststehen; eine nur gedachte Annahme reicht zur Verurteilung nicht aus<sup>28</sup>. Ebenso kann das Gericht den Verbrauch des Angeklagten innerhalb der maßgebenden Zeiträume als Ermittlungsgrundlage heranziehen, wofür Familienstand und Lebenszuschnitt eines Anhaltspunkt bieten können. Schließlich werden sich auch über die Höhe des Vermögens bei Beginn und Ende des Besteuerungszeitraums einigermaßen zutreffende Zahlen feststellen lassen<sup>29</sup>. Fehlen brauchbare Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, ist das Gericht gehalten, die Besteuerungsgrundlage selbständig und in einer das Urteil tragenden Weise zu schätzen<sup>30</sup>. Hierbei sind Schätzweg und Schätzgrundlage im Urteil darzulegen, damit ggf. nachgeprüft werden kann, ob die Schätzung den Denkgesetzen sowie den allgemeinen Erfahrungssätzen nicht widerspricht<sup>31</sup>. Kann sich der Tatrichter trotz Anwendung aller geeigneten Erkenntnismittel nicht davon überzeugen, daß der Angeklagte Besteuerungsgrundlagen in Höhe eines bestimmten Mindestbetrages verschwiegen und mindestens den entsprechenden Steuerbetrag hinterzogen hat, muß er auf Freispruch erkennen, weil es an einer für den Schuldspruch notwendigen Voraussetzung fehlt<sup>32</sup>.

Paul O. Marschall, Assessor, Frankfurt/Main

21) Vgl. RFH-Urt. v. 26. 9. 1941, RStBl. 792; BGHSt-Urt. v. 11. 12. 1952, a. a. O.

22) Vgl. RGSt. Bd. 68, 57; BGHSt-Urt. v. 30. 5. 1967, a. a. O.; OLG Düsseldorf in MDR 1973, 337.

23) Vgl. BGHSt-Urt. v. 20. 12. 1954, BStBl. 1955 I, 366; BGHSt-Urt. v. 1. 3. 1956, BStBl. I, 441, 442.

24) Vgl. BGHSt-Urt. v. 30. 5. 1967, BB 1967, 948.

25) Vgl. BGHSt-Urt. v. 1. 3. 1956, BStBl. I, 441.

26) Vgl. BGHSt-Urt. v. 18. 11. 1960, BStBl. 1961, I, 496; BGHSt-Urt. v. 1. 3. 1956, a. a. O.

27) Vgl. BGHSt-Urt. v. 23. 1. 1974, JR S. 34, insbes. Anm. Peters.

28) Vgl. BGHSt-Urt. v. 23. 8. 1957, NJW 1957, 1643.

29) Vgl. BGHSt-Urt. v. 20. 12. 1954, BStBl. 1955 I, 366, 367.

30) Vgl. BGHSt-Urt. v. 20. 12. 1954, a. a. O., 1. 3. 1956, BStBl. I, 442; v. 18. 11. 1960, BStBl. 1961 I, 498.

31) Vgl. BGHSt-Urt. v. 18. 11. 1960, 498, a. a. O.

32) OLG Bremen v. 5. 8. 1964, ZfZ 1965, 22 zit. n. Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 1978, § 370, Rdn. 40.

ist nunmehr zweifelhaft, wann der in § 332 Abs. 3 S. 1 genannte Zeitpunkt – Erfolglosigkeit des zunächst angedrohten Zwangsmittels – vorliegt, der erst die Zulässigkeit einer erneuten Androhung wegen derselben Verpflichtung herbeiführt.

1. Nach Sinn und Zweck der Regelung sollen unzulässige Überlagerungen von Zwangsmitteln verhindert werden, ein Rechtsgedanke, der auch in § 13 Abs. 3 S. 2 VwVG zu finden ist. Die Erfolglosigkeit ist daher gleichsam Zulässigkeitsvoraussetzung. Da es durchaus möglich erscheint, daß die zuständigen Behörden nach pflichtgemäßem Ermessen ein Zwangsmittel jederzeit wiederholen, hierbei erhöhen oder wechseln können (der Wortlaut des §§ 13 Abs. 3 S. 2 VwVG steht dem jedenfalls nicht entgegen), kann vor Eintritt der Erfolglosigkeit des zunächst angedrohten Zwangsmittels unter mehreren Androhungen wegen derselben Verpflichtung nur eine rechtswirksam sein. Es liegt nahe, als solche die zuletzt ausgesprochene Androhung anzusehen, denn die Behörde hat durch ihre Handlungsweise zu erkennen gegeben, daß sie die frühere Androhung als ungenügend und somit als erledigt betrachtet. Setzt die Behörde dennoch das früher angedrohte Zwangsmittel fest, handelt sie rechtswidrig.

Eine erneute Androhung ist, ohne daß die Rechtswirksamkeit der früheren Androhung beeinträchtigt wird, dann zulässig, wenn die Behörde aufgrund eigener Beurteilung richtigerweise zu dem Ergebnis gekommen ist, daß der mit dem früheren Zwangsmittel angestrebte Erfolg nicht eingetreten ist. Sie muß hierzu den Zeitpunkt abwarten, in dem ihr die Beurteilung dieser Frage möglich ist. Allerdings bedeutet das nicht, daß die Behörde mit der neuen Androhung warten muß, bis das frühere Zwangsmittel festgesetzt oder gar vollstreckt worden ist<sup>1</sup>. Es genügt, daß die Androhung des früheren Zwangsmittels ohne Wirkung geblieben ist und die Voraussetzungen für seine Festsetzung und Vollstreckung damit gegeben sind<sup>2</sup>. Es müssen Anhaltspunkte vorliegen, die die Behörden nachprüfbar zu einer entsprechenden Annahme berechtigen, etwa wenn der Pflichtige sich dahingehend geäußert hätte, daß er der Aufforderung nicht nachkommen werde, weil ihm die Höhe des angedrohten Zwangsgeldes nicht beeindrucke. Anhaltspunkt ist selbstverständlich auch der Ablauf der gemäß § 332 Abs. 1 S. 3 zur Erfüllung der Verpflichtung gesetzten Frist, sofern der Vollzug dem Pflichtigen innerhalb dieser Frist billigerweise zugemutet werden konnte<sup>3</sup>. Jedoch muß der Fristablauf nicht in jedem Fall abgewartet werden.

Der Ansicht, daß die geschilderte Rechtslage nur für das Zwangsgeld richtig sei, weil Festsetzung und Beitreibung hier keine selbständige Bedeutung hätten und das Zwangsgeld als Beugemittel einen geringeren Wert habe, kann nicht beigetreten werden<sup>4</sup>. Das einzelne Zwangsgeld muß allerdings ausreichend bemessen sein. Die Differenzierung kann auch dazu verleiten, beim Zwangsgeld die frühere Androhung immer schon dann als erfolglos anzusehen, wenn die geforderte Handlung zum Zeitpunkt der erneuten Androhung noch nicht vorgenommen worden ist.

2. Die Behörde kann aber auch in die Lage kommen, daß sie nicht beurteilen kann, ob ein früher angedrohtes Zwangsmittel erfolglos gewesen ist. Sie muß dann mit der neuen Androhung solange warten, bis das zunächst eingeleitete Verwaltungszwangsverfahren abgeschlossen und die Erfolglosigkeit der früheren Androhung damit offenkundig ist. Der Abschluß des Verfahrens tritt mit unanfechtbarer Festsetzung des Zwangsmittels ein, d. h. der im früheren Verfahren angedrohte Rechtsnachteil muß vollstreckbar geworden sein. Unerheblich ist, ob z. B. das festgesetzte Zwangsgeld auf dem Wege der Zwangsvollstreckung beigetrieben worden ist oder die Erfolglosigkeit eines Beitreibungsversuchs feststeht. Mit der Unanfechtbarkeit der Festsetzung des Zwangsmittels geht das Verwaltungszwangsverfahren in ein Vollstreckungsverfahren, im Falle des Zwangsgeldes in ein Beitreibungsverfahren über. Der Weg zu einem neuen Zwangsverfahren und einer erneuten Zwangsmittelandrohung ist damit frei<sup>5</sup>.

### Zur Auslegung des § 332 Abs. 3 S. 1 AO: Erfolglosigkeit des zunächst angedrohten Zwangsmittels

Die Vorschrift des § 332 der neuen Abgabenordnung über die Androhung von Zwangsmitteln in der Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen ist erkennbar dem § 13 des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes nachgebildet. Das bedeutet nicht nur Klärung eines ungewissen Rechtszustandes, sondern zugleich Übertragung anderer, offener Rechtsfragen. So

1) A. A. offenbar Kühn/Kutter/Hofmann, AO 1977, Anm. 4 zu § 332.

2) OVG Berlin, NJW 1968, 1108.

3) Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 332 Tz. 9.

4) So aber Engelhardt, VwVG, Rdnr. 12 zu § 13.

5) Vgl. Trawlson, Die Rechtsbehelfe im Verwaltungsvollstreckungsverfahren, 1971, S. 108.

3. Die Erfolglosigkeit des zunächst angedrohten Zwangsmittels ist auch dann offenkundig, wenn z. B. ein Zwangsgeld freiwillig gezahlt worden ist, die Grundverfügung aber dennoch unbeachtet geblieben ist. Durch die Zahlung ist das dieses Zwangsmittel betreffende Verfahren abgeschlossen. Die Nichtbefolgung der behördlichen Anordnung zeigt zudem, daß das angedrohte Zwangsmittel auch tatsächlich erfolglos gewesen ist.

Steht schon vor Festsetzung eines Zwangsmittels fest, daß die vorhergehende Androhung ohne Erfolg war, kann die Behörde im Festsetzungsbescheid zulässigerweise eine sofort wirksame erneute Androhung aussprechen, wobei wiederum eine Frist zur Erfüllung der Verpflichtung zu bestimmen ist. Eine solche Handlungsweise empfiehlt sich, um unnötigen Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Auch in den anderen Fällen kann die Behörde Festsetzung und erneute Androhung in einem Bescheid verbinden, jedoch steht die Rechtswirksamkeit der erneuten Androhung unter der aufschiebenden Bedingung der Erfolglosigkeit des zunächst angedrohten Zwangsmittels. Die erneute Androhung wird also spätestens mit Bestandskraft des Festsetzungsbescheides zulässig. Der Gesetzeswortlaut ist keinesfalls so eindeutig, daß er diese bisherige Praxis der Finanzverwaltung verbieten würde<sup>6</sup>.

4. Die Möglichkeit der wiederholten und erneuten Androhung eines Zwangsmittels, auch vor Eintritt der Erfolglosigkeit des zunächst angedrohten Zwangsmittels, ist unbedenklich, solange die Mittel nach ihrer Schwere nicht außer Verhältnis zu einem angestrebten Zweck stehen. Es liegt sogar im Wesen eines Beugemittels, den Zwang solange zu steigern, bis die Verpflichtung erfüllt ist. Dies liegt letztlich auch im Interesse des pflichtigen Bürgers, der keinen erkennbaren Vorteil dadurch haben kann, daß ein angedrohtes Zwangsmittel zunächst festgesetzt und angewendet wird. Eine erneute Androhung greift vielmehr weniger in seine Rechtssphäre ein, da er mögliche Nachteile zu diesem Zeitpunkt immer noch dadurch vermeiden kann, daß er die Grundverfügung befolgt. Diese Möglichkeit besteht allerdings sogar noch im Vollstreckungs- oder Beitreibungsverfahren, weil gemäß § 335 der Vollzug bei Zweckerreichung in jedem Fall einzustellen ist.

Rechtsanwalt Ralph Glücksmann, Hamburg

6) So aber Kühn/Kutter/Hofmann, a. a. O.

## Die Tücken der Nichtzulassungsbeschwerde – Vertretungszwang und Begründungsfrist

Ein kürzlich veröffentlichter Beschluß<sup>1</sup> des Bundesfinanzhofs zum BFH-Entlastungsgesetz gibt Anlaß, sich mit der Vorschrift des § 115 Abs. 3 FGO i. V. mit Art. 1 Nr. 1 BFH-EntlastG intensiver auseinanderzusetzen, wobei man bemerkt, daß die Vorschrift zwei unangenehme Überraschungen bereithält. Zum einen ergibt sich das Problem des Vertretungszwangs, zum anderen beinhaltet § 115 Abs. 3 FGO eine Ausschlussfrist, die nur allzu leicht übersehen wird.

Bevor auf die angeschnittenen Probleme näher eingegangen wird, darf kurz in allgemeiner Form das Rechtsmittel der Nichtzulassungsbeschwerde angesprochen werden.

Verweigert ein finanzgerichtliches Urteil die Zulassung der Revision, so können die Prozeßbeteiligten die Nichtzulassung der Revision selbständig mit der Beschwerde angreifen (vgl. § 115 Abs. 3 FGO). Die Beschwerde ist bei dem Gericht einzulegen, dessen Entscheidung angefochten werden soll. In der Beschwerdeschrift muß die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesfinanzhofs, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden (vgl. § 115 Abs. 3 FGO).

Wird der Beschwerde nicht abgeholfen, so entscheidet der Bundesfinanzhof durch Beschluß (§ 115 Abs. 4 FGO).

Nachfolgend ein näherer Blick auf die angerissenen Probleme:

1) BFH v. 23. 11. 1978, V B 21/77, BStBl. 1979 II, 99 = DSrR 1979, 120.

### 1. Vertretungszwang

Im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 115 Abs. 3 und 4 FGO ist Art. 1 Nr. 1 BFH-EntlastG zu lesen, der wie folgt lautet: *Vor dem Bundesfinanzhof muß sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Dies gilt auch für die Einlegung der Revision sowie der Beschwerde.*

Im oben zitierten Beschluß hatte eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, vertreten durch zwei Rechtsanwälte, eine Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision eingelegt. Die Beschwerde wurde vom BFH als unzulässig verworfen, da Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht zur Vertretung vor dem BFH berechtigt sind. Dies hatte der BFH hinsichtlich einer Steuerberatungsgesellschaft bereits früher entschieden<sup>2</sup> und ausgeführt, daß die Revision wirksam nur von einer persönlich bevollmächtigten natürlichen Person eingelegt werden kann, welche die in Art. 1 Nr. 2 genannten Qualifikationsmerkmale aufweist. Gegen das vorbezeichnete Urteil wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt. Mit Beschluß gemäß § 93a BVerfGG vom 7. 8. 1978<sup>3</sup> hat das Bundesverfassungsgericht entschieden: Es verstößt nicht gegen Art. 12 GG, daß Steuerberatungsgesellschaften nach Art. 1 Nr. 1 BFH-EntlastG nicht zur Vertretung von Mandanten vor dem BFH zugelassen sind.

Die Begründung des Beschlusses geht davon aus, daß Art. 1 Nr. 1 BFH-EntlastG durch sachgerechte und vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls legitimiert ist. Die Vorschrift soll im Interesse eines beschleunigten und vereinfachten Verfahrensablaufs sowie im Interesse der Mandanten sicherstellen, daß vor dem BFH nur qualifizierte natürliche Personen auftreten.

Diese im typischen Urteilsjargon höchst allgemein formulierte Begründung vermag nicht gerade zu überzeugen. Dem nachdenklich gewordenen Leser drängt sich vielmehr der eigenartige Schluß auf, daß Steuerberatungsgesellschaften offensichtlich als „nicht qualifizierte“ Prozeßvertreter anzusehen sind.

Um bei dem Thema zu bleiben, lese man den Beschluß des BFH vom 23. 11. 1978<sup>4</sup>, der mit einer weiteren verfahrensrechtlichen Delikatesse aufwartet. Die Ziffer 3 des Beschlusses stellt fest: Die von einem nicht postulationsfähigen Verband eingelegte Revision kann nicht in eine solche der Organe und/oder Bevollmächtigten des Verbandes umgedeutet werden.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte ein Sparkassen- und Giroverband auf seinem Briefbogen Revision eingelegt. Die Revision war auch von einem Wirtschaftsprüfer unterzeichnet. Diese Revision kann nicht in eine persönliche Revision des Wirtschaftsprüfers umgedeutet werden, weil nur der Inhalt einer Erklärung der Umdeutung fähig ist, nicht auch die Person des Erklärenden, wird in der Begründung ausgeführt.

Da Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aufgrund der einschlägigen Entscheidungen ebenfalls als nicht postulationsfähige juristische Personen abgestempelt werden, hat die Entscheidung auch für sie Gültigkeit.

Offensichtlich ist die verfahrensrechtliche Situation noch nicht so bekannt, wie der jüngst veröffentlichte Beschluß bezüglich der Nichtzulassungsbeschwerde beweist. Im übrigen ist der einschlägige Gesetzestext vielleicht etwas mißverständlich. Die Vorschrift des Art. 1 Nr. 1 BFH-EntlastG stellt fest, daß sich vor dem BFH jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen muß. Satz 2 des Art. 1 Nr. 1 BFH-EntlastG stellt zur Erläuterung noch fest: Dies gilt auch für die Einlegung der Revision sowie der Beschwerde. Dieser Satz kann in Zusammenhang mit § 115 Abs. 3 FGO zu folgendem Mißverständnis führen: Da nur die Einlegung der Beschwerde an den BFH Vertretungszwang erfordert, kann man folgern, daß die Einlegung der Beschwerde an das Finanzgericht, wie § 115 Abs. 3 FGO vorsieht, wegen Nichtzulassung der Revision eine qualifizierte Vertretung nicht erforderlich macht. Dem auf verfahrensrechtlichem Gebiet bewanderten Berater wird dieser Irrtum jedoch nicht unterlaufen, da er weiß, daß Beschwerden zum BFH grundsätzlich beim iudex a quo, d. h. beim Finanzgericht einzulegen sind.

2) BFH v. 12. 11. 1976, III R 14-15/76, BStBl. 1977 II, 121 = DSrR 1977, 100 Nr. 25.

3) 2 BvR 26/77, HFR 1978, 420.

4) BFH v. 23. 11. 1978, I R 56/76, BStBl. 1979 II, 173.