

wird. Zu dieser Instanz gehört schließlich die Beauftragung des vorgeschlagenen Anwalts im Namen des Mandanten.

608 Die Zuordnung der aufgeführten Handlungen zum Rechtszug a quo findet ihre Rechtfertigung darin, dass aus der Sicht des Mandanten regelmäßig erst mit der Übernahme des Mandats durch den Anwalt der nächsthöheren Instanz der vorausgegangene Rechtszug beendet ist.

609 Deshalb erscheint es gerechtfertigt und geboten, nicht nur die Übermittlung der Handakten, sondern auch andere Tätigkeiten des Prozessbevollmächtigten, die in die Zwischenphase zwischen den Erlass der Entscheidung und die Mandatsübernahme durch den Rechtsmittelanwalt fallen, als mit den Gebühren für den vorangegangenen Rechtszug abgegolten anzusehen.<sup>984</sup> Der Anwalt muss folglich die Erfolgsaussichten der Rechtsverfolgung sorgfältig prüfen und den Mandanten über das Ausmaß der Prozessrisikos der weiteren Durchführung des Rechtsstreits informieren. Ist sicher oder in hohem Maß wahrscheinlich, dass der Mandant kein erfolgreiches Rechtsmittel einlegen kann, muss der Rechtsanwalt hierauf nachdrücklich hinweisen. Solche Beratungs- und Hinweispflicht besteht von Beginn des Mandats an über dessen gesamte Dauer. Der Rechtsanwalt muss folglich den rechtsunkundigen Mandanten daher auch noch in einem späteren Stadium über die zweckmäßigsten prozessualen Möglichkeiten aufklären, um diesem weitere Kostennachteile infolge eines absehbaren Prozessverlustes zu ersparen.<sup>985</sup>

610 Vor diesem Hintergrund ist es Aufgabe des Prozessbevollmächtigten, dem Mandanten oder dessen Steuerberater nicht nur das ihm zugestellte Urteil zuzusenden und dabei Aussagen zu Fristabläufen und dazu zu tätigen, ob er selbst oder ein anderer Rechtsanwalt bzw. Steuerberater für Rechtsbehelfe/Rechtsmittel zur Verfügung stehen, sondern er muss sich auch mit nachfolgendem befassen und den Mandanten darüber informieren. Aus Nachweisgründen sollte alles schriftlich erfolgen:

611 Nach Zustellung des Urteils sollte dieses zunächst einmal darauf hin untersucht werden, ob eine Urteilsberichtigung gemäß § 107 FGO (Schreibfehler, Rechenfehler, offenbare Unrichtigkeiten) erforderlich ist. Insoweit besteht keine zu beachtende Frist.

612 Hat das FG von der Darstellung von Entscheidungsgründen abgesehen und statt dessen auf die Gründe der Einspruchsentscheidung verwiesen (§ 105 Abs. 5 FGO), ist zu prüfen, ob einerseits die Einspruchsbegründung ausreichend begründet war und ob andererseits dabei nicht seitens des FG Klägervortrag übergegangen wurde. Letzteres ist dann der Fall, wenn im finanzgerichtlichen Verfahren klägerseits Gründe vorgetragen wurden, mit denen sich das FA in der Ein-

984 BGH 21.3.1991 – IX ZR 186/90, NJW 1991, 2084.

985 OLG Koblenz 12.11.1999 – 10 U 63/99, RuS 2000, 527.

spruchsbegründung nicht befasst hatte. In einem solchen Fall wäre das Urteil nicht mit Entscheidungsgründen versehen (§ 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO), so dass dies als Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügt werden könnte.<sup>986</sup>

## 2 Tatbestandsberichtigung/Urteilsergänzung

### a) Tatbestandsberichtigung

Binnen 2 Wochen nach Zustellung des Urteils ist Tatbestandsberichtigung auf beim FG zu stellenden Antrag möglich, wenn entweder der Tatbestand oder die Entscheidungsgründe Unrichtigkeiten bzw. Unklarheiten bezüglich Tatsachen enthält.<sup>987</sup>

Statt dessen kann *nicht* gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ein Revisions-<sup>988</sup> bzw. Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren<sup>989</sup> eingeleitet werden. Auch findet im Tatbestand eines Revisionsurteils keine Tatbestandsberichtigung statt.<sup>990</sup> Folglich ist der Tatbestand des Urteils darauf hin zu prüfen, ob der streiterhebliche Sachverhalt im Tatbestand bzw. in den Entscheidungsgründen zutreffend wiedergegeben worden ist.

615 Leider ist in der Praxis immer wieder festzustellen, dass der Streitstoff im Tatbestand des Urteils nicht so wiedergegeben wird, wie vorgetragen, sondern so, wie es das Gericht für erforderlich hält, um ein bestimmtes Ergebnis – meist Klageabweisung – schlüssig erweisen zu lassen. Der Sachverhalt wird im Urteil »hineingebogen«, um die rechtlichen Schlussfolgerungen zwangsläufig erscheinen zu lassen. Geht man dagegen per Tatbestandsberichtigungsantrag vor, so wird dieser abgewiesen; ein solcher Beschluss ist dann unanfechtbar (§ 108 Abs. 2 Satz 2 FGO).<sup>991</sup> Auf diese Weise werden zugleich Erfolgsaussichten von Nichtzulassungsbeschwerden weiter minimiert. Denn vorhandene Unrichtigkeiten

986 BFH 20.11.2003 – III B 88/02, BFH/NV 2004, 517; S. u. Rdn. 817 f.

987 BFH 21.1.2005 – VIII B 93/03, BFH/NV 2005, 894.

988 BFH 15.12.2000 – IX B 91/00, BFH/NV 2001, 795; BFH 15.12.2000 – IX B 92/00, n. V.

989 BFH 17.3.2000 – VII B 1/00, BFH/NV 2000, 1125; BFH 13.12.2000 – IX B 84/00, n. V.; BFH 20.2.2001 – IX B 156/00, n. V.; BFH 16.1.2003 – VIII B 60/02, n. V.; BFH 3.4.2003 – IX B 173/02, n. V.; BFH 24.7.2003 – IX B 24/03, BFH/NV 2004, 55, 56; BFH 29.7.2003 – V B 211/01, BFH/NV 2004, 57, 58.

990 BFH 23.10.2000 – V R 105/98, BFH/NV 2001, 467; BFH 27.10.2000 – V R 63/99, n. V.

991 BFH 5.9.2001 – XI B 42/01, BFH/NV 2002, 207; Danach ist gegen einen den Tatbestandsberichtigungsantrag abweisenden Beschluss abweichend von § 108 Abs. 2 Satz 2 FGO eine Beschwerde statthaft, wenn der Antrag als unzulässig verworfen wurde oder der Beschluss unter schwerwiegender Verletzung von Verfahrensvorschriften zustandegekommen ist. Aber das Rechtsschutzbedürfnis entfällt, wenn das Urteil des FG durch Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde rechtskräftig geworden ist.

können dann im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren nicht mehr geltend gemacht werden.<sup>992</sup> Und eine Revision (§ 115 Abs.2 Nr.3 FGO) kann auf diese rechtswidrige Praxis nicht gestützt werden.<sup>993</sup>

- 616 Eine andere in der Praxis festzustellende Unsitte ist es, Sachverhaltsbestandteile nicht im Tatbestand unterzubringen, sondern wertend abgeändert in den Entscheidungsgründen. Dies, um für den Fall eines Tatbestandsberichtigungsantrages denselben mit der Begründung zurückzuweisen, es handele sich um ein Sachverhaltsberichtigungsbegehren in den Entscheidungsgründen statt im Tatbestand. Auch hier soll wiederum das negative Urteil dadurch abgesichert werden, dass eine Anfechtung des Beschlusses der Zurückweisung des Tatbestandsberichtigungsbegehrens nicht möglich ist (§ 108 Abs.2 Satz 2 FGO). Und auch hier kann darauf eine Nichtzulassungsbeschwerde nicht gestützt werden.
- 617 Auf all dies ist der Mandant von seinem Prozessbevollmächtigten hinzuweisen.
- 618 Ergeht für den Kläger ein negatives Urteil, das bei korrekt zugrunde gelegtem Sachverhalt bzw. nicht zurückgewiesenem Tatbestandsberichtigungsantrag so nicht ergangen wäre, so hat der Steueranwalt ferner folgendes zu prüfen und den Mandanten darüber – sowie über die statistisch geringen Erfolgsaussichten – zu informieren, damit der Mandant selbst eine Entscheidung treffen kann:
- 619 – Handelt es sich bei dem zurückgewiesenem Tatbestandsberichtigungsantrag bei dem Zurückweisungsbeschluss um einen solchen, der seinerseits unter schwerwiegenden Verfahrensfehlern zustande gekommen ist? Falls ja, so lässt der BFH ausnahmsweise und entgegen § 108 Abs.2 Satz 2 FGO die Beschwerde gem. §§ 128 ff. FGO dagegen zu.<sup>994</sup>
- 620 Wenn allerdings in dem abweisenden Tatbestandsberichtigungsbeschluss das Grundrecht des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör (Art.103 Abs.1 GG) verletzt wurde,<sup>995</sup> ohne dass eine Beschwerde zugelassen wurde, ist die Anhörungsgrüge gemäß § 133 a FGO statthaft. Ist dagegen ein Verstoß gegen das Willkürverbot (Art.3 Abs.1 GG) gegeben oder ein Tatbestandsberichtigungsantrag zu Unrecht als unzulässig abgewiesen worden,<sup>996</sup> so sind die Möglichkeiten einer Beschwerde auszuloten, um für den Fall einer ins Auge gefassten Verfassungsbeschwerde dem Postulat der Erschöpfung des Rechtsweges (§ 90 Abs.2 Satz 1 BVerfGG) zu entsprechen.
- 621 – Weist der Tatbestand des finanzgerichtlichen Urteils oben genannte Mängel auf und wurde der Tatbestandsberichtigungsantrag zurückgewiesen, obwohl

992 BFH 27.5. 2005 – IV B 100/03, BFH/NV 2005, 1809.

993 BFH 15.12. 2000 – IX B 92/00, n.V.

994 BFH 17.2. 1999 – IV B 64/98, n.V.; BFH 31.5. 2000 – IX R 79/98, n.V.

995 BFH 31.5. 2000 – IX R 79/98, n.V.

996 BFH 17.12. 1999 – V B 116/99, BFH/NV 2000, 852; offen gelassen bei BFH 9.9. 1999 – VII B 269/98, n.V.

mit einer Beschwerde der Verstoß gegen das Willkürverbot gerügt wurde, so ist mit der negativen Beschwerdeentscheidung der Rechtsweg erschöpft. Aus vorgenannten Gründen kann nicht nochmals unter Hinweis auf den in der Beschwerde schon gerügten Verstoß gegen das Willkürverbot damit eine Nichtzulassungsbeschwerde begründet werden. Folglich muss in einem solchen Fall der Steueranwalt prüfen, ob Verfassungsbeschwerde zum BVerfG oder dem zuständigen LVerfG/StGH wegen Verstoßes gegen Art.3 Abs.1 GG erhoben werden könnte.

Verstößt eine solche Verfahrensweise gegen das Willkürverbot des Art.3 Abs.1 GG? Dies wäre der Fall, wenn folgende Voraussetzungen gegeben wären:

»Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erschöpft sich allerdings der Gleichheitssatz nicht in dem Verbot einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung von Normadressaten. Vielmehr kommt in ihm ein Willkürverbot als fundamentales Rechtsprinzip zum Ausdruck, das nicht nur der Rechtsprechung, sondern auch der Gesetzgebung gewisse äußerste Grenzen setzt. Diese Grenze wird dann überschritten, wenn eine fehlerhafte Rechtsanwendung durch die Gerichte bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz beherrschenden Gedanken nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht (BVerfGE 42, 64 [72 ff.]; Beschluss vom 29. April 1980 – 2 BvR 1441/79 – [EuGRZ 1980, S.377] zur Anwendung von Präklusionsvorschriften).«<sup>997</sup>

Allerdings sollte der Mandant darauf hingewiesen werden, dass selbst bei Einschlägigkeit der rechtlichen Voraussetzungen die *statistische* Erfolgswahrscheinlichkeit für eine solche Verfassungsbeschwerde bei etwa 2 % aller eingeleiteten Verfassungsbeschwerden liegt.<sup>998</sup>

- Prüfwert ist ferner, ob die bewusste Veränderung eines Sachverhaltes in einem Urteil samt Zurückweisung eines dies monierenden Tatbestandsberichtigungsantrages nicht strafrechtlich den Fall der Rechtsbeugung (§ 339 StGB) ausfüllt. Dass der Fall der Verletzung von Verfahrensvorschriften den Fall der Rechtsbeugung ausfüllt, wenn dies aus sachfremden Motiven erfolgt, ist in der Rechtsprechung entschieden.<sup>999</sup>

»Rechtsbeugung kann durch einen Verstoß gegen Verfahrensvorschriften begangen werden (RGSt 57, 31, 34; BGHSt 32, 257 f.; 38, 381, 383, 42, 343 f). Nicht jede unrichtige Rechtsanwendung stellt jedoch eine Beugung des Rechts im Sinne vom § 339 StGB dar; vielmehr enthält dieses Tatbestandsmerkmal ein normatives Element. Erfasst werden sollen nur elementare Rechtsverstöße, bei denen sich der Täter bewusst und in schwerer Weise von Recht und Gesetz entfernt (ständige Rechtsprechung, BGHSt 32, 357; 34, 146, 149; 38, 381, 383; 42, 343, 345).«<sup>1000</sup>

997 BVerfG 7.10. 1980 – 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72.

998 *Libbe-Wolff* AnwBl. 2005, 509.

999 BGH 20.9. 2000 – 2 StR 276/00, NSStZ-RR 2001, 243.

1000 BGH 20.9. 2000 – 2 StR 276/00, NSStZ-RR 2001, 243.

626 Der Mandant sollte darauf hingewiesen werden, dass es höchst selten vorkommt, dass eine Staatsanwaltschaft Richter wegen Rechtsbeugung anklagt und es noch seltener vorkommt, dass Richter andere Richter wegen Rechtsbeugung verurteilen. Über die Gründe soll hier nicht näher reflektiert werden. Andererseits hat alleine eine Anzeigenerstattung für den Mandanten dauerhafte Nachteile zur Folge. Denn da Finanzrichter nahezu durchgehend aus der Finanzverwaltung kommen, ist es nicht ausgeschlossen, dass die Finanzverwaltung den Mandanten und dessen Steuerberater sein Vorgehen bei geeigneter Gelegenheit dies fühlen lässt. Solches ist in der Praxis schon bei gegen Finanzrichter gestellten Befangenheitsanträgen festzustellen, um wieviel mehr kann man sich solches bei einer Strafanzeige vorstellen.

627 Über all dies ist der Mandant und dessen Steuerberater aufzuklären.

628 Ein Urteil innerhalb besagter 2-Wochenfrist bezüglich der eventuellen Tatbestandsberichtigungsnotwendigkeit zu überprüfen, gehört zum Pflichtenumfang des Prozessbevollmächtigten. Einen Tatbestandsberichtigungsantrag zu stellen, ebenfalls. Die Erfolgsaussichten solcher Anträge ist jedoch in der Praxis nur sehr begrenzt. Denn wenn Finanzrichter sich einmal die Mühe gemacht haben, den Sachverhalt bzw. Tatbestand passend zu machen, um zu einem für den Kläger nachteilhaften gewünschten Ergebnis zu kommen, so gibt es zwar die zuvor dargestellten Möglichkeiten, damit umzugehen. Sehr erfolgversprechend sind sie nicht, worauf der Prozessbevollmächtigte den Mandanten informieren sollte. Theorie und Wirklichkeit gehen gerade bei der Frage, warum in Urteilen Sachverhalte unzutreffend dargestellt werden, erheblich auseinander. Und der betroffene Kläger ist dem dann in aller Regel wehrlos ausgeliefert.

629 Soweit der BFH<sup>1001</sup> entschieden hat, ein Tatbestandsberichtigungsantrag gegen ein BFH-Urteil sei mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig, weist Rößler<sup>1002</sup> darauf hin, dass dies jedenfalls für den Fall nicht richtig sein könne, dass gegen das BFH-Urteil z.B. Verfassungsbeschwerde eingelegt worden sei. Im Hinblick auf § 118 Abs. 2 FGO sollte aber folgendes bedacht werden: Wurde bereits gegen die Tatbestandsfeststellung des FG Tatbestandsberichtigungsantrag gestellt, dieser aber vom FG zurückgewiesen – was fast der Regelfall ist, wobei dafür meist nicht sachliche Gründe maßgebend sind –, wurde die fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung vorsorglich in der Revisionsbegründung gerügt, dann kann der BFH die erforderlichen Feststellungen nicht selbst treffen.<sup>1003</sup> Der BFH müsste dann wegen fehlerhafter Sachverhaltsfeststellung aufheben und an das FG zurückverweisen. Wenn der BFH aber so nicht verfährt und statt dessen einfach die fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung zur Grundlage seiner Entscheidung macht, dann

1001 BFH 8.5. 2003 – IV R 63/99, NJW 2003, 3440.

1002 Rößler NJW 2004, 266, 267.

1003 Gräber/Ruban, FGO, 5. Aufl. 2002, § 118 Rdn. 57.

liegt einerseits in der Entscheidung des FG, wo die fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung ihren Ausgang nahm, ein Verstoß gegen Art. 103 Abs. 1 GG und in der Entscheidung des BFH ebenfalls, wenn sie diesem Grundrechtsverstoß nicht abhalf. Dies kann alsdann Ausgangspunkt für ein Anhörungsrügeverfahren (§ 133a FGO) – nicht eines Verfassungsbeschwerdeverfahrens wegen Verstoßes gegen Art. 103 Abs. 1 GG – gegen die Entscheidung des BFH sein.

#### b) Urteilsergänzung

Wurde ausweislich des Tatbestandes ein Antrag gestellt oder die Kostenfolge ganz oder zum Teil übergangen, so ist auf Antrag das Urteil durch nachträgliche Entscheidung (Urteil<sup>1004</sup>) zu ergänzen (§ 109 Abs. 1 FGO). Dies geschieht auf Antrag, der binnen 2 Wochen nach Zustellung der Entscheidung gestellt werden muss und worüber eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat (§ 109 Abs. 2 FGO). Wird dies versäumt, kann nicht statt dessen ein Rechtsmittel eingelegt werden,<sup>1005</sup> vielmehr entfällt dadurch die diesbezügliche Rechtshängigkeit. Einspruch eingelegt oder Klage kann nur erhoben werden, wenn die diesbezüglichen verfahrensmäßigen Voraussetzungen gegeben sind.<sup>1006</sup>

Der Unterschied zwischen einem übergangenen Antrag (§ 109 Abs. 1 FGO) und einem übergangenen Angriffs- bzw. Verteidigungsmittel als Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegt in folgendem:

»Ein Verfahrensmangel i.S. des § 116 Abs. 1 Nr. 5 FGO [jetzt § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO] liegt vor, wenn das Gericht seine Entscheidung überhaupt nicht oder jedenfalls zu einem wesentlichen Teil nicht begründet, indem ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergangen wird (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Dezember 1995 VIII R 26/95, BFH/NV 1996, 427, m. w. N.). Die Begründung soll die Beteiligten in die Lage versetzen, die für die Entscheidung des Gerichts wesentlichen rechtlichen Erwägungen zur Kenntnis zu nehmen, um ihre prozessualen Rechte wahrnehmen zu können.

Hat das Gericht indessen einen Sachantrag überhaupt nicht beschieden, fehlt es nicht an einer Begründung, sondern an der Entscheidung selbst. Deshalb ist das Übergehen eines Sachantrages nicht mit der Verfahrensrüge nach § 116 Abs. 1 Nr. 5 FGO [jetzt § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO], sondern nur mit dem Antrag nach § 109 FGO auf Ergänzung des Urteils zu korrigieren (BFH-Beschluss vom 18. April 1991 VIII R 82–83/89, BFH/NV 1992, 670).

Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen einem übergangenen selbständigen Angriffs- und Verteidigungsmittel und einem übergangenen Antrag schwierig sein. So ist für einen dem Grunde nach sowie im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz streitigen, im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigenden Veräußerungsgewinn angenommen worden, dass ein Urteil insoweit ohne Gründe ergangen ist, als es Ausführ-

1004 BFH 17.5. 1994 – X R 169/93, BFH/NV 1995, 251.

1005 BFH 18.6. 1996 – IV R 66/95, BFH/NV 1996, 840; BFH 24.8. 1999 – VIII B 52/98, n. V.

1006 BFH 10.11. 1998 – I B 84, 85/98, BFH/NV 1999, 644.

630

631

632