

Bundesfinanzhof
Urt. v. 25.10.1973, Az.: IV R 80/72

Besorgnis der Befangenheit; Senat; Richter; Ausschließungsgrund; Mitwirkung; Vorbescheid; Unanfechtbarkeit; Endgültiger Steuerbescheid; Verjährung; Beginn

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 25.10.1973

Referenz: JurionRS 1973, 10606

Aktenzeichen: IV R 80/72

ECLI: [keine Angabe]

Rechtsgrundlagen:

§ 51 Abs. 1 FGO

§ 51 Abs. 2 FGO

§ 41 ZPO

§ 42 ZPO

§ 100 Abs. 1 AO (a.F.)

§ 145 AO

§ 225 AO

Fundstellen:

BFHE 110, 479 - 483

BStBl II 1974, 142

DB 1974, 904 (Volltext mit amtl. LS)

BFH, 25.10.1973 - IV R 80/72

Amtlicher Leitsatz:

1. Die Richter eines Senats können mit Erfolg nicht deshalb wegen eines Ausschließungsgrundes oder wegen Besorgnis der Befangenheit abgelehnt werden, weil sie bei Erlaß des dem Urteil vorausgegangen Vorbescheides mitgewirkt haben.

2. Nach Unanfechtbarkeit des gemäß § 100 Abs. 1 AO für vorläufig erklärten Steuerbescheides kann gegen den berechtigten endgültigen Steuerbescheid nicht mit Erfolg eingewendet werden, der Steueranspruch sei verjährt, weil der vorläufige Bescheid mangels einer Ungewißheit zu Unrecht für vorläufig erklärt und deshalb der Verjährungsbeginn nicht gemäß § 225 AO a. F. (§ 145 Abs. 2 Nr. 4 AO n. F.) hinausgeschoben worden sei.

Tatbestand:

- 1 Streitig ist die Verjährung der Gewerbesteuer 1955 bis 1960 im Zeitpunkt des Erlasses der endgültigen einheitlichen Gewerbesteuermeßbescheide für 1955 bis 1960.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt den Großhandel mit Schrott. Nach einer Betriebsprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) im Mai 1963 berichtigte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1955 bis 1960, die Umsatzsteuernachforderungen zur Folge

hatten. Ferner ergingen am 7. Mai 1963 berichtigte einheitliche Gewerbesteuermeßbescheide für die Erhebungszeiträume 1955 bis 1960. Wegen der aufgrund der Umsatzsteuernachforderungen in den Prüferbilanzen vom FA gebildeten Umsatzsteuerrückstellungen war der in diesen Bescheiden ausgewiesene Gewinn aus Gewerbebetrieb in allen Erhebungszeiträumen negativ. Die einheitlichen Gewerbesteuermeßbescheide trugen den Vermerk, sie seien hinsichtlich der Rückstellungen für die Umsatzsteuer vorläufig nach § 100 Abs. 1 AO . Die von der Klägerin gegen die berichtigten Umsatzsteuerbescheide erhobenen Einwendungen im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens hatten im wesentlichen Erfolg. Die Nachforderungen wurden vom FA zu Beginn des Jahres 1969 herabgesetzt. Daraufhin erließ das FA am 11. April 1969 gemäß § 225 AO endgültige einheitliche Gewerbesteuermeßbescheide für 1955 bis 1960, in denen die Gewinne aus Gewerbebetrieb im Verhältnis zu den Gewinnen in den Bescheiden vom 7. Mai 1963 wegen der herabgesetzten Umsatzsteuerrückstellungen erheblich höher und positiv angesetzt wurden. Gegen diese endgültigen einheitlichen Gewerbesteuermeßbescheide erhob die Klägerin Einspruch mit der Begründung, zum Zeitpunkt des Erlasses der endgültigen Bescheide sei die Gewerbesteuer der streitigen Erhebungszeiträume bereits verjährt gewesen, so daß die angefochtenen Bescheide nicht mehr hätten ergehen dürfen.

- 3 Einspruch und Klage hatten bezüglich dieses Streitpunktes keinen Erfolg.
- 4 Mit der Revision beantragt die Klägerin, unter Aufhebung der Vorentscheidung die einheitlichen Gewerbesteuermeßbescheide vom 11. April 1969 für die Jahre 1955 bis 1960 ersatzlos aufzuheben. Sie meint, bei Erlass der vorläufigen einheitlichen Gewerbesteuermeßbescheide 1955 bis 1960 vom 7. Mai 1963 habe keine Ungewißheit über die Voraussetzungen der Entstehung der Gewerbesteuerschuld bestanden. Die Bescheide hätten daher nicht für vorläufig erklärt werden dürfen. Infolgedessen sei der Erlass der angefochtenen, zum Nachteil des Steuerpflichtigen gemäß § 225 AO berichtigten endgültigen Gewerbesteuermeßbescheide 1955 bis 1960 vom 11. April 1969 wegen Verjährung der Steueransprüche unzulässig gewesen.
- 5 Der Senat entschied zunächst nach §§ 121 , 90 Abs. 3 FGO durch Vorbescheid. Darauf beantragte die Klägerin mündliche Verhandlung und stellte ein Ablehnungsgesuch hinsichtlich der Richter, die an der Entscheidung durch Vorbescheid mitgewirkt haben. Sie stützt das Gesuch auf die Ausschließungsgründe des § 51 Abs. 2 FGO und des § 41 Nr. 6 ZPO , die hier analog anzuwenden seien, und -- unter Bezugnahme auf § 42 ZPO -- auf die Besorgnis der Befangenheit, die sie damit begründet, daß sich die betreffenden Richter durch den Erlass des Vorbescheides in derselben Sache schon festgelegt hätten.

Entscheidungsgründe

- 6 Die Gründe, derentwegen ein Richter von der Ausübung des ihm übertragenen Richteramtes ausgeschlossen ist, sind in § 41 ZPO in Verbindung mit § 51 Abs. 1 FGO und in § 51 Abs. 2 FGO abschließend aufgezählt. Analoge Ausschließungsgründe neben den dort angeführten Tatbeständen gibt es nicht. Insbesondere stellt die Mitwirkung derselben Richter beim Erlass des Vorbescheides nach § 90 Abs. 3 FGO und beim anschließenden Urteil aufgrund mündlicher Verhandlung keinen solchen Ausschließungsgrund dar. Vielmehr ergibt sich diese zweifache Mitwirkung derselben Richter aus der vom Gesetzgeber geschaffenen Institution des Vorbescheidsverfahrens zwangsläufig, da Vorbescheid und Urteil dasselbe Gericht (im Sinne von Spruchkörper), nämlich der für die Streitsache nach der Gerichtsverfassung zuständige Senat zu erlassen hat, der -- wenn keine Überbesetzung vorliegt -- während des Geschäftsjahres grundsätzlich in derselben Besetzung entscheiden muß. Die zweimalige Entscheidung über die Sache im Falle des Vorbescheides durch dieselben Richter der Instanz ist also vom Gesetz selbst gewollt. Es entspricht gerade dem Wesen dieser Institution, daß derselbe Spruchkörper zuerst im schriftlichen Verfahren und nach dessen Annullierung auf Antrag nochmals aufgrund mündlicher Verhandlung über die Streitsache entscheidet.
- 7 Der Umstand, daß also Richter nach dem Gesetz gezwungen sind, in derselben Sache zweimal an einer Entscheidung mitzuwirken, wenn das Gericht den Weg des Vorbescheides wählt, kann auch keine Ablehnung wegen Besorgnis der Befangenheit begründen. Denn diese Ablehnung setzt einen

Grund voraus, der Mißtrauen gegen die Unparteilichkeit eines Richters rechtfertigen kann; dafür kommen nur individuelle in der Person eines einzelnen Richters liegende Gründe in Betracht, nicht hingegen Gründe, die sich -- wie oben dargelegt -- aus dem Verfahrensrecht der FGO zwangsläufig ergeben und deshalb ganz allgemein auf alle Richter der FG und des BFH zutreffen, die dem Gesetz entsprechend an einem Vorbescheid mitwirken, der nicht rechtskräftig wird. Ein solcher allgemeiner, aus dem Verfahrensrecht sich ergebender Grund könnte ausnahmsweise nur dann die Besorgnis der Befangenheit rechtfertigen, wenn er sich zusätzlich durch die persönliche Haltung eines Richters auf Grund bestimmter Tatsachen zu einem individuellen Ablehnungsgrund verdichtet hätte (vgl. BFH-Beschluß vom 21. Juli 1967 III B 37/67 , BFHE 90, 160, BStBl III 1968, 12). Solche besonderen Gründe sind aber im vorliegenden Fall weder erkennbar noch behauptet worden.

- 8** Da sich die Ablehnung lediglich auf allgemeine Gründe stützt, die in der Institution des Vorbescheidsverfahrens allein und nicht im Verhalten einzelner Richter ihre Ursache haben und deshalb unterschiedslos alle Richter betreffen, die beim Erlaß des Vorbescheides mitgewirkt haben, läuft das Gesuch auf eine Pauschalablehnung der Richter eines Senats hinaus, nur weil sie dem Gesetz entsprechend bei der Rechtsprechung mitgewirkt haben. Eine solche Ablehnung ist unzulässig. Sie ist es auch deshalb, weil sie in der dargelegten Allgemeinheit einen Mißbrauch des Ablehnungsrechtes darstellt, der nach dem geltenden Verfahrensrecht der FGO eine Lahmlegung der Rechtsprechung des BFH zur Folge haben könnte. Sollte die Klägerin die Institution des Vorbescheidsverfahrens an sich für verfassungswidrig halten, hätte es ihr freigestanden, verfassungsrechtliche Bedenken geltend zu machen. Das ist nicht geschehen. Jedenfalls kann dies nicht über das begrenzte Recht der Richterablehnung geschehen. Der Senat hat daher keine Bedenken, das Ablehnungsgesuch selbst als unzulässig zu verwerfen (vgl. BFH-Entscheidung vom 2. März 1967 VII R 42/66 , BFHE 88, 194, BStBl III 1967, 320).
- 9** II.
- Die Revision ist nicht begründet.
- 10** Nach Art. 5 Abs. 1 bis 3 des Gesetzes zur Änderung von einzelnen Vorschriften des AOÄndG vom 15. September 1965 (BGBl I 1965, 1356, BStBl I 1965, 643) gelten für die Frage der Verjährung von Abgabenansprüchen, die -- wie im vorliegenden Fall -- vor 1965 entstanden sind, die §§ 143 bis 149 , 225 AO in der früheren Fassung. Gemäß § 145 Abs. 1 AO a. F. beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Steueranspruch, das ist also hier der Anspruch auf Gewerbesteuer für die Jahre 1955 bis 1960, entstanden ist. Wurde wegen der Ungewißheit darüber, ob die Voraussetzungen einer Steuerschuld eingetreten sind, eine Steuer gemäß § 100 Abs. 1 AO vorläufig festgesetzt, so gilt gemäß § 225 Satz 3 AO a. F. der Steueranspruch mit der Beseitigung der Ungewißheit als entstanden im Sinne des § 145 Abs. 1 AO a. F., d. h. die Verjährung beginnt erst mit der Beseitigung der Ungewißheit.
- 11** Voraussetzung für den hinausgeschobenen Verjährungsbeginn, gegen den sich im vorliegenden Fall die Klägerin wendet, ist also hier, daß das FA bei der Gewerbesteuer 1955 bis 1960 wegen der angenommenen Ungewißheit hinsichtlich der Umsatzsteuerrückstellungen rechtzeitig vorläufige Bescheide gemäß § 100 Abs. 1 AO erlassen hat. Das ist am 7. Mai 1963 unbestritten geschehen. Diese Bescheide wurden unanfechtbar. Damit war der Verjährungsbeginn für Steueransprüche aufgrund späterer Berichtigungsveranlagungen hinausgeschoben bis zum Zeitpunkt der Beseitigung dieser angenommenen Ungewißheit hinsichtlich der Höhe der Umsatzsteuer. Die vom FA angenommene Ungewißheit ist im Jahre 1969 beseitigt worden. Im selben Jahr sind auch die angefochtenen berichtigten endgültigen einheitlichen Gewerbesteuermeßbescheide für 1955 bis 1960 ergangen. Zu Unrecht gehen die Beteiligten und das FG davon aus, daß mit dem Rechtsbehelf gegen die endgültigen Gewerbesteuermeßbescheide zur Begründung der Verjährung noch geltend gemacht werden könne, es habe an einer Ungewißheit gefehlt, bis zu deren Beseitigung der Verjährungsbeginn hätte hinausgeschoben werden können. Denn diese Ungewißheit ist schon in den vorläufigen Bescheiden festgestellt worden. Der Einwand wäre also nur beachtlich, wenn mit der Anfechtung der endgültigen Bescheide auch noch geltend gemacht werden könnte, die inzwischen unanfechtbar gewordenen vorläufigen Gewerbesteuermeßbescheide vom 7. Mai 1963 hätten nicht für vorläufig erklärt werden dürfen, weil eine Ungewißheit im Sinne des Gesetzes

damals nicht bestanden habe, was ja die Klägerin auch vorgebracht hat. Das wäre nur vertretbar, wenn der behauptete Mangel der fehlenden Ungewißheit die Nichtigkeit der Bescheide zur Folge gehabt hätte. Nach den Grundsätzen des insoweit auch für das Abgabenrecht geltenden allgemeinen Verwaltungsrechts -- wie sie in dem BFH-Urteil vom 3. Mai 1963 II 53/61 U (BFHE 77, 196, BStBl III 1963, 389) anhand von Entscheidungen und Literatur dargelegt sind -- kann aber dieser Mangel der fehlenden Ungewißheit nur die Anfechtbarkeit der Bescheide zur Folge haben; der Steuerpflichtige kann daher einen solchen einem vorläufigen Bescheid anhaftenden Mangel nur mit Rechtsbehelfen gegen den vorläufigen Bescheid und nur innerhalb der dafür vorgesehenen Fristen geltend machen. Da die Klägerin die Einlegung eines Rechtsbehelfs gegen die für sie günstigen Gewerbesteuermeßbescheide 1955 bis 1960 vom 7. Mai 1963 unterlassen hat, wurden diese Bescheide unanfechtbar und damit das behauptete Fehlen der Ungewißheit als Voraussetzung der Vorläufigkeit auch für die Frage der Verjährung der später berichtigten Steuerfestsetzungen gemäß § 225 Satz 3 AO a. F. unbeachtlich (vgl. hierzu auch BFH-Urteile vom 8. Juni 1966 III 55/65, BFHE 86, 534; vom 29. März 1966 V 260/63, StRK, Reichsabgabenordnung, § 100, Rechtsspruch 36).

- 12** Das BFH-Urteil vom 25. März 1969 II R 5/66 (BFHE 95, 422, BStBl II 1969, 445), auf das die Klägerin ihre gegenteilige Auffassung stützt, betrifft nur scheinbar denselben Sachverhalt.
- 13** Im Falle der Klägerin gingen dem endgültigen Steuerbescheid nach § 225 AO schon Steuerbescheide voraus, die wegen einer angenommenen Ungewißheit nach § 100 Abs. 1 AO für vorläufig erklärt worden waren. Die Klägerin hatte es also in der Hand, sich gegen die Vorläufigkeit dieser Bescheide wegen des behaupteten Fehlens der Ungewißheit in dem dafür vorgesehenen Einspruchs- und Berufungsverfahren zu wenden, um die Hinausschiebung des Verjährungsbeginns bis zur Beseitigung dieser Ungewißheit zu verhindern. Davon hat sie keinen Gebrauch gemacht. Sie ließ die vorläufigen Bescheide bestandskräftig werden. Ganz anders im Falle des Urteils II R 5/66. Dort ging dem endgültigen Steuerbescheid nur eine Mitteilung des FA voraus, in der es u. a. heißt: "... Ob für diesen Rechtsvorgang Gesellschaftsteuer anfällt, ist noch nicht entschieden. Für die Entscheidung wird der Ausgang des Rechtsmittelverfahrens abgewartet, das die GmbH in der gleichen Sache wegen Grunderwerbsteuer führt..." Ein mit Rechtsmittelbelehrung versehener Bescheid nach § 100 Abs. 1 AO, den die Klägerin wegen darin zu Unrecht angenommener Ungewißheit mit den dafür vorgesehenen Rechtsmitteln hätte anfechten können, lag also nicht vor. Schon aus diesem Grunde konnte das Vorliegen einer Ungewißheit als Voraussetzung für die Hinausschiebung des Verjährungsbeginns bis zu ihrer Beseitigung gar nicht früher angefochten werden, als im Rechtsmittelverfahren gegen den endgültigen Steuerbescheid nach § 225 AO. Selbst wenn man das Schreiben des FA für rechtsmittelfähig hielte, wäre es mangels einer Rechtsmittelbelehrung nicht unanfechtbar geworden.
- 14** Hinzu kommt noch folgendes: Wie der II. Senat im angeführten Urteil ausgeführt hat, bezieht sich die Ungewißheit im Sinne der §§ 100 Abs. 1, 225 AO auf konkrete Tatsachen, die für die Entstehung der Steuerschuld in dem betreffenden Einzelfall grundlegend sind. Im Falle des II. Senats waren aber keine solchen Tatsachen oder tatsächlichen Verhältnisse streitig, sondern -- wie sich aus der angeführten Mitteilung des FA ergibt, die auf § 100 Abs. 1 AO gar nicht Bezug nimmt -- allein die Rechtsfrage, ob Art. 91 Abs. 1 des Rückerstattungsgesetzes auf die Vermögensübertragungen der Klägerin anwendbar ist. Eine Ungewißheit im Sinne des § 100 Abs. 1 AO lag also in keiner möglichen Hinsicht vor. Das war auch für die Beteiligten erkennbar. Infolgedessen ermangelte es nicht nur an einem vorläufigen Steuerbescheid nach § 100 Abs. 1 AO wegen einer Ungewißheit, sondern es fehlte auch von vornherein eine Ungewißheit über die tatsächlichen Voraussetzungen des Steueranspruches, bis zu deren Beseitigung der Verjährungsbeginn hätte hinausgeschoben werden können. Hingegen wurde im vorliegenden Fall ein nach § 100 Abs. 1 AO vorläufiger Steuerbescheid immerhin deshalb erlassen, weil zwischen den Beteiligten ein Rechtsstreit über das konkrete Faktum: Betriebsaufwand Umsatzsteuer, anhängig war, von dessen Ausgang die Höhe des Gewerbeertrages abhängig war. -- Man mag dagegen einwenden, daß der Wert einer Verbindlichkeit, soweit sie bei Bilanzerstellung noch nicht genau bekannt ist, geschätzt werden müsse und deshalb keine Berechtigung für einen vorläufigen Bescheid vorliege. Aber einerseits ist es keineswegs zweifelsfrei, ob das auch gelten muß, wenn lange nach der Bilanzerstellung und der ursprünglichen Veranlagung eine Betriebsprüfung zu einer

nachträglichen Erhöhung der Umsatzsteuer führt, gegen deren Festsetzung der Steuerpflichtige einen Rechtsstreit führt; zum anderen handelt es sich bei der strittigen Umsatzsteuer -- unabhängig von der erfolgten bilanzrechtlichen Berücksichtigung durch eine Rückstellung -- um ein im Tatsächlichen liegendes konkretes Besteuerungsmerkmal für die Gewerbesteuer der Klägerin, dessen Ungewißheit erst durch die unanfechtbare Veranlagung zur Umsatzsteuer im Jahre 1969 beseitigt wurde.