

BERUF

AUFSATZ

Die Gebühren des Steuerberaters im Steuerstreit

*Von Gerald Schwamberger, Göttingen**

Von der Änderung des RVG sind auch die Abrechnungen der Steuerberater vor den Finanzgerichten betroffen, wenn es um die Erstattung der Kosten des Klageverfahrens bei teilweisem oder ganzem Obsiegen geht. Die Gebührenabrechnungen sowohl im

Verwaltungs- als auch im finanzgerichtlichen Verfahren enthalten verschiedene Klippen, die z. T. durch die Rechtsprechung nicht eindeutig geklärt sind. Nachfolgend soll auf die Besonderheiten und zurzeit ungelösten Probleme bei der Abrechnung von Steuerstreitigkeiten aufmerksam gemacht werden.

1. Steuerstreit im Verwaltungsverfahren

Unter Verwaltungsverfahren sind in diesem Zusammenhang Einspruchsverfahren i. S. des § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO zu verstehen, bei denen der Steuerberater als Vertreter des Man-

* Gerald Schwamberger ist Steuerberater/Wirtschaftsprüfer bei der DI-VIS Steuerberatungsgesellschaft oHG in Göttingen.

AUFSATZ

danten Einspruch gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten einlegt. Das Einspruchsverfahren selbst löst bei der Verwaltungsbehörde keine Kosten aus, es erstattet allerdings auch keine Kosten an den Steuerpflichtigen für die Beauftragung eines Steuerberaters. Allerdings werden im finanzgerichtlichen Verfahren im Falle des Obsiegens auch die Kosten der Vertretung des Steuerpflichtigen für das Vorverfahren anteilig oder in vollem Umfang erstattet, vgl. § 139 Abs. 1 FGO.

Die Gebühren für die Vertretung des Mandanten im Verwaltungsverfahren werden nach § 40 StBGebV abgerechnet. Gegenstandswert für die Berechnung der Gebühren ist gemäß § 10 StBGebV der Wert des Interesses, in der Regel die Differenz zwischen festgesetzter Steuer und angestrebtem Steuerbetrag ohne Nebenleistungen (z. B. Einkommensteuer ohne Solidaritätszuschlag oder Kirchensteuer und ohne Zinsen).

In § 40 StBGebV wird unterschieden, inwieweit der beauftragte Steuerberater bereits im Vorfeld tätig war. Die Geschäftsgebühr beträgt gemäß

§ 40 Abs. 1 Satz 1 StBGebV	5/10-25/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E,
§ 40 Abs. 2 StBGebV	3/10-20/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E, wenn der Steuerberater im Verwaltungsverfahren, das dem Verfahren nach Abs. 1 vorausgeht, Gebühren nach § 28 StBGebV (für die Prüfung eines Steuerbescheides) erhält. Dies gilt auch, wenn diese Gebühr zwar nicht erhoben wurde, jedoch hätte erhoben werden können, und
§ 40 Abs. 3 StBGebV	1/10-7,5/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E, wenn der Steuerberater im Zusammenhang mit dem Verfahren nach Abs. 1 Gebühren nach § 24 StBGebV erhält. Hierunter sind die Fälle zu verstehen, bei denen im Rahmen des Einspruchsverfahrens Steuererklärungen abgegeben werden und entsprechende Gebühren erhoben werden konnten.

Mit der Geschäftsgebühr sind alle Tätigkeiten abgegolten, die im Rahmen des Einspruchsverfahrens vom Steuerberater erbracht werden, hierzu gehören z. B. Beratungen des Mandanten oder Vorbereitungstätigkeiten, um Nachweise oder Berechnungen im Rahmen des Einspruchsverfahrens zu ermöglichen, Besprechungen mit der Finanzbehörde usw. Hier wird eine Unterschreitung der Mittelgebühr zugelassen, wenn der Einspruch mit einfachem Schreiben erledigt werden kann (§ 40 Abs. 1 Satz 3 StBGebV). Mehr als die Mittelgebühr von 13/10 einer vollen Gebühr kann nur gefordert werden, wenn die Tätigkeit umfangreich oder schwierig war (§ 40 Abs. 1 Satz 2 StBGebV). Eine Gebühr über der Mittelgebühr ist also nur dann einforderbar, wenn ein Nachweis darüber geführt werden kann, dass die Bearbeitung des Einspruchs umfangreich oder mit besonderen Schwierigkeiten verbunden war. Was unter „umfangreich“ und unter „schwierig“ zu verstehen ist, ist eine Frage der Auslegung. Der Steuerberater hat Aufzeichnungen und Nachweise zu führen, die entweder den Umfang oder die Schwierigkeit der Tätigkeit belegen oder als Begründung dienen können. So wird der Umfang der Tätigkeit sicherlich durch Zeitaufzeichnungen nachzuweisen sein, während die Schwierigkeit einer Tätigkeit nur durch Dokumentation der den Sachverhalt betreffenden Beurteilungen aus der Rechtsprechung oder – soweit die Schwierigkeit im Sachverhalt selbst liegt – durch Dokumentation und umfassende Darstellung des Sachverhalts dargelegt werden kann.

Dasselbe gilt selbstverständlich auch für die Gebühren nach § 40 Abs. 2 und Abs. 3 StBGebV. In den meisten Fällen wird die Tätigkeit des Steuerberaters unter § 40 Abs. 2 StBGebV fallen, weil in der Regel die Erstellung von Steuererklärungen dem angefochtenen Verwaltungsakt vorausgegangen ist.

Nach § 40 Abs. 7 StBGebV ist das Verwaltungsverfahren auf Aussetzung der Vollziehung oder Beseitigung der aufschiebenden oder hemmenden Wirkung zusammen mit dem Einspruchsverfahren gebührenmäßig als eine Angelegenheit zu behandeln. Dabei kommt es nicht darauf an, ob dem Steuerberater ein oder zwei getrennte Aufträge erteilt worden sind, es sei denn, dass der frühere Auftrag seit mehr als zwei Kalenderjahren erledigt ist¹. In diesen Fällen liegen nach § 12 Abs. 5 Satz 2 StBGebV zwei Angelegenheiten vor.

Erhält ein Steuerberater ausnahmsweise nur den Auftrag, Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, ohne dass er den Rechtsbehelf bearbeitet, fallen m. E. Gebühren i. S. des § 40 Abs. 1 bis 3 StBGebV an. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass als Gegenstandswert 10 v. H. des Steuerbetrags, der im Rechtsbehelfsverfahren angestrebt wird, anzusetzen ist. Die Aussetzung der Vollziehung ist eine andere Art der Stundung bis zur endgültigen Entscheidung und der Gegenstandswert wird nach der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte entsprechend angesetzt. Der BFH hat in verschiedenen Urteilen² den Gegenstandswert für AdV-Verfahren grundsätzlich mit 10 v. H. des Wertes, der in der Hauptsache streitig ist, als zutreffend angesetzt. Verschiedene Finanzgerichte lassen jedoch einen Streitwert von 25 v. H. in Ausnahmefällen zu³.

2. Steuerstreit vor den Finanzgerichten

Vertritt ein Steuerberater den Mandanten in Verfahren vor den Gerichten der Finanzgerichts- und Verwaltungsgerichtsbarkeit, im Strafverfahren, Bußgeldverfahren oder in Gnadensachen sind auf die Vergütung gemäß § 45 StBGebV die Vorschriften des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG) sinngemäß anzuwenden⁴. Dies dürfte auch für die Vertretung von Mandanten i. S. des § 335 Abs. 2 HGB vor dem Landgericht Bonn in Ordnungsgeldverfahren wegen nicht rechtzeitiger Offenlegung von Jahresabschlüssen gelten, obwohl § 45 StBGebV diese Verfahren nicht ausdrücklich erwähnt. Die Verweisung auf das RVG ist sinnvoll, um Doppelregelungen und Wettbewerbsprobleme, wie sie in der Vergangenheit aufgetreten sind, möglichst auszuschalten. Die Bestimmungen des RVG sind entsprechend anzuwenden, soweit die Ermächtigung des § 64 StBerG reicht⁵. Regelungen des RVG, die über die Berechnung der Vergütung hinaus weitere Tatbestände regeln, sind nicht anwendbar.

1 Meyer/Goez/Schwamberger, StBGebV, 6. Aufl. 2010, Tz. 37 zu § 40.

2 Z. B. BFH v. 4. 5. 2011, VII S 60/10, BFH/NV 2011, 1721, BeckRS 2011, 96044.

3 FG Düsseldorf v. 14. 11. 2011, 11 V 1531/11, EFG 2012, 266, BeckRS 2012, 94046; Sächs. FG v. 14. 6. 2006, 2 V 1992/04, BeckRS 2006, 26022750; FG Hamburg v. 31. 10. 2007, IV 169/05, DStRE 2008, 1038. S. auch 3.3.

4 Vgl. bereits Starz, DStR 2009, 2449.

5 Meyer/Goez/Schwamberger, (Fn. 1) Tz. 1 zu § 45.

AUFSATZ

Die Gebühren richten sich nach dem Vergütungsverzeichnis (Anlage 1 zu § 2 Abs. 2 RVG). Während das Vorverfahren vom Steuerberater nach der StBGebV abzurechnen ist, richten sich die Gebühren für das Klageverfahren nach Teil 3, Abschn. 2 und 5 sowie Teil 7 (Auslagen) des Vergütungsverzeichnisses (VV RVG). Besonders zu erwähnen ist, dass eine Termingebühr nach Nr. 3202 VV RVG auch dann gewährt wird, wenn gemäß § 79a Abs. 2, § 90a oder § 94a FGO durch Gerichtsbescheid oder Urteil ohne mündliche Verhandlung entschieden wird⁶. Einschlägig für die Berechnung der Gebühren sind § 13 RVG und die Nrn. 3200, 3201, 1008 VV RVG.

3. Kostenfestsetzung durch das Gericht

Das Gericht setzt die Kosten für das Verfahren nach dessen Abschluss fest, wenn ein entsprechender Antrag vom Kläger – in der Regel im Falle des teilweisen oder ganzen Obsiegens – oder ein entsprechender Antrag der beklagten Behörde vorliegt (§§ 139, 149 FGO). Die geltend gemachten Gebühren werden vom Urkundsbeamten der beklagten Behörde vorgelegt. Nach deren Stellungnahme setzt der Urkundsbeamte die Kosten fest. Jeder Bescheid ist rechtsbehelfsfähig und kann durch eine Erinnerung angefochten werden. Über die Erinnerung entscheidet der zuständige Senat des Gerichts, der das Verfahren entschieden hat. Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts über die Erinnerung ist eine Beschwerde gemäß § 128 Abs. 4 FGO nicht gegeben.

3.1 Gebühren des Vorverfahrens

Für die Abrechnung der Gebühren des Steuerberaters für die Vertretung des Mandanten im Verwaltungsverfahren gilt § 40 StBGebV. Nach § 11 StBGebV bestimmt der Steuerberater die Gebühr im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände, vor allem des Umfangs und der Schwierigkeit der beruflichen Tätigkeit, der Bedeutung der Angelegenheit sowie der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Auftraggebers, nach billigem Ermessen. Auch ein besonderes Haftungsrisiko des Steuerberaters kann bei der Bemessung der Gebühr herangezogen werden. Die Gebühr ist dann nicht verbindlich, wenn sie von einem Dritten zu ersetzen ist und wenn sie unbillig ist. Gegenstandswert ist regelmäßig der Wert des Interesses gemäß § 10 StBGebV, in diesen Fällen immer die Höhe der angefochtenen Steuer ohne Nebenkosten oder Nebensteuern (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer usw.)⁷.

3.1.1 Bestimmung des Gegenstandswerts

Im Kostenfestsetzungsverfahren können Probleme hinsichtlich der Bestimmung des Gegenstandswerts auftreten, wenn bereits im Rahmen des Verwaltungsverfahrens ein Teilerfolg erzielt wurde und damit der Gegenstandswert nicht demjenigen entspricht, der dem gerichtlichen Verfahren zugrunde liegt. Weiterhin entscheiden die Finanzgerichte zum Teil sehr unterschiedlich, wenn mehrere Veranlagungszeiträume im Streit sind, insbesondere dann, wenn unter-

schiedliche Sachverhalte in den einzelnen Streitjahren zu entscheiden waren. Vielfach werden die Streitwerte für die Gebührenbemessung in mehreren Streitjahren in einem Urteil zusammengezählt, obwohl insbesondere im Verwaltungsverfahren für die Kalenderjahre jeweils getrennte Einsprüche geführt wurden.

Ein weiteres Problem ist die Bemessung der Höhe der Gebühr. Grundsätzlich setzen die Finanzgerichte die Mittelgebühr als die zutreffende Geschäftsgebühr an. Das FG Köln hat mit Beschluss vom 25. 6. 2009⁸ – allerdings im Falle eines Rechtsanwalts – entschieden, dass im Fall von Rahmengebühren der Anwalt die Gebühr im Einzelfall grundsätzlich unter Berücksichtigung aller Umstände, vor allem des Umfangs und der Schwierigkeit der anwaltlichen Tätigkeit, der Bedeutung der Angelegenheit für den Auftraggeber sowie seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse und auch des anwaltlichen Haftungsrisikos nach billigem Ermessen festsetzen kann (so auch § 14 RVG). Im dort entschiedenen Fall wurde die Höchstgebühr mit 2,0-Geschäftsgebühr gemäß Nr. 2300 VV RVG anerkannt. Das Gericht führt aus, dass hinsichtlich der Schwierigkeit einer Angelegenheit grundsätzlich auf die Kenntnisse eines durchschnittlichen und nicht spezialisierten Rechtsanwalts abzustellen und zu berücksichtigen ist, dass es sich beim Steuerrecht um eine häufig schwierige Spezialmaterie handelt. Offen bleibt, ob daraus generell das Gebot abgeleitet werden kann, die Geschäftsgebühr für das finanzamtliche Einspruchsverfahren mit einem Gebührensatz oberhalb 1,3 zu berücksichtigen oder ob dies zu einer unzulässigen Privilegierung eines Rechtsanwalts gegenüber einem Steuerberater führen würde.

3.1.2 Ansatz höherer Gebühr als der Mittelgebühr

Um im Kostenfestsetzungsverfahren eine höhere Gebühr als die Mittelgebühr i. S. des § 40 Abs. 1-3 StBGebV anerkannt zu bekommen, ist es erforderlich, dass der betreuende Steuerberater entsprechende Nachweise über Umfang und Schwierigkeit seiner Tätigkeit erbringt. Nach *Jost*⁹ können höhere Gebühren nur dann in Frage kommen, wenn Besprechungen (mit Behörden, aber auch mit Mandanten oder Dritten) oder Beweisaufnahmen stattgefunden haben. Nach praktischer Erfahrung mit entsprechenden Kostenfestsetzungen wird durch die betroffenen Behörden und Urkundsbeamten in der Regel mehr als die Mittelgebühr nicht zugestanden, auch wenn umfangreiche Tätigkeiten und Schwierigkeiten der Bearbeitung nachgewiesen werden. M. E. kann spätestens durch den zuständigen Senat des Finanzgerichts eine die Mittelgebühr übersteigende Gebühr nur dann abgelehnt werden, wenn vom Mandanten als Dritten nachgewiesen wird, dass der Steuerberater die Gebühr nicht nach billigem Ermessen bestimmt hat. Es reicht dagegen nicht aus, wie in einigen Fällen durch die Finanzgerichte entschieden oder von den Urkundsbeamten der Verwaltung übernommen¹⁰, die

⁸ FG Köln v. 25. 6. 2009, 10 Ko 610/09, EFG 2009, 1595, BeckRS 2009, 26027602.

⁹ Meyer/Goez/Schwamberger, (Fn. 1), Tz. 14 und 18 zu § 40.

¹⁰ Z. B. FG Köln v. 10. 12. 2008, 10 KO 540/08, BeckRS 2008, 26026434, in Sachen Rechtsanwalt; Niedersächsisches FG, 5 KO 70/09, noch nicht entschieden.

⁶ Meyer/Goez/Schwamberger, (Fn. 1), Tz. 7 zu § 45.

⁷ Meyer/Goez/Schwamberger (Fn. 1), Tz. 6 zu § 40.

AUFSATZ

Behauptung aufzustellen, das Verfahren sei nicht schwierig gewesen oder es läge keine überdurchschnittlich aufwendige Tätigkeit vor.

Mit seinem Beschluss vom 20. 1. 2011¹¹ hat der BGH in einer Anwaltssache ausgeführt, dass nach § 14 Abs. 1 Satz 1 RVG der Rechtsanwalt die Rahmengebühr im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände, vor allem des Umfangs und der Schwierigkeit der anwaltlichen Tätigkeit, der Bedeutung der Angelegenheit sowie der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Auftraggebers, nach billigem Ermessen bestimmt. Die Vorschrift gilt lediglich für das Verhältnis zwischen dem Rechtsanwalt und seinem Mandanten; dass die Bestimmung der Billigkeit entspricht, hat der Rechtsanwalt darzulegen und im Streitfall zu beweisen. In § 14 Abs. 1 Satz 4 RVG heißt es, dass dann, wenn die Gebühr von einem Dritten zu ersetzen ist, die vom Rechtsanwalt getroffene Bestimmung nicht verbindlich ist, wenn sie unbillig ist. Im Unterschied zu der in § 14 Abs. 1 Satz 1 RVG enthaltenen Regelung ist hier die Billigkeit der Bestimmung kein anspruchsbegründendes Merkmal des anwaltlichen Gebührenanspruchs, sondern die Unbilligkeit ist eine Einwendung des Dritten im Rahmen des Erstattungsverfahrens. Deshalb trägt nicht der Rechtsanwalt, sondern der Dritte die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass es an der Billigkeit fehlt.

Diese Feststellung des BGH ist auf Steuerberater für die Kosten des Vorverfahrens i. S. des § 40 StBGebV (Einspruchverfahren), aber auch in den Fällen, in denen Steuerberater im Rahmen eines sozial- oder verwaltungsrechtlichen Vorverfahrens tätig werden, zu übertragen. Hieran mangelt es in vielen Fällen bei der Festsetzung der Kosten für das Vorverfahren durch die Finanzgerichte.

3.1.3 Anrechnung der Geschäftsgebühr auf die Verfahrensgebühr?

Grundsätzlich führen die Finanzgerichte aus, dass nach Vorbemerkung 3 Abs. 4 zu Teil 3 VV RVG eine wegen desselben Gegenstands nach Nr. 2300-2303 entstandene Geschäftsgebühr zur Hälfte, höchstens jedoch mit einem Gebührensatz von 0,75 auf die Verfahrensgebühr des gerichtlichen Verfahrens angerechnet wird. Entsprechende Entscheidungen des FG Hessen¹² und des FG Köln liegen vor. Das FG Niedersachsen führt schließlich in seinem Beschluss vom 30. 8. 2011¹³ aus, dass nach § 45 StBGebV auch dann eine Anrechnung zu erfolgen hat, wenn die Geschäftsgebühr für das außergerichtliche Vorverfahren auf Grundlage von § 40 StBGebV entstanden ist. Die Geschäftsgebühr eines Rechtsanwalts nach Nr. 2300-2303 VV RVG entspricht der Geschäftsgebühr des Steuerberaters nach § 40 StBGebV. Beide Berufsgruppen sind hinsichtlich der im finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigenden Gebühren nach § 45 StBGebV gleich zu behandeln¹⁴.

Die von den Finanzgerichten dargelegte Rechtsmeinung entspricht m. E. nicht den Vorschriften der StBGebV, weil

§ 45 StBGebV ausschließlich das gerichtliche Verfahren und § 40 StBGebV ausschließlich außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren betreffen. Für Rechtsanwälte gilt in beiden Fällen die RVG, so dass nicht auszuschließen ist, dass die unterschiedlichen Bestimmungen der StBGebV und des RVG vom Verordnungsgeber gewollt sind. So wurde in § 35 RVG dem im Rahmen der steuerberatenden Tätigkeit tätigen Rechtsanwalt vorgeschrieben, dass er §§ 23-39 StBGebV anzuwenden hat, während § 40 StBGebV nicht erwähnt wird. Für diese Tätigkeiten gelten für den Rechtsanwalt die Nr. 2300-2303 VV RVG. Wenn dies für die Berufsgruppen ausdrücklich so unterschiedlich geregelt wurde, ist nicht nachvollziehbar, weshalb Finanzgerichte die Unterschiede unbeachtet lassen.

Zu widersprechen ist den Ausführungen der Finanzgerichte hinsichtlich der Feststellung, dass die Gebühr gemäß § 40 StBGebV der Gebühr der Rechtsanwälte gemäß Nr. 2300/2301 VV RVG entsprechen soll. Wie ausgeführt wird bei einem Steuerberater in der Regel die Gebühr gemäß § 40 Abs. 2 oder Abs. 3 StBGebV im Vorverfahren anfallen, die nicht unbedingt der Gebühr nach Nr. 2301 VV RVG entspricht und unter den gleichen Bedingungen gilt. Hierin kann eine Benachteiligung von Steuerberatern gegenüber Rechtsanwälten liegen.

3.2 Gebühren im gerichtlichen Verfahren

Bei der Kostenfestsetzung der Gebühren im gerichtlichen Verfahren können ebenfalls sehr unterschiedliche Festsetzungen erfolgen. So ist m. E. grundsätzlich als Gegenstandswert der Betrag, der dem Klageantrag entspricht, als Bemessungsgrundlage der Gebühr zugrunde zu legen – auch wenn sich im Rahmen des Klageverfahrens etwas anderes ergibt, weil gegenüber dem Klageantrag z. B. durch Erledigung anhand von Berichtigungsbescheiden der beklagten Behörde abweichende Steuerfestsetzungen erfolgen und das Verfahren dann erledigt ist. Auch die Zusammenfassung der beantragten Steuerbeträge für mehrere Veranlagungszeiträume im Klageverfahren ist im Falle einer gemeinsamen Klage sicherlich richtig. Sie ist jedoch dann nicht zutreffend, wenn die Klageverfahren in getrennten Verfahren geführt wurden und unterschiedliche Sachverhalte zu beurteilen waren, die aber in einer Entscheidung zusammengefasst erledigt wurden. Ebenfalls zu beanstanden ist, dass zwar bei Teilerfolg des Klägers und bei Ergehen von Berichtigungsbescheiden für mehrere Kalenderjahre, die zu tragenden Kosten zutreffend prozentual aufgeteilt werden; für die Berechnung der erstattungsfähigen Gebühren des Steuerberaters im Vorverfahren aber, wenn für mehrere Kalenderjahre getrennte Einsprüche geführt wurden, in der Regel lediglich die zusammengefassten Beträge der Berichtigungsbescheide und nicht die einzelnen Beträge der Einsprüche zugrunde gelegt werden, wenn die Klagen zusammengefasst wurden.

Neben der Verfahrensgebühr nach VV-Nr. 3200 RVG kann nach VV-Nr. 1008 RVG für mehrere Auftraggeber die Gebühr erhöht werden. Darüber hinaus können unter den Voraussetzungen der VV-Nr. 3202 RVG eine 1- bis 2-fache Termingebühr geltend gemacht werden, wenn der Steuerberater als Vertreter an einem Verhandlungs-, Erörterungs-

11 BGH v. 20. 1. 2011, V ZB 216/10, BeckRS 2011, 03874.

12 FG Hessen v. 26. 2. 2010, 11 Ko 103/10, BeckRS 2010, 26028752; FG Köln v. 30. 7. 2008, 10 Ko 1450/08.

13 FG Niedersachsen v. 30. 8. 2011, 6 KO 7/11.

14 So auch aktuell FG Düsseldorf v. 11. 5. 2012, 11 KO 3244/11 KF.

AUFSATZ

oder Beweisaufnahmetermin oder an einem von einem gerichtlich bestellten Sachverständigen anberaumten Termin oder an einer auf die Vermeidung oder Erledigung des Verfahrens gerichteten Besprechung ohne Beteiligung des Gerichts teilgenommen hat.

Vielfach streitig ist die Erfüllung der Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Erledigungsgebühr. Jost führt die Tätigkeiten auf, die zu einer Erledigungsgebühr führen können¹⁵. Dies sind im Wesentlichen die Hinwirkung des Steuerberaters bei Teiländerung durch den Beklagten auf eine ggf. vollumfängliche Erledigung in der Hauptsache, die Vermittlung durch den Steuerberater in einem behördlichen Termin, die zur Änderung des Verwaltungsaktes führt, und die Benennung eines sachkundigen Dritten, der entscheidungserhebliche Gesichtspunkte zur Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts vortragen kann. Hierzu zählt auch der Hinweis an das FG auf Rechtsprechung, welche den Beklagten dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid zu ändern oder aufzuheben.

3.3 Aussetzung der Vollziehung gemäß § 69 FGO

Im finanzgerichtlichen Verfahren ist das Verfahren auf vorläufigen Rechtsschutz nicht wie im Verwaltungsverfahren hinsichtlich der Gebührenabrechnung mit dem Verfahren in der Hauptsache verknüpft. Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung vor dem Gericht kann nach Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung durch die Behörde bereits eingereicht werden, bevor ein gerichtliches Verfahren in der Hauptsache anhängig ist. Im Falle des vollumfänglichen oder teilweisen Obsiegens sind die Kosten durch den Urkundsbeamten des Gerichts festzusetzen. Grundsätzlich gilt, dass der Streitwert nur mit 10 % des Streitwerts in der Hauptsache als Bemessungsgrundlage für die Kosten zugrunde gelegt wird.

Das FG Düsseldorf hat mit rechtskräftigem Beschluss vom 14. 11. 2011¹⁶ entschieden, dass es der Senat auch nach erneuter Auseinandersetzung mit den maßgebenden rechtlichen Erwägungen und der aktuellen Rechtsprechung für angemessen hält, den Streitwert im gerichtlichen Aussetzungsverfahren regelmäßig mit 25 v. H. des Hauptsachestreitwerts anzusetzen. Ausdrücklich führt das Gericht aus, dass es der ständigen Rechtsprechung des BFH, der einen Ansatz von 10 v. H. des Hauptsachestreitwerts befürwortet, nicht folgt¹⁷.

In der Kommentierung dieses Beschlusses führt der Vorsitzende Richter am FG Dr. Klaus J. Wagner u. a. aus, dass der Hinweis auf die mögliche Zinsersparnis als Rechtfertigung für einen niedrig zu bemessenden Streitwert kaum mehr geeignet ist. Nach seiner Ansicht ist dem FG Düsseldorf vielmehr darin zu folgen, dass die auf Tatbestandsebene zu klärende Frage der „Bedeutung der Sache“ ein breiteres Spektrum umfasst als den Zinsgedanken. So kann z. B. zu beach-

ten sein, dass dem Steuerpflichtigen in nicht seltenen Fällen eine (Vor-)Finanzierung eines möglicherweise umstrittenen Steueranspruchs kaum möglich ist, so dass die Bedeutung des Aussetzungsverfahrens auch wirtschaftlich annähernd die Bedeutung des Hauptsacheverfahrens erreichen kann. Außerdem ist das Aussetzungsverfahren wegweisend für den weiteren Gang des Verfahrens. Auch der Aufwand, mit dem das Aussetzungsverfahren betrieben wird, kann mit dem eines Klageverfahrens vergleichbar sein, so dass ein zu niedriger Streitwert dann auch die kostenträchtige Arbeit eines Bevollmächtigten nicht hinreichend berücksichtigt.

Mit Beschluss vom 17. 11. 2011¹⁸ hat der IV. Senat des BFH festgestellt, dass unter den Senaten des BFH keine Mehrheit für eine Anhebung des Streitwerts von Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung besteht und der Streitwert solcher Verfahren auch künftig mit 10 % des Streitwerts in der Hauptsache bemessen wird. Er führt weiter aus:

„Der Streitwert in einem Verfahren wegen AdV ist unter Fortsetzung der bisherigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich mit 10 % des im Hauptsacheverfahren anzusetzenden Streitwerts zu bemessen ... Der Senat hat zwar erwogen, von der bisherigen Handhabung abzuweichen und den Streitwert auf 25 % des Hauptsachestreitwerts festzusetzen. Er hält die von einigen Finanzgerichten für eine Erhöhung genannten Gründe für überzeugend und geht davon aus, dass eine vom BFH vorgenommene Anhebung des Streitwerts auch zu einer Vereinheitlichung der Rechtsprechung der Finanzgerichte beitragen würde. Der Senat hat deshalb informell bei allen anderen Senaten des BFH angefragt, ob sie der vorgeschlagenen Anhebung des Streitwerts zustimmen würden. Mehrheitlich haben sich die Senate jedoch dagegen ausgesprochen.“

Da die bisher gefestigte Rechtsprechung des BFH und vieler Finanzgerichte von einem Streitwert von 10 % im Verhältnis zum Hauptsachestreitwert ausgehen, dürfte die Unsicherheit in der Rechtsanwendung weiter anhalten, weil Entscheidungen der Finanzgerichte in Kostensachen unanfechtbar sind. In Verfahren gemäß § 69 FGO, bei denen begründbar ist, dass eine besondere Bedeutung der Sache vorliegt und die wirtschaftliche Auswirkung für den Antragsteller erheblich ist, ist zu empfehlen, den Streitwert mit 25 % im Verhältnis zum Hauptsachestreitwert anzusetzen. Es bleibt die Hoffnung, dass bei vermehrtem Ansatz des höheren Streitwerts von 25 % Finanzgerichte und ggf. auch verschiedene Senate des BFH zu der Überzeugung kommen, dass ein höherer Streitwert im Verfahren der AdV in der Regel angemessen ist.

4. Fazit

Der Steuerberater, der die Führung von Verfahren vor Finanzgerichten nicht als Tagesgeschäft betreibt, muss bereits zu Beginn des Verfahrens die erforderlichen Voraussetzungen schaffen, damit das Honorar angemessen berechnet werden kann. Im Falle des teilweisen oder ganzen Obsiegens sind die notwendigen formellen Voraussetzungen zu beachten, damit auch die höchstmöglichen Gebühren erstattet werden können.

¹⁵ Meyer/Goez/Schwamberger, (Fn. 1), Tz. 8 zu § 45.

¹⁶ FG Düsseldorf v. 14. 11. 2011, 11 V 1531/11, BeckRS 2012, 94046.

¹⁷ BFH v. 4. 5. 2011, VII S 60/10, BFH/NV 2011, 1721, BeckRS 2011, 96044; v. 14. 12. 2007, IX E 17/07, BStBl II 2008/199, DStR 2008, 49.

¹⁸ BFH v. 17. 11. 2011, IV S 15/10, DStRE 2012, 252.