

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. Finanzielle Eingliederung als Voraussetzung einer Körperschaftsteuerlichen Organschaft

Sieht die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vor, muss der Organträger über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu erfüllen.

Hintergrund

Die Beteiligten streiten darüber, ob in den Streitjahren 2014 bis 2016 zwischen der Klägerin 1, eine GmbH, als vermeintliche Organträgerin (OT) und der Klägerin 2, ebenfalls eine GmbH, als vermeintliche Organgesellschaft (OG) eine Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft bestand. Die Klägerin 1 war zu 79,8 % an der Klägerin 2 beteiligt. Die übrigen Anteile hielten zu 10,2 % C und zu 10 % D. Die Satzung der OG sieht für Beschlüsse generell eine qualifizierte Stimmenmehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen vor. Am 19.12.2013 schlossen die OT und die OG einen "Gewinnabführungsvertrag" (EAV) ab, dem sämtliche Gesellschafter der OG mit notarieller Urkunde vom gleichen Tag zustimmten.

Das Finanzamt erließ für die Streitjahre zunächst Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des der OT zuzurechnenden Einkommens und sonstiger damit im Zusammenhang stehender Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG. Im Anschluss an eine Außenprüfung hob das Finanzamt diese Bescheide auf und behandelte die abgeführten Gewinne als verdeckte Gewinnausschüttungen, da die Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft mangels finanzieller Eingliederung nicht erfüllt seien. Die Einsprüche beider Klägerinnen blieben erfolglos.

Die hiergegen gerichteten Klagen, die zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden wurden, wies das FG Düsseldorf als unbegründet ab. Zwar seien die Klagen zulässig, da die Klägerinnen als Feststellungsbeteiligte klagebefugt seien und durch die Aufhebung der Feststellungsbescheide nach § 14 Abs. 5 KStG auch über das Nichtbestehen einer Organschaft entschieden worden sei. Die Klagen seien jedoch unbegründet, da keine finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG vorliege. Die finanzielle Eingliederung setze unter entsprechender Anwendung der Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft voraus, dass der Organträger seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Organgesellschaft durchsetzen könne.

Entscheidung

Die Revision hat die Revision der Klägerinnen als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass in den Streitjahren eine Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft wegen fehlender finanzieller Eingliederung nicht bestand.

Hierzu führt der BFH u. a. aus:

Das FG hat die Klagen gegen die Aufhebung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG zutreffend als zulässig angesehen. Sowohl OT als auch OG sind Feststellungsbeteiligte des Verfahrens nach § 14 Abs. 5 KStG, die von der Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung betroffen sind; als solche sind sie klagebefugt.

Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 17 (Abs. 1) Satz 1 KStG nicht erfüllt war. Für die finanzielle Eingliederung ist auf die "Mehrheit der Stimmrechte" abzustellen. Da es insofern auf die gesellschaftsrechtlichen Regelungen ankommt, reicht grundsätzlich die einfache Mehrheit der Stimmrechte aus. Sieht die Satzung der OG für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung eine (höhere) qualifizierte Mehrheit vor, muss der OT aber zumindest in denjenigen Fällen, in denen die qualifizierte Mehrheit generell erforderlich ist, nicht nur über eine einfache Mehrheit, sondern über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen.

Vor diesem Hintergrund hat das FG zutreffend die Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft herangezogen. Dort setzt die finanzielle Eingliederung grundsätzlich voraus, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt sein muss, dass er seinen Willen in der Gesellschafterversammlung durch Mehrheitsbeschluss durchsetzen kann.

Nach diesen Maßgaben fehlte der Klägerin 1 die für eine finanzielle Eingliederung erforderliche qualifizierte Stimmenmehrheit. Zwar hielt sie 79,8 % der Anteile an der Klägerin 2, so dass ihr die einfache Mehrheit der Stimmrechte zustand. Nach § 8 des Gesellschaftsvertrags war für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung aber generell eine Mehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen erforderlich. Über diese qualifizierte Mehrheit verfügte die Klägerin 1 nicht.

Da die Satzung der Klägerin 2 für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht, kann dahingestellt bleiben, ob und in welchen Konstellationen für die finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG auch dann die qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte erforderlich ist, wenn diese nur für einen Teil der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung geregelt ist.

2. Ohne tatsächliche Verlusttragung keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft setzt voraus, dass die "Organschaft" zuvor in dem Sinne faktisch "gelebt" worden ist, dass die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste von der Muttergesellschaft nach den Vorgaben der anzuwendenden nationalen Regelungen tatsächlich getragen worden sind.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz im Inland. Sie war alleinige Gesellschafterin der ... s.a.r.l. (s.a.r.l.) mit Sitz in Frankreich. Die s.a.r.l. erzielte seit Jahren Verluste (Verlustvortrag zum 31.12.2011: ... EUR). Im Streitjahr 2012 erwirtschaftete sie einen Verlust von ... EUR.

Bereits im Jahr 2011 wurde entschieden, den Geschäftsbetrieb der s.a.r.l. einzustellen; der Gesellschafterbeschluss vom 30.10.2012 sah die Auflösung der s.a.r.l. mit Wirkung zum 31.10.2012 ohne Liquidation durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die Klägerin. Am 25.01.2013 wurde die s.a.r.l. mit Wirkung zum 31.10.2012 im französischen Handelsregister gelöscht.

Die Klägerin hatte die s.a.r.l. bis zur tatsächlichen Einstellung des aktiven Geschäftsbetriebes mit Waren beliefert. Zu den Forderungen aus den Warenlieferungen ergriff die Klägerin keine Beitreibungsmaßnahmen gegenüber der s.a.r.l., obwohl diese keine Zahlungen leistete. Allerdings nahm die Klägerin Wertberichtigungen auf die Forderungen vor. Im Jahresabschluss zum 31.12.2009 erfolgte eine Wertberichtigung in Höhe des von der s.a.r.l. bilanzierten (nicht durch Eigenkapital gedeckten) Fehlbetrags. Zum 31.12.2010 schrieb die Klägerin die noch bilanzierten Forderungen mit der Begründung in voller Höhe ab, dass der Geschäftsbetrieb der s.a.r.l. eingestellt werden solle. Auch in den Jahren 2011 und 2012 lieferte die Klägerin noch Waren an die s.a.r.l.; die Forderungen wurden von der Klägerin zum jeweiligen Jahresende mit derselben Begründung in voller Höhe abgeschrieben. Kumuliert nahm die Klägerin bis zum 31.12.2011 Forderungsabschreibungen in einer Gesamthöhe von ... EUR vor, die ihrem Gewinn außerbilanziell jeweils wieder hinzugerechnet wurden.

In ihrer Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung für 2012 hatte die Klägerin eine Verrechnung des von der s.a.r.l. in diesem Jahr erwirtschafteten Verlustes in Höhe von ... EUR vorgenommen. Diesen berücksichtigte das Finanzamt in den am 27.3.2014 ergangenen Bescheiden über die Körperschaftsteuer 2012 und den Gewerbesteuermessbetrag 2012 nicht.

In seiner Teil-Einspruchsentscheidung vom 18.6.2018 vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Verrechnung der Verluste der s.a.r.l. auf Ebene der Klägerin komme weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht in Betracht.

Ihre Klage, mit der die Klägerin die Berücksichtigung der bis 2012 bei der s.a.r.l. kumulierten operativen Verluste in Höhe von ... EUR (... EUR Verlustvortrag auf den 31.12.2011 zuzüglich ... EUR Verlust des Streitjahres) im Rahmen der Gewinnermittlung des Streitjahres 2012 begehrte, hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Die Revision wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen. Entgegen der Auffassung der Klägerin können die "kumulierten operativen Verluste" der s.a.r.l. bestehend aus dem laufenden Verlust des Streitjahres (... EUR) und dem Verlustvortrag auf den 31.12.2011 (... EUR) weder vollständig noch

teilweise auf der Grundlage einer unionsrechtskonformen Auslegung der §§ 14 ff. KStG im Inland abgezogen werden.

Hierzu führten die Richter u. a. aus:

Nach den Feststellungen des FG war zwischen der Klägerin, die unstreitig in den persönlichen Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 KStG fällt, und der s.a.r.l., die nach nationalem Recht keine taugliche Organgesellschaft ist, weil sie weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz im Inland verfügte, keine Vereinbarung über eine Gewinnabführung (Verlustübernahme) abgeschlossen worden.

Der BFH hatte bislang keinen Anlass, abschließend zu den Voraussetzungen für eine Verlustverrechnung "über die Grenze" bei einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) ansässigen (verlustzielenden) Tochtergesellschaft und einer im Inland ansässigen Muttergesellschaft zu entscheiden.

Auch im Streitfall ist nicht abschließend darüber zu entscheiden, ob die "kumulierten operativen Verluste" der s.a.r.l., wie die Klägerin meint, über eine unionsrechtskonforme Auslegung der §§ 14 ff. KStG (und des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) – im Sinne einer Restriktion des Tatbestandserfordernisses des Gewinnabführungsvertrags – im Inland abzugsfähig sein könnten.

Der Rechtsprechung des EuGH lässt sich bei einer Übertragung auf die nationalen Organschaftsregelungen jedenfalls nicht entnehmen, dass die begehrte Verlustverrechnung ohne eine zumindest "faktisch gelebte Organschaft" möglich sein könnte, d. h. ohne dass die von der ausländischen Tochtergesellschaft jährlich erwirtschafteten Verluste von der inländischen Muttergesellschaft nach den Vorgaben der anzuwendenden nationalen Regelungen tatsächlich getragen worden sind. Diese Grundvoraussetzung lag im Streitfall nicht vor; nach den Feststellungen des FG fehlte es vor der Geschäftseinstellung der s.a.r.l. an einer den inländischen Organschaftsregelungen entsprechenden tatsächlichen Übernahme der jährlichen Verluste durch die Klägerin.

Im Streitfall vermochte das FG keinerlei Hinweise darauf festzustellen, dass die Klägerin und die s.a.r.l. ein "Organschaftsverhältnis auf faktischer Grundlage gelebt" haben. Denn die Klägerin hat der s.a.r.l. fortwährend Fremdkapital in Gestalt von kreditierten Warenlieferungen (und nicht: Eigenkapital) zur Verfügung gestellt, so dass die Klägerin die laufenden Verluste der Tochtergesellschaft gerade nicht nach Maßgabe der §§ 14 ff. KStG getragen hat.

3. Zur Bekanntgabe eines Steuerbescheides bei Erteilung einer Vollmacht

Für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden sind zwingend die amtlich bestimmten Formulare zu verwenden. Das im Schreiben des BMF vom 1.8.2016 enthaltene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" ist nicht Bestandteil des amtlich bestimmten Formulars. Seine Verwendung ist nicht Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden für die Grunderwerbsteuer.

Hintergrund

Der Kläger bevollmächtigte am 28.7.2015 seine Prozessbevollmächtigte, ihn in allen steuerlichen und sonstigen Angelegenheiten i. S. d. § 1 StBerG zu vertreten. Er unterzeichnete hierzu das amtliche Muster "Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" in der damaligen Fassung. Die Vollmacht erstreckte sich auch auf die Entgegennahme von Steuerbescheiden und sonstigen Verwaltungsakten (Bekanntgabevollmacht). Auf dem Formular waren auch die Steuernummern des Vollmachtgebers in der Vollmachtsdatenbank zu erfassen. Hinter der Steueridentifikationsnummer war eine die Einkommenssteuer betreffende Steuer Nummer des Klägers angegeben. Unter der Zeile "Diese Vollmacht gilt nicht für:" war keine Steuerart angekreuzt. Das im BMF-Schreiben vom 1.8.2016 vorgesehene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" enthielt die Vollmacht nicht.

Die Vollmacht wurde in der Vollmachtsdatenbank hinterlegt und war seit dem 20.6.2017 für das Finanzamt abrufbar. Der Umfang der Vollmacht wurde in der Datenbank mit "Steuerarten alle" angezeigt. Neben der Steueridentifikationsnummer des Klägers waren u. a. das Bestehen einer Empfangsvollmacht und die folgenden "Ordnungskriterien" vermerkt: "Vollmacht gilt aktuell für: (die die Einkommenssteuer betreffende Steuer Nummer)".

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.6.2018, den das Finanzamt dem Kläger bekanntgab, setzte es Grunderwerbsteuer fest. Der Kläger leitete diesen Bescheid am 9.9.2019 der Prozessbevollmächtigten zu. Diese beantragte mit Schriftsatz vom 12.9.2019 beim Finanzamt die Kürzung der Bemessungsgrundlage. Sie trug vor, den Bescheid erst am 9.9.2019 erhalten zu haben.

Mit Einspruchsentscheidung vom 20.11.2019 verwarf das Finanzamt den Einspruch als unzulässig, da die Einspruchsfrist durch die Bekanntgabe des Bescheids an den Kläger bereits am 2.8.2018 geendet habe. Der Grunderwerbsteuerbescheid sei zu Recht dem Kläger bekanntgegeben worden, weil in die übermittelte Empfangsvollmacht keine für die Grunderwerbsteuer geltende Steuernummer eingetragen gewesen sei.

Der gegen die Entscheidung gerichteten Klage hat das FG stattgegeben.

Entscheidung

Der BFH bestätigt die Rechtsauffassung des FG. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.6.2018 erst mit Zugang bei der Prozessbevollmächtigten des Klägers am 9.9.2019 wirksam geworden ist. Das Finanzamt hat durch die Bekanntgabe des Bescheids an den Kläger die Vorgaben des § 122 Abs. 1 Satz 4 AO verletzt.

Ein Verwaltungsakt ist nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. Nach § 80 Abs. 5 Satz 4 i. V. m. § 122 Abs. 1 Satz 3 AO kann der Verwaltungsakt auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden. Er soll dem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt, solange dem Bevollmächtigten nicht eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO bekanntgegeben worden ist. Im Regelfall bedeutet das "Soll" ein "Muss". Nur beim Vorliegen von Umständen, die den Fall als atypisch erscheinen lassen, darf die Behörde anders verfahren als im Gesetz vorgesehen und den atypischen Fall nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden.

Im Streitfall lag dem Finanzamt eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Vollmacht vor, die die Prozessbevollmächtigte des Klägers als zum Empfang von Grunderwerbsteuerbescheiden berechtigt ausweist. Der angefochtene Bescheid hätte daher der Bevollmächtigten bekanntgegeben werden müssen.

Nach § 80a Abs. 1 Satz 1 AO können Daten aus einer Vollmacht zur Vertretung in steuerlichen Verfahren, die nach amtlich bestimmtem Formular erteilt worden sind, den Landesfinanzbehörden nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmten Schnittstellen übermittelt werden. Im Datensatz ist auch anzugeben, ob der Vollmachtgeber den Bevollmächtigten zum Empfang von für ihn bestimmten Verwaltungsakten ermächtigt hat. Die Verwendung der amtlichen Vollmachtsformulare ist unabdingbare Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz. Wird eine Vollmacht ohne Verwendung der amtlich bestimmten Formulare vorgelegt, ist sie gleichwohl wirksam, da § 80 AO für den Nachweis einer Vollmacht keine Form vorschreibt. Ihre elektronische Übermittlung an die Finanzbehörden nach § 80a Abs. 1 AO scheidet dann aber aus.

Das BMF hat u. a. mit dem Schreiben vom 1.8.2016 amtliche Formulare i. S. d. § 80a Abs. 1 Satz 1 AO für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten bereitgestellt. Das in diesem Schreiben ebenfalls enthaltene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" ist aber nicht Bestandteil des amtlich bestimmten Formulars im Sinne der Vorschrift. Seine Verwendung ist nicht Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden.

Das Beiblatt dient der Erfassung der Steuernummern des Vollmachtgebers. Mit der Eintragung von Steuernummern und Unterzeichnung des Beiblatts erklärt der Vollmachtgeber, dass die Vollmacht lediglich für die aufgeführten Steuernummern Wirkung im Verhältnis zur Finanzverwaltung entfaltet.

Eine Pflicht des Vollmachtgebers, die Wirkung der Bevollmächtigung durch Übermittlung des Beiblatts sachlich zu beschränken, stünde im Widerspruch zum Inhalt der amtlichen Formulare, die im Grundsatz auf die Erteilung einer Generalvollmacht gerichtet sind. Die amtlichen Formulare gehen davon aus, dass der Vollmachtgeber eine sachlich und zeitlich unbeschränkte Vertretung in Steuerangelegenheiten erreichen möchte. Wählt er keines der angebotenen Felder durch Ankreuzen aus, erteilt er

mit seiner Unterschrift eine Generalvollmacht zur Vertretung in Steuersachen, wobei eine Bekanntgabevollmacht durch Ankreuzen eines Feldes gesondert erteilt werden muss. Zwar bieten die amtlichen Formulare selbst die Möglichkeit, den sachlichen und zeitlichen Umfang der Vollmacht zu beschränken. So können einzelne Steuerarten von der Bevollmächtigung ausgenommen werden. Macht der Vollmachtgeber hiervon aber keinen Gebrauch, gilt die Vollmacht uneingeschränkt für alle aktuellen und künftigen Steuerfälle. Ein Beiblatt, das weitere Hürden für die Reichweite der erteilten (Bekanntgabe-)Vollmacht errichtet, ist in § 80a Abs. 1 Satz 1 AO nicht vorgesehen.

Bei der Grunderwerbsteuer besteht zudem die Besonderheit, dass für jeden steuerpflichtigen Erwerbsvorgang eine neue Steuernummer vergeben wird. Die Eintragung einer auch für künftige Erwerbsvorgänge geltenden Grunderwerbsteuernummer in das Beiblatt ist nicht möglich. Die Annahme des Finanzamts, das vollständig ausgefüllte Beiblatt sei zwingender Bestandteil einer nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelten Empfangsvollmacht, hätte daher zur Folge, dass eine für die Grunderwerbsteuer erteilte Generalvollmacht nicht elektronisch übermittelt werden könnte. Ein solcher faktischer Ausschluss der Bevollmächtigung für künftige Erwerbsvorgänge stünde im Widerspruch zum Inhalt der amtlichen Vollmachtsformulare. Denn diese erlauben die Erteilung einer umfassenden (Bekanntgabe-)Vollmacht auch für die Grunderwerbsteuer. Aus der Möglichkeit, die Grunderwerbsteuer durch Ankreuzen des entsprechenden Feldes des amtlichen Formulars vom sachlichen Anwendungsbereich der Vollmacht auszunehmen, folgt im Umkehrschluss, dass die Erteilung einer Vollmacht für diese Steuerart grundsätzlich vorgesehen ist. Das Gesetz enthält keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten für die Grunderwerbsteuer ausschließen wollte. Neben der Verwendung des amtlich bestimmten Formulars nennt § 80a Abs. 1 Satz 1 AO keine Voraussetzungen für die Übermittlung einer Vollmacht auf elektronischem Wege.

Die (Bekanntgabe-)Vollmacht stellt eine verfahrensrechtliche Willenserklärung dar, deren Inhalt durch Auslegung unter Beachtung des "Empfängerhorizonts" zu ermitteln ist. Die berechtigten Interessen des Vollmachtgebers an einer sachgerechten Beratung und Vertretung sind zu berücksichtigen.

Das FG hat nach diesen Grundsätzen im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Bekanntgabe des Grunderwerbsteuerbescheids vom 27.6.2018 nicht an den Kläger, sondern an die Prozessbevollmächtigte zu erfolgen hatte. Denn die Voraussetzungen des § 122 Abs. 1 Satz 4 Alternative 2 AO waren zum Zeitpunkt der Bekanntgabe erfüllt.

4. Zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs im eigenen Namen

Ist ein Steuerberater bei einer im eigenen Namen erhobenen Klage verpflichtet, seine Erklärung, die Hauptsache sei erledigt, per elektronischer Einreichung nach § 52a FGO zu übermitteln, oder genügt ein Telefaxschreiben?

Hintergrund

Steuerberater und Finanzamt haben in einem Klageverfahren übereinstimmend die Hauptsache für erledigt erklärt. Der Steuerberater hat dem FG seine Erklärung per Telefaxschreiben übermittelt. Fraglich war, ob die Erklärung wirksam ist.

Entscheidung

Das FG hält die Erklärung für wirksam. Dem steht nicht entgegen, dass die Erledigungserklärung des ausweislich der Einkommensteuererklärung als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater tätigen Klägers nicht elektronisch i. S. v. § 52a FGO, sondern durch ein Telefaxschreiben übermittelt wurde.

Der beschließende Berichterstatter ist entgegen der für die einzelnen Verfahrensordnungen teilweise vertretenen statusbezogenen Ansicht der Auffassung, dass ein Steuerberater oder Rechtsanwalt in eigenen Angelegenheiten nur bei Anwalts- bzw. vergleichbarem Vertretungszwang und damit nicht im erstinstanzlichen Verfahren vor den Finanzgerichten zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs nach § 52d FGO verpflichtet ist (rollenbezogene Ansicht).

Nach § 52d Satz 1 FGO sind vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, als elektronisches Dokument zu über-

mitteln. Nach § 52d Satz 2 FGO gilt gleiches für die nach der FGO vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nummer 2 FGO zur Verfügung steht. Zu den nach der FGO vertretungsberechtigten Personen gehören auch Steuerberater.

Der Wortlaut des § 52d FGO – insbesondere des § 52d Satz 1 FGO – spricht nach Auffassung des FG zwar eher dafür, dass § 52d FGO an den beruflichen Status des Einreichers anknüpft und es daher für die Anwendbarkeit der Formvorschrift nicht zusätzlich darauf ankommt, ob der Schriftsatz im Rahmen des Berufs im fremden Namen (also als Bevollmächtigter) eingereicht wird (sog. statusbezogene Nutzungspflicht). Für § 52d Satz 2 FGO sei schon dies hingegen nicht eindeutig, weil die Pflicht gerade an die Vertretungsberechtigung nach § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO anknüpft, und dies wiederum eher dafür spreche, dass der Gesetzgeber die Handlung als Bevollmächtigter vor Augen hatte. Jedenfalls seien aber nach Sinn und Zweck der Regelung Verfahren im eigenen Namen nicht von der Nutzungspflicht des § 52d FGO umfasst.

Nach der danach vorzugswürdigen rollenbezogenen Auslegung des FG war die Klage weder formunwirksam erhoben worden noch war die Erledigungserklärung des Klägers mangels Nutzung des Steuerberaterpostfachs des Klägers unwirksam. Vielmehr war die Einreichung der Schriftsätze mittels Telefax, die eine handschriftliche Unterschrift wiedergeben, ausreichend.