*Professor Dr. iur. Roman Seer und Dr. iur. Kai Thulfaut, Bochum**

Die neue Anhörungsrüge als außerordentlicher Rechtsbehelf im Steuerprozess

Durch das sog. Anhörungsrügengesetz vom 9. 12. 2004, BGBl. I 2004, 3220 hat der Gesetzgeber in § 133a FGO die Anhörungsrüge im finanzgerichtlichen Verfahren mit Wirkung vom 1. 1. 2005 eingeführt. Wortgleich mit den Ergänzungen des Verwaltungsprozessrechts (§ 178a VwGO) sowie des sozialgerichtlichen Verfahrens (§ 155a SGG) orientiert sich die Regelung am Vorbild des ebenfalls geänderten § 321a ZPO. Die Anhörungsrüge ist damit erstmals ein in allen Prozessordnungen einheitlich kodifizierter, außerordentlicher Rechtsbehelf bei Verletzungen des Grundrechts auf Gewährung rechtlichen Gehörs. Der folgende Beitrag zeigt Reichweite, Inhalt und Schwächen der Regelung kritisch auf.

I. Anlass der Neuregelung in § 133a FGO

Das Bundesverfassungsgericht entschied in dem Plenarbeschluss vom 30. 4. 2003[1], dass das Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit Art. 103 Abs. 1 GG die fachgerichtliche Nachprüfung einer behaupteten Verletzung des Grundrechts auf rechtliches Gehör durch Gerichte aller Instanzen erfordert. Bei Verstößen gegen Justizgrundrechte gebietet der allgemeine Justizgewährleistungsanspruch Rechtsschutz *gegen den Richter* unabhängig davon, welche Instanz das jeweilige Justizgrundrecht verletzt hat.[2] Zudem darf der Rechtsschutzsuchende nicht auf für ihn intransparente, ungeschriebene außerordentliche Rechtsbehelfe verwiesen werden. Das verfassungsrechtlich fundierte *Gebot der Rechtsmittelklarheit* zwingt nach Auffassung des BVerfG zur gesetzlichen Verankerung derartiger Rechtsbehelfe.[3] Deshalb setzte es dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung bis zum 1. 1. 2005, worauf dieser nun mit dem sog. Anhörungsrügengesetz reagiert hat. Die darin kodifizierte *Anhörungsrüge* soll nicht nur der schnellen und wirtschaftlichen Beseitigung von Verfahrensunrecht, sondern zugleich auch der Entlastung des Bundesverfassungsgerichts dienen. Mit Einführung dieses neuen Rechtsbehelfs ist eine Verfassungsbeschwerde wegen einer Gehörsverletzung ohne vorherige Durchführung des Rügeverfahrens nach § 90 Abs. 2 BVerfGG (Subsidiaritätsklausel)[4] unzulässig.

II. Die Ausgestaltung der Anhörungsrüge als Selbstkontrollverfahren

Die Anhörungsrüge ist ebenso wie die ungeschriebene Gegenvorstellung ein Selbstkontrollverfahren beim iudex a quo. Diese gesetzgeberische Grundentscheidung ist für den Bereich der Gehörsverletzungen schon mit der Einführung des § 321 a ZPO zum 1. 1. 2002 getroffen worden. Das Bundesverfassungsgericht hat sie in seiner Plenarentscheidung gebilligt.[5] Die Schwäche des Selbstkontrollverfahrens liegt auf der Hand:[6] Der Richter entscheidet praktisch in eigener Sache. Daher ist es nur allzu menschlich, wenn das Gericht (iudex a quo), dem gerade der Verfahrensfehler vorgehalten wird, sich – selbst wenn es innerlich den Mangel seiner angegriffenen Entscheidung bejaht – nicht zu einer anderen Sachentscheidung entschließt. Insoweit erscheint die Absage des Gesetzgebers an eine mit Devolutiveffekt ausgestattete außerordentliche Beschwerde zum iudex ad quem prima vista als Rechtsschutzverkürzung.

Jedoch lassen sich für die gesetzgeberische Entscheidung zugunsten des Selbstkontrollverfahrens bei Verstößen gegen Art. 103 Abs. 1 GG zumindest im Finanzgerichtsprozess gewisse Gründe anführen. Die Verletzung rechtlichen Gehörs ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 i. V. mit § 119 Nr. 3 FGO bereits ein absoluter Revisionsgrund.[7] Bei erstinstanzlichen Urteilen und Gerichtsbescheiden existiert also ein vorrangiges, mit Devolutiv- und Suspensiveffekt ausgestattetes Rechtsmittel zum iudex ad quem. In diesem Bereich ist die Anhörungsrüge nach § 133a Abs. 1 Nr. 1 FGO von vornherein *unstatthaft*. Hinzu kommt, dass in dem lediglich zweistufigen Gerichtsaufbau Gehörsverletzungen des BFH auf fachgerichtlicher Ebene naturgemäß nur von ihm selbst, dem iudex a quo, geheilt werden können. In dem noch verbleibenden Bereich von erstinstanzlichen Gerichtsbeschlüssen und sonstigen Entscheidungen ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass es sich in vielen Fällen um *schlichte Pannen (bloße Versehen)* handelt.[8] Solche Fehler auf dem Weg zur Entscheidungsfindung können wohl am schnellsten und effektivsten durch das Ausgangsgericht geheilt werden. Ein Verweis an den iudex ad quem würde hier oft nur zu einer unnötigen Verzögerung des Verfahrens führen.

Allerdings ist bereits empirisch ungesichert, ob die einfache „Pannenhilfe" bei Gehörsverstößen tatsächlich die Regel ist. Es drängt sich vielmehr der Verdacht auf, dass es dem Gesetzgeber in Wirklichkeit um die *Entlastung der höheren Instanz* und weniger um Qualitätssicherung des Individualrechtsschutzes gegangen ist.[9] Selbst bei „schlichten Pannen" bedarf es schon einer gewissen Größe des Richters, sich dessen einzugestehen und eine solche Panne nach außen hin offen einzuräumen.[10] Nicht umsonst ist der Grundsatz, dass niemand Richter in der eigenen Sache sein sollte, schon seit der Antike bekannt.[11] Zudem stellt sich bei einem Selbstkontrollverfahren das Problem, dass die Gehörsverletzung grundsätzlich durch die nachträgliche Anhörung des Betei-

* Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. XII.

1 1 PBvU 1/02, BVerfGE, 107, 395, NJW 2003, 1924; dazu instruktiv *Sangmeister*, in: Carlé/Stahl/Strahl (Hrsg.) Festschrift für *Korn*, Bonn 2005, 657, 673 ff.

2 Siehe *Seer*, StuW 2003, 193 f.; *Sangmeister* (Fn. 1), 657, 692.

3 BVerfG (Fn. 1), BVerfGE 107, 416 f.

4 Dazu eingehend *Gaul*, in: Gottwald (Hrsg.), Festschrift für *Schumann*, Tübingen 2001, 89 ff.

5 BVerfG (Fn. 1), BVerfGE 107, 416 ff.

6 Mit Recht krit. gegenüber dieser Ausgestaltung der Anhörungsrüge: *Voßkuhle*, NJW 2003, 2193, 2197; *Redeker*, NJW 2003, 2956, 2957; *Rugullis*, KTS 2004, 15, 33; *Nasall*, ZRP 2004, 164, 167; *Sangmeister* (Fn. 1), 657, 692.

7 Dazu ausf. *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 115 FGO Tz. 93 f. (Oktober 2003), § 119 FGO Tz. 45 ff. (Oktober 2004).

8 Siehe Gesetzentwurf der Fraktionen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen v. 21. 9. 2004, BT-Drs. 15/3706, 13; für den Zivilprozess s. BT-Drs. 14/4722, 85; *Vollkommer*, in: Schilten (Hrsg.), Festschrift für *W. Gerhardt*, Köln 2004, 1023, 1040.

9 Zu sorglos noch *Seer*, StuW 2003, 193, 195.

10 Sehr skeptisch insoweit *Sangmeister* (Fn. 1), 657, 692: „Wer richterliche Abwehrmechanismen aus der täglichen Praxis kennt, weiß, dass Richter i. d. R. nicht bereit sind, eigene Fehler einzugestehen. Nicht dass auch Richter Fehler machen, ist das Problem, sondern dass sie diese nicht einräumen und letztlich wie im erwähnten Ausgangsfall der Plenarentscheidung (scil.: Fn. 1) oder selbst bei einem schuldhaft fehlerhaften Hinweis nicht zur Verantwortung gezogen werden können."

11 Zutr. Hinweis von *Gravenhorst*, NZA 2005, 24, 25, Fn. 11: „Nemo iudex in sua propria causa" (Codex Just. 3, 5, 1)

ligten im Rügeverfahren geheilt wird.[12] Wenn das Anhörungsrügenverfahren nicht zur Farce werden soll, sind bei verfassungskonformer Auslegung *Mindestanforderungen an die Begründung* eines die Rüge zurückweisenden Beschlusses zu stellen. Zwar fordert § 133a Abs. 4 Satz 4 FGO nur eine Kurzbegründung. Jedoch setzt der höherrangige Art. 103 Abs. 1 GG nicht nur die formale Anhörung des Beteiligten, sondern darüber hinaus auch die tatsächliche gerichtliche Kenntnisnahme seines Vortrages voraus. Die Plenarentscheidung des BVerfG betont mit Recht den inneren Zusammenhang zwischen rechtlichem Gehör und Rechtsschutzgarantie: „Wer bei Gericht formell ankommt, soll auch substantiell ankommen, also *wirklich* gehört werden."[13] Daher verletzt das Gericht dieses Verfahrensgrundrecht, wenn es die Argumente des Rügeführers nicht nur nicht teilt, sondern nicht einmal in Erwägung zieht.[14] Dass das Gericht den mit der Rüge dem Gericht unterbreiteten Vortrag auch zur Kenntnis genommen hat, muss auch eine Kurzbegründung erkennen lassen. Lässt diese die richterliche Reflektion des Rügevortrages vermissen, wird der Verstoß gegen das rechtliche Gehör durch die Befassung des Gerichts mit der Anhörungsrüge nicht geheilt. Es bleibt dann weiterhin die Möglichkeit einer Verfassungsbeschwerde.[15]

Diese Erwägung zeigt, dass es bei Verstößen der ersten Instanz besser gewesen wäre, die Anhörungsrüge den *Regeln des Beschwerdeverfahrens* (§§ 128 ff. FGO) anzupassen. Im Beschwerdeverfahren ist das FG ebenfalls zur Selbstkontrolle und Abhilfe nach § 130 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO befugt. Hält es allerdings die Beschwerde für unbegründet, kann es sie nicht einfach zurückweisen, sondern hat sie nach § 130 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO dem Bundesfinanzhof zur Entscheidung vorzulegen. Dies wäre u. E. der vorzugswürdige Rechtsschutzweg.

III. Keine analoge Anwendung des § 133a FGO bei Verletzungen anderer Justizgrundrechte

Die Kodifizierung der Anhörungsrüge in der Finanzgerichtsordnung beseitigt den Zustand der Ungewissheit über die Rechtsgrundlage bzw. die Verfahrensvoraussetzungen bei der Anwendung der sog. Gegenvorstellung für richterliche Verstöße gegen Art. 103 Abs. 1 GG. Insoweit wurde die vom Bundesverfassungsgericht angemahnte Rechtsklarheit geschaffen. Leider hat sich der Gesetzgeber damit nur auf ein Minimalziel beschränkt. Die Anhörungsrüge ist nach dem Wortlaut des § 133a Abs. 1 Nr. 2 FGO allein bei Verletzungen des rechtlichen Gehörs statthaft. Dies wirft die Frage auf, ob die Vorschrift bei Verletzungen anderer Verfahrensgrundrechte (Verstoß gegen den gesetzlichen Richter, Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG; Verstoß gegen das rechtsstaatliche Willkürverbot bei greifbarer Gesetzwidrigkeit, Art. 3 Abs. 1 i.V. mit Art. 20 Abs. 3 GG) analog anzuwenden ist. Die Entscheidungsformel, mit der das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgebungsauftrag zur Neuregelung gab, bezog sich äußerlich nur auf eine Verletzung des Art. 103 Abs. 1 GG. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber bewusst ausschließlich Gehörsverletzungen in den Anwendungsbereich der Rüge einbezogen. Daraus den Schluss zu ziehen, eine analoge Anwendung der Vorschrift sei mangels „Planwidrigkeit" einer Regelungslücke nicht möglich[16], ist allerdings verfrüht. Denn die Gesetzesmaterialien bringen ebenso deutlich zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber die Rechtsbehelfe bei Verletzungen der übrigen Justizgrundrechte Rechtsprechung und Wissenschaft überlassen wollte. Dabei meinte der Gesetzgeber insbesondere die Art des Rechtsbehelfs, also ob in entsprechender Anwendung der Anhörungsrüge eine Gegenvorstellung zum iudex a quo oder eine außerordentliche Beschwerde zum iudex ad quem zugelassen wird.[17] Die Ausfüllung *einer bewusst belassenen Regelungslücke* verletzt kein Analogieverbot. Daran ändert auch der lapidare Hinweis auf ein mögliches Wiederaufnahmeverfahren (§ 134 FGO i.V. mit § 579 Abs. 1 Nr. 1 ZPO) nichts.[18] Effektiver Rechtsschutz fordert Rechtsschutz im Verfahren und nicht erst nach dem Verfahren.[19] Eine Gegenvorstellung oder eine außerordentliche Beschwerde ist bei Verletzungen des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) sowie in Fällen der greifbaren Gesetzeswidrigkeit (Verstoß gegen das Willkürverbot) also auch nach dem 1. 1. 2005 nicht ausgeschlossen. Zu klären verbleibt allerdings, welche der beiden genannten Kategorien der sachgerechte außerordentliche Rechtsbehelf ist.

U. E. ist die Gegenvorstellung bei Verletzungen des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) oder Verstößen gegen das Willkürverbot (Art. 3 Abs. 1 i.V. mit Art. 20 Abs. 3 GG) *nicht* der angemessene Rechtsbehelf. Der für die Anhörungsrüge angeführte Hinweis auf die Selbstkorrektur „schlichter Pannen" (siehe oben II.) verfängt in diesem Bereich nicht. Das Grundrecht auf den gesetzlichen Richter wird nach der Rechtsprechung des BVerfG *nur bei Willkür* verletzt.[20] In den Fällen der so genannten greifbaren Gesetzeswidrigkeit handelt es sich um besonders schwere, willkürliche Fehler des Ausgangsgerichts, die jeder gesetzlichen Grundlage entbehren und dem Gesetz fremd sind.[21] Hier wird die Bereitschaft, eigene Fehlentscheidungen in einem Selbstüberprüfungsverfahren zu korrigieren, nicht vorhanden sein. Die analoge Anwendung des § 133a FGO als eine Gegenvorstellung zum iudex a quo ist bei Verletzungen dieser Justizgrundrechte daher praktisch sinnlos. Als Alternative bietet sich eine sog. *außerordentliche Beschwerde* zum iudex ad quem an, die auch der Gesetzgeber in diesen Fällen nicht a priori ausschließen will.[22] Zwar sahen BGH und BFH in der Einführung des § 321a ZPO zum 1. 1. 2002 eine gesetzgeberische Grundentscheidung gegen die außerordentliche Beschwerde.[23] Jedoch hat der IV. Senat des BFH in einer jüngeren Entscheidung seine Ansicht geändert und erachtet die außerordentliche Beschwerde nunmehr zumindest in Ausnahmefällen für statthaft, in denen der Beschwerdeführer die Verletzung solcher Verfahrensvorschriften wegen greifbarer Gesetzeswidrigkeit angreift, deren Auslegung gerade den Gegenstand der finanzgerichtlichen Entscheidung bilden.[24] Hier hat der BFH völlig zu Recht die Schwächen der Selbstkontrolle auf den Punkt gebracht. Eine erneute Prüfung der eigenen Rechtsansicht durch das Ausgangsgericht konnte in dem entschiedenen Fall von vornherein keine Aussicht auf Erfolg haben. Diesen Weg sollte der BFH außerhalb der Anhörungsrüge daher weiterhin er-

12 Die Anhörungsrüge kann und soll als außerordentlicher Rechtsbehelf gerade keine allgemeine Überprüfung der Rechtsansichten des Ausgangsgerichts gewährleisten, selbst wenn diese falsch sein sollten.

13 BVerfG (Fn. 1), BVerfGE 107, 409 (scil.: Hervorhebung durch die Verf.).

14 *Seer*, in: Tipke/Kruse (Fn. 7), § 96 FGO Tz. 111, 123 (Juli 2003): *Beachtungspflicht* des Gerichts.

15 Dazu unten VII.

16 So für die entsprechende Situation im Verwaltungsprozess *Guckelberger*, NVwZ 2005, 11, 13 bzw. im Zivilprozess *Rensen*, MDR 2005, 181, 183; ebenso *Voßkuhle*, NJW 2003, 2193, 2199, zu § 321a ZPO a. F.

17 Gesetzesbegründung (Fn. 8), 14: „... Damit trifft der Entwurf keine Aussage zu der Frage, wie die Gerichte künftig mit Verletzungen etwa des Willkürverbots umgehen sollen; insbesondere die bisher in diesen Fällen zur Anwendung gekommenen außerordentlichen Rechtsbehelfe wie die außerordentliche Beschwerde oder die Gegenvorstellung sollen durch die Beschränkung dieses Entwurfs auf eine Erweiterung der Rügemöglichkeiten bei Anhörungsverstößen nicht ausgeschlossen werden:"

18 Sie erwähnt die Gesetzesbegründung (Fn. 8), 14.

19 Zutr. *Becker*, ProzRB-Beratungspraxis 2004, 343, 344.

20 BVerfG, 22. 10. 1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339, 365 f.; BVerfG, 3. 11. 1992 – 1 BvR 137/92, BVerfGE 87, 282, 286 f.

21 *Seer*, in: Tipke/Kruse (Fn. 7), Vor § 115 FGO Tz. 41 m. w. N. (Oktober 2003).

22 Siehe Gesetzesbegründung (Fn. 8), 14.

23 BGH, 7. 3. 2002 – IX ZB 11/02, BGHZ 150, 133, BB 2002, 908, NJW 2002, 1577; BFH, 12. 2. 2002 – V B 185/02, BStBl. II 2003, 270; BFH, 5. 12. 2002 – IV B 190/02, BStBl. II 2003, 269, BB 2003, 408; BFH, 20. 2. 2003 – I B 193/02, BFH/NV 2003, 1064.

24 BFH, 13. 5. 2004 – IV B 230/02, BStBl. II 2004, 833, 835, BB 2004, 1726 Ls; dazu näher *Sangmeister* (Fn. 1), 657, 681 ff.; offen gelassen von BFH, 10. 11. 2004 – X B 110/04, BFH/NV 2005, 239.

öffnen. Die sog. außerordentliche Beschwerde ist hier der einer Gegenvorstellung eindeutig vorzuziehende Rechtsbehelf. Analog § 129 FGO ist sie binnen zwei Wochen nach Kenntnis der Verletzung des Justizgrundrechts beim FG oder BFH schriftlich oder zur Niederschrift einzulegen.[25] Das FG besitzt analog § 130 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO die Möglichkeit der Abhilfe. Die außerordentliche Beschwerde weist damit ebenfalls das Element eines Selbstkontrollverfahrens auf. Dieses wirkt nur effektiv, wenn das FG sich vergegenwärtigen muss, dass der BFH als *„Wächter der prozessualen Grundrechte"* seine *Verfahrensaufsichtsfunktion* ausübt.[26] Hilft das FG nicht ab, hat es die außerordentliche Beschwerde deshalb unverzüglich analog § 130 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO dem BFH zur Entscheidung vorzulegen.

Verletzt der BFH als Rechtsmittelinstanz auf willkürliche Weise ein Justizgrundrecht, erscheint es sinnlos, den Verletzten zu einer an den BFH gerichteten Gegenvorstellung zu zwingen. Hier ist und bleibt die Verfassungsbeschwerde die in Art. 93 Abs. 1 Nr. 2a GG von Verfassungs wegen eröffnete und angemessene „außerordentliche Beschwerde". Ein rechtlich relevantes Entlastungsbedürfnis auf Seiten des BVerfG ist insoweit nicht erkennbar, zumal es sich bei Willkürentscheidungen des BFH doch wohl eher um seltene Ausnahmefälle handeln dürfte.

IV. Subsidiarität

Die Anhörungsrüge ist als außerordentlicher, die Rechtskraft durchbrechender Rechtsbehelf nach § 133a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO subsidiär gegenüber allen ordentlichen Rechtsbehelfen, die im finanzgerichtlichen Verfahren gegen eine Entscheidung abstrakt zur Verfügung stehen. Dazu gehören die Revision, Nichtzulassungsbeschwerde, Beschwerde sowie der Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung i.S. des § 90a Abs. 2 FGO. Zudem lässt § 133a Abs. 1 S. 2 FGO die Rüge nur gegen Endentscheidungen zu, so dass ihr Anwendungsbereich gegen erstinstanzliche Entscheidungen der Finanzgerichte sehr begrenzt ist. Es verbleiben also vor allem Beschlüsse zur Prozesskostenhilfe (§ 128 Abs. 2 FGO) und Kostenentscheidungen (§ 128 Abs. 4 Satz 1 FGO). Des Weiteren sind nach § 128 Abs. 3 FGO Beschlüsse im vorläufigen Rechtsschutz (Aussetzungsverfahren i.S. des § 69 FGO, Anordnungsverfahren i.S. des § 114 FGO) betroffen, wenn das FG die Beschwerde zum BFH (unrichtigerweise oder gar willkürlich) nicht zugelassen hat. Die Anhörungsrüge erfasst darüber hinaus in Umsetzung der Vorgaben des BVerfG auch die nicht anders anfechtbaren gehörverletzenden Entscheidungen des BFH. Allerdings darf sie die vorrangigen ordentlichen Rechtsbehelfe nicht unterlaufen und zu einem Nachschieben von Gründen führen. Hat der BFH eine wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs erhobene Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 FGO) zurückgewiesen, so kann der Rügeführer gegen diesen Zurückweisungsbeschluss im Wege der Anhörungsrüge nur solche Zulassungsgründe geltend machen, die er auch ursprünglich innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist (§ 116 Abs. 3 FGO) in der vorgeschriebenen Form dargelegt hatte.[27]

V. Zulässigkeitsvoraussetzungen

Rügeberechtigt ist jeder Beteiligte, gem. § 57 FGO regelmäßig also neben dem steuerpflichtigen Kläger auch die beklagte Finanzbehörde. Für Rügen gegen Entscheidungen des BFH gilt der Vertretungszwang des § 62a FGO. Die Rüge ist schriftlich oder zur Niederschrift der Geschäftsstelle beim iudex a quo einzureichen.[28] Eine Falschbezeichnung des Rechtsbehelfs etwa als außerordentliche Beschwerde schadet nicht, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.[29] Die Rügeschrift ist binnen zwei Wochen nach Kenntnis der Verletzung des rechtlichen Gehörs zu erheben, wobei der Verletzte den Zeitpunkt der Kenntniserlangung glaubhaft machen muss. Die Glaubhaftmachung ist vor allem unter Bezug auf die Zustellung des begründeten Beschlusses oder Urteils möglich, da sich eine Gehörsverletzung in aller Regel erst aus den Entscheidungsgründen sicher ergibt. Die zusätzliche Hürde der Jahresfrist des § 133a Abs. 2 S. 2 FGO, nach deren Ablauf die Anhörungsrüge präkludiert ist, dürfte dagegen lediglich Bedeutung erlangen, wenn dem Rügeführer eine nicht begründete Entscheidung bekannt gegeben bzw. die Entscheidung nur verkündet, aber nicht zugestellt wurde. Allein in diesen Fällen dürfte der beschwerte Beteiligte keine Kenntnis von der Gehörsverletzung haben.

Die Anhörungsrüge ist gem. § 133a Abs. 2 S. 6 FGO zu begründen. Dabei muss der Rügeführer die angegriffene Entscheidung bezeichnen und die Gehörsverletzung darlegen. Insoweit bürdet das Gesetz dem Rügenden die *Substantiierungs- und Darlegungslast* auf. Sie bezieht sich zum einen auf die Tatsachen, aus denen sich die Verletzung des rechtlichen Gehörs ergibt, etwa die Ablehnung eines Beweisantrages oder das Übersehen eines Schriftsatzes. Aus der Rügeschrift muss sich zum anderen die konkrete Möglichkeit ergeben, dass die Entscheidung ohne die Verletzung des rechtlichen Gehörs anders ausgefallen wäre.[30] Die Kausalität der Verletzung des rechtlichen Gehörs (*Entscheidungserheblichkeit*) wird also nicht wie in § 119 Nr. 3 FGO unwiderlegbar vermutet. Andererseits verlangt die Vorschrift vom Rügeführer keinen weitergehenden Nachweis oder gar den Beweis für die Gehörsverletzung und deren Entscheidungserheblichkeit.[31] Auch für die Anhörungsrüge gilt der Grundsatz *iura novit curia*, nach dem das Ausgangsgericht von Amts wegen prüft, ob die Rüge begründet ist. Gerade in diesem Selbstkontrollverfahren kann dem Verletzten nicht zugemutet werden, für eine Grundrechtsverletzung durch dasselbe Gericht, das über die Rüge entscheidet, Beweis zu führen.

VI. Verfahren und Entscheidung des Gerichts

Das Gericht übermittelt die Rügeschrift grundsätzlich dem Gegner, um ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (§ 133a Abs. 3 FGO). Auch das Rügeverfahren ist also ein kontradiktorisches Verfahren, in dem der gegnerische Beteiligte eine durch eine rechtskräftige Entscheidung gesicherte Rechtsposition verlieren kann. Die Rüge entfaltet als außerordentlicher Rechtsbehelf grundsätzlich keinen Suspensiveffekt. Allerdings hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen die Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Entscheidung in Betracht zu ziehen (§ 133a Abs. 6 i.V. mit § 131 Abs. 1 S. 2 FGO). Das Gericht prüft zunächst die Zulässigkeit der Rüge, d.h. ihre Statthaftigkeit sowie die Form- und Fristerfordernisse des § 133a Abs. 2 FGO. Falls es die Rüge nicht als unzulässig verwirft (Abs. 4), prüft das Gericht in einem zweiten Schritt, ob der Rechtsbehelf begründet ist, also eine entscheidungserhebliche Gehörsverletzung vorliegt.

Das Gericht hilft der Rüge nach dem Wortlaut des § 133a Abs. 5 S. 1 FGO ab, *soweit dies auf Grund der Rüge geboten ist.* Dieser enge Wortlaut des Gesetzes soll zur Verfahrensbeschleunigung sicherstellen, dass allein die Gehörsverletzung geheilt wird und die Ergebnisse des Hauptsacheverfahrens im Übrigen unangetastet bleiben. Befürchtungen, die Ergebnisse der nachgeholten Anhörung könnten nunmehr von dem gegnerischen Beteiligten verfahrensrechtlich nicht mehr korrigiert werden[32], sind unbegründet. Der

25 Der Unterschied zu § 133a Abs. 2 FGO liegt hier lediglich in der Alternativität der Empfangsgerichte (§ 129 Abs. 2 FGO analog).
26 Dazu *Seer*, in: Tipke/Kruse (Fn. 7), § 115 FGO Tz. 83 im Zusammenhang mit der Revision (Oktober 2003).
27 So noch zur Gegenvorstellung BFH, 22. 1. 2003 – VIII S 8/02, BFH/NV 2003, 646.
28 Zum Charakter und zu den Schwächen des Selbstkontrollverfahrens s. bereits oben II.
29 BFH, 20. 2. 2003 – I B 193/02 (Fn. 23), für die Gegenvorstellung.
30 So die Gesetzesbegründung (Fn. 8), 16; *Guckelberger*, NVwZ 2005, 11, 14.
31 Dazu näher *Guckelberger*, NVwZ 2005, 11, 13.
32 *Becker*, ProzRB-Beratungspraxis 2004, 343, 344.

gegnerische Beteiligte kann aufgrund seines Stellungnahmerechts nach § 133a Abs. 3 FGO auf neue Erkenntnisse reagieren. Das Gericht führt außerdem das Ursprungsverfahren in dem Stadium vor Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. vor dem Zeitpunkt fort, bis zu dem Schriftsätze eingereicht werden können (sog. *Fortsetzungsverfahren*). Außerhalb des schriftlichen Verfahrens hat das Gericht daher eine neue mündliche Verhandlung anzuberaumen, in der es dem Rügeführer nunmehr rechtliches Gehör gewährt. Die vorherige Entscheidung wird gem. § 133a Abs. 5 S. 4 FGO i.V.m. § 343 ZPO aufrechterhalten oder aufgehoben, je nach dem Ergebnis der nachgeholten Anhörung.

VII. Statthaftigkeit einer Verfassungsbeschwerde

Die Rügeentscheidung ist nach § 133a Abs. 4 S. 2 FGO unanfechtbar. Selbst wenn das Gericht die angefochtene Entscheidung nicht aufgehoben hat, ist die Verletzung des Grundrechts auf rechtliches Gehör nach durchgeführtem Rügeverfahren grundsätzlich geheilt.[33] Davon muss indessen eine Ausnahme gemacht werden, wenn das Gericht im Rügeverfahren rechtliches Gehör lediglich formal gewährt, den Vortrag des Rügeführers aber voreingenommen *materiell nicht zur Kenntnis nimmt*. Zum Schutz des Verletzten gegen die oben ausführlich dargestellten Gefahren einer Selbstüberprüfung[34] durch das Ausgangsgericht ist eine Verfassungsbeschwerde in diesen Fällen auch über den 1. 1. 2005 hinweg nach durchgeführtem Rügeverfahren gegen die Rügeentscheidung zulässig.[35] Ob das Gericht die Anhörungsrüge tatsächlich zur Kenntnis genommen hat, beurteilt sich nach der *Begründung des zurückweisenden Beschlusses* (siehe oben unter II.). Lässt die Begründung keine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Anhörungsrüge erkennen, muss davon ausgegangen werden, dass das Gericht den Rügeführer auch in dem Verfahren der Anhörungsrüge nicht wirklich angehört hat.

Darüber hinaus kommt eine Verfassungsbeschwerde ohne zuvor durchgeführtes Rechtsbehelfsverfahren in den unter III. beschriebenen Fällen der Verletzung von Justizgrundrechten, die in § 133a FGO nicht ausdrücklich erwähnt sind, in Betracht. Denn insoweit ist der Gesetzgeber dem vom BVerfG angemahnten Gebot der Rechtsklarheit[36] nicht nachgekommen. Bleibt das BVerfG seiner Entscheidung treu, muss es konsequent solche Verfassungsbeschwerden ohne vorherige Rechtswegerschöpfung zulassen. In diesem Bereich wird aufgrund der bedauerlichen Zurückhaltung des Gesetzgebers wohl letztlich auch erst eine neuerliche Entscheidung des BVerfG Klarheit über die statthaften Rechtsbehelfe schaffen.

VIII. Fazit

Die Anhörungsrüge des § 133a FGO bietet ein Selbstkontrollverfahren, das nur eingeschränkt geeignet ist, die Justizgrundrechte der Beteiligten außerhalb des Anwendungsbereichs ordentlicher Rechtsmittel auf fachgerichtlicher Ebene zu sichern. Die Hauptschwäche dieses außerordentlichen Rechtsbehelfs liegt darin, dass der Richter bzw. das Gericht in eigener Sache entscheiden und eigene Fehler nach außen hin dokumentieren muss. Besteht keine Möglichkeit zur Überprüfung der Entscheidung des Ausgangsgerichts durch das Rechtsmittelgericht, wird ihre Bereitschaft dazu nur wenig ausgeprägt sein. Um der Gefahr eines Pseudo-Rechtsschutzes vorzubeugen, sind durch eine verfassungskonforme Auslegung des § 133a Abs. 4 Satz 3 FGO wenigstens Mindestanforderungen an die Kurzbegründung zu stellen.

Die Regelung des § 133a FGO erfasst nicht die Verletzung anderer Justizgrundrechte als das Recht auf Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG). Verletzung des Gebots des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) und des Willkürverbots durch greifbar gesetzwidrige Entscheidungen (Art. 3 Abs. 1 i.V. mit Art. 20 Abs. 3 GG) sind stattdessen mit der (ungeschriebenen) außerordentlichen Beschwerde rügefähig. Insoweit ist der Gesetzgeber seiner Verantwortung leider nicht gerecht geworden. Die außerordentliche Beschwerde bietet den Vorteil, die Selbstkontrolle auf die Abhilfe zu beschränken und im Übrigen die Kontrolle einer übergeordneten Instanz vorzubehalten. Wo allerdings der BFH selbst Justizgrundrechte verletzt, bleibt außerhalb der Anhörungsrüge des § 133a FGO nur die Verfassungsbeschwerde nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2a GG.

33 *Nassall*, ZRP 2004, 164, 167.
34 Dazu oben unter II.
35 Unzutreffend insoweit *Nassall*, ZRP 2004, 164, 167.
36 BVerfG (Fn. 1), BVerfGE, 107, 395, 416 f.

EINKOMMENSTEUER

Grundstücksverwaltung der Besitzpersonengesellschaft als Teilbetrieb – Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns

BFH, Urteil vom 20. 1. 2005 – IV R 14/03
VORINSTANZ: FG Düsseldorf vom 13. 6. 2001 – 2 K 9160/97 F (EFG 2003, 1304)

LEITSÄTZE:

1. Erwirbt nach Begründung einer Betriebsaufspaltung die Besitzpersonengesellschaft einen Teil des Betriebs von der Betriebsgesellschaft zurück, um ihn selbst fortzuführen, kann die Grundstücksverwaltung ein Teilbetrieb der bisherigen Besitzgesellschaft sein. Ein von dem zurückerworbenen operativen Betrieb genutztes Grundstück der Besitzgesellschaft wird dann mit dem Rückerwerb wesentliche Betriebsgrundlage dieses Teilbetriebs.

2. Die Veräußerung aller Grundstücke des grundstücksverwaltenden Teilbetriebs an verschiedene Erwerber stellt eine Aufgabe dieses Teilbetriebs dar. Der dabei erzielte Gewinn ist jedenfalls dann tarifbegünstigt, wenn auch das zuvor in den operativen Teilbetrieb übergegangene Grundstück zeitgleich veräußert wird.

EStG § 16 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3, § 34

SACHVERHALT: Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG (im Folgenden KG), deren persönlich haftende Gesellschafterin die L-GmbH ist. Kommanditisten waren im Streitjahr (1985) H und seine Ehefrau U. Die KG betrieb einen Großhandel mit Elektro-, Heizungs- und Sanitärartikeln sowie einen Einzelhandel mit Leuchten. Außerdem war sie Eigentümerin von folgenden Grundstücken:

Grundstück „A", bebaut mit Bürogebäude und Lagerhalle,

Grundstück „B", bebaut mit Verkaufs-/Lagerhalle sowie Büro- und Sozialräumen,

Grundstück „C", bebaut mit Ladenlokal und Büroräumen.

Ihren Sitz hatte die KG auf dem Grundstück A. Auf den beiden anderen Grundstücken wurden unselbständige Niederlassungen betrie-