



DEUTSCHER
STEUERBERATER-
VERBAND e.V.

Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe

 **Stbg** 1/2022

Die Steuerberatung

Organ des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Berlin

www.dstv.de

AUS DEM INHALT

DStV-News | DStV-Präsident eröffnete Brüsseler Konferenz zum Anti-Geldwäsche-Paket

Seifert | Aktuelles zu häuslichem Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale

Wulf/Peters | Richtiges Verhalten bei Durchsuchung und Beschlagnahme in der Beraterkanzlei

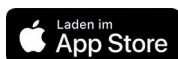
Michel/Beyme | Aktuelle berufsrechtliche Neuerungen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer



Portale:

www.die-steuerberatung.de
www.stbdirekt.de

Auch als App:



Stollfuß

Mehr Fortschritt oder kleinste gemeinsame Nenner?

StB Torsten Lüth¹



Liebe Kolleginnen und Kollegen!

2022 steht im Zeichen der „Ampel“. Die Koalitionspartner schalteten bei neuen Substanzsteuern und Einkommen-, Unternehmen- oder Umsatzsteuererhöhungen frühzeitig auf Rot. Das unterstütze ich. Nur durch ein Erstarren der Wirtschaft schafft Deutschland den Weg aus der Krise.

In steuerlicher Hinsicht ist der Koalitionsvertrag im Übrigen ernüchternd. Was bringt beispielsweise eine Ausweitung des Verlustrücktragzeitraums auf zwei Jahre ab 2022? Nur die Einbeziehung von 2018 und davor liegenden Jahren schafft für KMU kurzfristig die dringend notwendige Liquidität. Dafür hat sich der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) seit zwei Jahren eingesetzt. Die vom DStV stetig beworbene Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung wird lediglich geprüft. Darauf hatte sich die Große Koalition bereits 2013 geeinigt. Passiert ist nichts.

Ein Ampel-Schlag ins Gesicht für den Berufsstand: Die Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen soll ab einer Umsatzgrenze von 10 Mio. € eingeführt werden. War die FDP vor der Wahl nicht kategorisch gegen das Instrument? Insofern wüsste ich gerne den Preis, den Rot-Grün dafür gezahlt haben. Ich versichere Ihnen, dass der DStV – wie stets – spürbaren Widerstand gegen zusätzliche Belastungen für kleine und mittlere Kanzleien leisten wird.

Für die Modernisierung der Betriebsprüfung scheint es auch nach den Plänen der Ampel grün zu leuchten. Das BMF sicherte uns zu, dass wir einbezogen würden, sobald das Vorhaben konkret aufs Gleis gesetzt werde. Das nehme ich beim Wort. Der DStV wird sich weiterhin nachdrücklich für eine Beschleunigung und frühere Rechtssicherheit für kleine und mittlere Unternehmen und damit für kleine und mittlere Kanzleien stark machen. Schließlich dürfen sie als grundlegende Stütze der deutschen Wirtschaft gegenüber den Big Playern nicht das Nachsehen haben.

Die Umsetzung der Grundsteuerreform wirft Schatten voraus. Ab Juli steht die digitale Steuererklärung zur Verfügung – abzugeben bis Ende Oktober. Vier Monate sind viel zu wenig Zeit, um den zu erwartenden Ansturm in den Kanzleien zu schultern. Daher: Bereiten Sie bitte mit Ihren Mandanten jetzt schon peu à peu die Daten auf. Wir werden uns mit Nachdruck – wie seit der Reform – für eine Fristverlängerung auf mindestens sechs Monate einsetzen.

Die Vorschläge der EU-Kommission zum Anti-Geldwäschepaket begrüße ich großteils. Schließlich schadet die Schattenwirtschaft unserem Wirtschaftsstandort und unserem Rechtsstaat in erheblichem Maße. Für uns ist die Marschroute für 2022 klar: Wir werden weiterhin unseren Beitrag im Kampf gegen Geldwäsche leisten – gleichzeitig aber nicht müde werden, dafür zu werben, dass unser vertrauensvolles und gewachsenes Verhältnis zu unseren Mandantinnen und Mandanten nicht misstrauisch beäugt und unter Generalverdacht gestellt wird.

Das Berufsrecht als Fundament unserer qualitativ hochwertigen Beratungsleistung wird seit Jahren von der EU-Kommission in Frage gestellt. Seit Juli 2018 ist deswegen auch das Vertragsverletzungsverfahren bezüglich der bestehenden Vorbehaltsaufgaben eröffnet. Ich bin überzeugt, dass die bislang im Vertragsverletzungsverfahren ausgetauschten Argumente eine Brücke zur Verständigung darstellen. Ein Kompromiss, der unsere Vorbehaltsaufgaben unverhältnismäßig einschränken würde, wäre jedoch für uns nicht hinnehmbar. Dann wäre es besser, den Streit vor dem Europäischen Gerichtshof zu klären.

Ein weiteres Top-Thema des Jahres 2022: Klimaschutz ist in aller Munde! Eine nachhaltige Unternehmensberichterstattung kann ein wirksames Instrument zum Klimaschutz darstellen. Die Reformvorschläge der EU-Kommission müssen aber gleiche Bedingungen für alle die Nachhaltigkeit prüfenden Dienstleister berücksichtigen. Außerdem sollten zumindest kleine Unternehmen gänzlich vom Anwendungsbereich ausgenommen werden.

Leider entlässt uns auch 2022 die Pandemie nicht aus ihren Klauen. Als Organe der Steuerrechtspflege haben wir als sog. Prüfende Dritte die Beantragung der staatlichen Hilfen für die betroffenen Unternehmen übernommen, und zwar zusätzlich zu unseren regulären Aufgaben. Die Belastungen in den Kanzleien werden auch insoweit nicht abnehmen. In diesem Jahr bedeutet die Abwicklung der massenweisen Schlussabrechnungen für uns noch einmal eine große Kraftanstrengung. Ich versichere Ihnen, dass wir das Verfahren auch weiterhin kritisch begleiten werden, um eine praxismgerechte Umsetzung im Interesse der Kanzleien sicherzustellen.

Zusätzlich zu den Coronahilfen haben wir während der Pandemie die massenweise Antragstellung beim Kurzarbeitergeld übernommen; denn alle sozialversicherungsrechtlich relevanten Daten aus der Lohn- und Gehaltsbuchführung liegen ohnehin bereits in unseren Kanzleien. Wichtiger denn je ist daher, dass sich unsere Vertretungsbefugnisse nicht allein auf die Anträge beschränken. Wir müssen bei Unklarheiten oder im Streitfall auch gerichtlich und außergerichtlich tätig werden dürfen. Unsere Mandantenunternehmen erwarten hier zu Recht eine Betreuung aus einer Hand. Ich werde nicht müde, mit Nachdruck eine gesetzliche Klarstellung zu fordern.

Für uns alle wird es ein herausforderndes Jahr. Sie können sich darauf verlassen, dass der DStV – wie stets – all seine Kraft darauf richten wird, Ihre Belange durchzusetzen. Was auch immer das neue Jahr für Sie beruflich und privat bringen möge, bleiben Sie gesund!

¹ Präsident des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. (DStV), des Deutschen Steuerberaterinstituts e.V. (DStI) und des Steuerberatersverbands Mecklenburg-Vorpommern e.V.

Zu dieser Ausgabe

► Editorial: Steuerpolitischer Ausblick

Nach der Bundestagswahl am 26. 9. 2021 hat sich eine neue Regierungskoalition gebildet. Im Koalitionsvertrag zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP sind auch ausgewählte Aussagen zur Steuerpolitik enthalten. Vor diesem Hintergrund betrachtet StB *Torsten Lüth*, Präsident des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV) und des Deutschen Steuerberaterinstituts e.V. (DStI) sowie des Steuerberaterverbandes Mecklenburg-Vorpommern e.V., zu Beginn des Jahres und der neuen Legislaturperiode einzelne der dort vorgesehenen Maßnahmen. [Seite 11](#)

► Häusliches Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale

Nicht zuletzt auf Grund der im Rahmen der vierten Corona-Welle stark gestiegenen Inzidenzzahlen spielen das häusliche Arbeitszimmer und die Homeoffice-Pauschale für viele Arbeitnehmer – aber auch Selbständige und Gewerbetreibende – eine große Rolle. Nach dem Koalitionsvertrag der Regierungsparteien SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP soll die Homeoffice-Pauschale um ein Jahr bis Ende 2022 verlängert werden. Zudem beabsichtigt die neue Bundesregierung, Schwellenwerte anzupassen. Auch der seit 1996 fast unveränderte Abzugshöchstbetrag von ursprünglich 2 400 DM und mittlerweile von 1 250 € sollte unter Berücksichtigung der Kostensteigerungen im Wohnungsbereich erhöht werden, auch um verfassungsrechtliche Fragestellungen auszuräumen. Hierauf sowie auf Änderungen der Erklärungsdrucke 2021 geht *Seifert* näher ein. [Seite 1](#)

► Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Herstellungskosten

Der BFH hat in zwei aktuellen Entscheidungen zur Frage Stellung genommen, inwieweit die Hinzurechnungstatbestände der Gewerbesteuer auch dann einschlägig sind, wenn eine Berücksichtigung im Rahmen von Herstellungskosten erfolgt. *Kaminski* fasst diese Entwicklung und die sich hieraus ergebenden Konsequenzen zusammen, da der BFH darin zumindest teilweise von der bisherigen Verwaltungsauffassung abweicht. [Seite 13](#)

► Durchsuchung und Beschlagnahme in der Steuerberaterkanzlei

Durchsucht die Staatsanwaltschaft oder Steuerfahndung bei Verdacht auf Steuerhinterziehung zur Sicherstellung von Beweismitteln die Kanzleiräume, findet sich der Steuerberater im Spannungsfeld zwischen Mitwirkungspflichten einerseits und Zeugnisverweigerungsrecht bzw. Verschwiegenheitspflicht andererseits wieder. Welche Rechte und Pflichten der Steuerberater hat, hängt davon ab, ob die Kanzlei wegen eines Vorwurfs gegen einen Mandanten durchsucht wird, oder ob der Steuerberater selbst unter dem Verdacht der Beihilfe zur Steuerhinterziehung steht. In der Praxis der Steuerfahndung geht es bei Kanzleidurchsuchungen meist nur um einen Verdacht gegen den Mandanten. *Wulf/Peters* erläutern die Rechtslage und zeigen, wie sich Steuerberater

bei Durchsuchungen ihrer Kanzlei nach professionellen Maßstäben richtig verhalten. [Seite 16](#)

► Aktuelle berufsrechtliche Neuerungen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Durch das Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe wurden zahlreiche Änderungen im Berufsrecht umgesetzt. Die die Berufsausübungsgesellschaften betreffenden Änderungen wurden bereits in Teil II dieser Beitragsreihe dargestellt. Im dritten und aktuell letzten Teil erläutern *Michel/Beyme* weitere durch das genannte Gesetz geänderte Regelungen. [Seite 31](#)

► Rechtsprechung zum Berufsrecht: Werbung mit ehrenamtlicher Tätigkeit

Beyme bespricht die Entscheidung des BGH vom 22. 7. 2021 (I ZR 123/20). Diese betrifft die Frage, inwieweit eine Rechtsanwältin mit einer früheren ehrenamtlichen Tätigkeit werben darf, wenn diese Tätigkeit nicht mehr ausgeübt und in der Außerdarstellung der Eindruck erweckt wird, als würde die Tätigkeit unverändert fortgeführt werden. In einer weiteren Urteilsbesprechung zum Kostenrecht geht er auf die Entscheidung des BFH vom 1. 9. 2021 (III R 18/21) ein, wonach bei einem Einspruch gegen Hinterziehungszinsen zum Kindergeld kein Anspruch auf Kostenerstattung besteht. [Seite 36](#)

► Bericht aus Brüssel: Anti-Geldwäsche-Konferenz der German Tax Advisers

Am 17. 11. 2021 veranstalteten die German Tax Advisers die Brüsseler Konferenz zum neuen Vorschlag der EU-Kommission für ein Gesetzespaket zur Bekämpfung von Geldwäsche. Im Zentrum der Debatte standen die Auswirkungen für den Berufsstand. [Seite 39](#)

► DStV-News

In der Mitte dieses Hefts finden Sie – wie inzwischen gewohnt – die DStV-News, in denen der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) über seine umfangreiche Facharbeit berichtet. Themen sind hierbei u. a. die o. g. Brüsseler Konferenz zur Anti-Geldwäsche, die öffentliche Anhörung des temporären Hauptausschusses des Deutschen Bundestags zum Gesetzentwurf zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht und die turnusmäßige Herbstsitzung des Rechts- und Berufsausschusses sowie des Steuerrechtsausschusses des DStV in Berlin. Außerdem widmen sich die Ausführungen der neuen Überbrückungshilfe IV. Sie soll den Förderzeitraum Januar bis März 2022 umfassen und unmittelbar an die laufende Überbrückungshilfe III Plus anschließen. [Beihefter \(DStV-News\)](#)

Ihr
Bert Kaminski

VERBANDSADRESSEN

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Littenstr. 10, 10179 Berlin
Telefon: 030/278 76-2, Telefax: 030/278 76-799
E-Mail: dstv.berlin@dstv.de – Internet: www.dstv.de
Büro Brüssel (German Tax Advisers):
Rue Montoyer 25, 1000 Bruxelles
E-Mail: info@germantaxadvisers.eu

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg e. V.

Hegelstr. 33, 70174 Stuttgart
Telefon: 07 11/6 19 48-400, Telefax: 07 11/6 19 48-444
E-Mail: info@dstv-bw.de – Internet: www.dstv-bw.de

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e. V.

Hansastr. 32, 80686 München
Telefon: 0 89/2 73 21 40, Telefax: 0 89/2 73 06 56
E-Mail: info@lswb.de – Internet: www.lswb.de

Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe e. V.
Littenstr. 10, 10179 Berlin
Telefon: 0 30/27 59 59 80, Telefax: 0 30/27 59 59 88
E-Mail: info@stbverband.de
Internet: www.stbverband.de

Steuerberaterverband im Lande Bremen e. V.

Schillerstraße 10, 28195 Bremen
Telefon: 04 21/5 95 84-0, Telefax: 04 21/5 95 84-22
E-Mail: info@stbv-bremen.de
Internet: www.stbv-bremen.de

Steuerberaterverband Düsseldorf e. V.

– Verband der steuerberatenden und prüfenden Berufe –
Grafenberger Allee 98, 40237 Düsseldorf
Telefon: 02 11/6 69 06-0, Telefax: 02 11/6 69 06-800
E-Mail: mail@stbverband-duesseldorf.de
Internet: www.stbverband-duesseldorf.de

Steuerberaterverband Hamburg e. V.

Am Sandtorkai 64 a, 20457 Hamburg
Telefon: 0 40/41 34 47-0, Telefax: 0 40/41 34 47-59
E-Mail: info@steuerberaterverband-hamburg.de
Internet: www.steuerberaterverband-hamburg.de

Steuerberaterverband Hessen e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Mainzer Landstraße 211, 60326 Frankfurt am Main
Telefon: 0 69/97 57 45-0, Telefax: 0 69/97 57 45-25
E-Mail: mail@steuerberaterverband-hessen.de
Internet: www.steuerberaterverband-hessen.de

Steuerberater-Verband e. V. Köln

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Von-der-Wettern-Str. 17, 51149 Köln
Telefon: 02 203/99 30-90, Telefax: 02 203/99 30-99
E-Mail: info@stbverband-koeln.de
Internet: www.stbverband-koeln.de

Steuerberaterverband Mecklenburg-Vorpommern e. V.

Ostseeallee 40, 18107 Rostock
Telefon: 03 81/77 99 859-0, Telefax: 03 81/77 99 859-3
E-Mail: info@stb-verband-mv.de – Internet: www.stb-verband-mv.de

Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e. V.

Geschäftsstelle Niedersachsen: Zeppelinstr. 8, 30175 Hannover
Telefon: 05 11/3 07 62-0, Telefax: 05 11/3 07 62-12
E-Mail: info@steuerberater-verband.de
Internet: www.steuerberater-verband.de

Geschäftsstelle Sachsen-Anhalt: Zum Dornfels 4, 39104 Magdeburg
Telefon: 03 91/4 05 54-0, Telefax: 03 91/4 05 54-20
E-Mail: info-md@steuerberater-verband.de
Internet: www.steuerberater-verband.de

Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e. V.

Hölderlinstr. 1, 55131 Mainz
Telefon: 0 61 31/57 74 48, Telefax: 0 61 31/5 37 93
E-Mail: info@stb-verband-rlp.de
Internet: www.stb-verband-rlp.de

Verband der steuerberatenden Berufe im Saarland e. V.

Merziger Str. 82, 66763 Dillingen
Telefon: 0 68 31/7 68 80-31, Telefax: 0 68 31/7 68 80-88

Steuerberaterverband Sachsen e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Bertolt-Brecht-Allee 22, 01309 Dresden
Telefon: 03 51/2 13 00-10, Telefax: 03 51/2 13 00-12
E-Mail: info@stbverband-sachsen.de
Internet: www.stbverband-sachsen.de

Steuerberaterverband Schleswig-Holstein e. V.

– Verband des steuer- und wirtschaftsprüfenden Berufs –
Willy-Brandt-Ufer 10, 24143 Kiel
Telefon: 04 31/9 97 97-0, Telefax: 04 31/9 97 97-17
E-Mail: info@stbvsh.de
Internet: www.stbvsh.de

Steuerberaterverband Thüringen e. V.

Haus der Steuerberater, Kartäuserstr. 27a, 99084 Erfurt
Telefon: 03 61/5 58 33-0, Telefax: 03 61/5 58 33-10
E-Mail: info@stbverband-thueringen.de
Internet: www.stbverband-thueringen.de

Steuerberaterverband Westfalen-Lippe e. V.

Gasselstiege 33, 48159 Münster/Westf.
Telefon: 02 51/5 35 86-0, Telefax: 02 51/5 35 86-60
E-Mail: info@stbv.de
Internet: www.stbv.de

INHALTSÜBERSICHT

MAGAZIN

EDITORIAL

Mehr Fortschritt oder kleinste gemeinsame Nenner?
StB Torsten Lüth M 1

ZU DIESER AUSGABE M 3

STAND DER GESETZGEBUNG M 6

NEUE STEUERRECHTSPRECHUNG M 8

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski

BFH vom 25. 3. 2021: Zur Annahme von Sonderbetriebseinnahmen bei Stipendiengewährung an die Mitunternehmer einer GbR M 8

BFH vom 16. 12. 2020: Bonuszahlungen einer privaten Krankenkasse als Beitragserstattung ... M 11

BFH vom 14. 1. 2021: Aufwendungen für einen sog. Schulhund als Werbungskosten M 14

BFH vom 24. 2. 2021: Umsatzsteuerrechtliches Entgelt bei „0%-Finanzierung“ M 15

BFH vom 2. 12. 2020: Sachaufklärungspflicht des FG bei Ermittlung des Anteilswerts einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft M 17

BFH vom 23. 2. 2021: Zurechnung eines Grundstücks für Zwecke der Grundsteuer M 20

VERANSTALTUNGSKALENDER M 12

BÜCHERSCHAU M 18

STEUERRECHT

Aktuelle Entwicklungen beim häuslichen Arbeitszimmer und bei der Homeoffice-Pauschale
StB Dipl.-Finw. (FH) Michael Seifert 1

Aktuelle Rechtsprechung zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei der Herstellung von Wirtschaftsgütern
Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski 13

STEUERSTRAFRECHT

Richtiges Verhalten bei Durchsuchung und Beschlagnahme in der Beraterkanzlei
RA/FAStR Dr. Martin Wulf und RA Dr. Sebastian Peters 16

DER TIPP IN DER MITTE

RECHTSBEHILFSEMPFEHLUNG

Bestandskräftiger Feststellungsbescheid? –
Argumentationshilfen im Schenkungsteuerstreit
*RA/FAStR Dr. Jens Stenert und
wiss. Mitarbeiterin Rabea Sasse* 20

PRAXISTIPP

Der modifizierte Zugewinnausgleich sichert
steuerliches Optimierungspotential
*StB Bernd Hage, StB Peter Hoffmann und
StBin Karen Sinne* 21

BERUFSRECHT/BERUFSSTAND

Aktuelle berufsrechtliche Neuerungen für Steuerbe-
rater und Wirtschaftsprüfer (Teil III)
*RA Dipl.-Verw. (FH) Christian Michel
und StB/Syndikus-RA/FAStR Simon Beyme* 31

BGH vom 22. 7. 2021: Werbung mit ehrenamtlicher
Tätigkeit muss zutreffend sein
StB/Syndikus-RA/FAStR Simon Beyme 36

BFH vom 1. 9. 2021: Keine Kostenerstattung für Ein-
spruch gegen Hinterziehungszinsen zum Kindergeld
StB/Syndikus-RA/FAStR Simon Beyme 37

BERICHT AUS BRÜSSEL

Anti-Geldwäsche-Konferenz der German Tax Advisers 39

DStV
+++ NEWS

1 | 2022

Aktuelles aus der Arbeit des DStV

Beihefter zu Stbg 1/2022

EUROPARECHT

DStV-Präsident eröffnete Brüsseler Konferenz
zum Anti-Geldwäsche-Paket 01

STEUERRECHT

Entschärfung der Fristenballung gewinnt an Fahrt 02

GREMIEN

DStV-Rechts- und Berufsrechtsausschuss tagte
in Berlin 02

DStV-Steuerrechtsausschuss besprach steuerli-
che Neu-Entwicklungen 03

CORONA-HILFSSMASSNAHMEN

Überbrückungshilfe IV: Coronahilfen werden im
neuen Jahr fortgesetzt 04

ANALYSE

DStV-Praxenvergleich 2021 erhältlich! 04

DIE STEUERBERATUNG ONLINE

Mehrwert der Online-Ausgabe nutzen unter www.die-steuerberatung.de

- Aktuelle Stbg-Ausgabe und Archiv ab 2004
- Gesetze und Verwaltungsvorschriften
- Höchstrichterliche Entscheidungen
- Anhängige Verfahren vor dem BFH, BVerfG und EuGH
- Finanzgerichtliche Entscheidungen
- Lexika des Steuerrechts und Rechts
- Steuerberatervergütungsverordnung
- Sämtliche Stollfuß Handausgaben ab 2005/2006

Kostenloser Zugang zur Stbg-Online-Version für Abonnenten

Bitte fordern Sie Ihren individuellen Online-Zugang (gül-
tig bis zur Beendigung des Abonnements) bei unserem
Kundenservice an:

E-Mail: stm@stollfuss.de

Telefon: (0228) 724-0

Nach Erhalt der Zugangsdaten (Benutzername + Pass-
wort) können Sie sich über www.die-steuerberatung.de
anmelden und die Online-Version unserer Fachzeit-
schrift nutzen!

Die Zugangsdaten zur Online-Version sind auch für Tab-
lets gültig (iPad/Android). Informationen zur Stollfuß
Kiosk-App erhalten Sie unter: www.stollfuss.de/stbg.

STAND DER GESETZGEBUNG*

EU-Vorlage/ Gesetz	Stand	Fundstelle	Inhalte bzw. betroffene Vorschriften	Inkrafttreten	Literatur
Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht	2. Durchgang BR 17. 12. 2021	BR-Drucks. 810/21 (B)	Um den Vorgaben des Unionsrechts Rechnung zu tragen, wird der Durchschnittssatz für Pauschal-Landwirte auf 9,5 % zum 1. 1. 2022 angepasst und die Berechnung des Durchschnittssatzes im Gesetz festgeschrieben. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nahm als Sachverständiger an der öffentlichen Anhörung im BT-Hauptausschuss teil. Neben seinen Anregungen zum Vorhaben forderte er, dass im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens angesichts der coronabedingten Zusatzaufgaben die Abgabefrist für die Steuererklärungen 2020 von Ende Mai bis Ende August 2022 verlängert wird.	1. 1. 2022	DStV: Eingabe S 10/21 vom 15. 11. 2021
	2./3. Beratung BT 18. 11. 2021				
	Beschlussempfehlung und Bericht Hauptaus- schuss 16. 11. 2021	BT-Drucks. 20/75			
	Öffentliche Anhörung im BT-Hauptausschuss 15. 11. 2021				
	Gesetzentwurf der BReg 8. 11. 2021	BT-Drucks. 20/12			
Grundsteuerreform- Umsetzungsgesetz	Verkündet 22. 7. 2021	BGBl. I 2021 S. 2931	Mit dem Gesetz soll notwendigem Gesetzgebungs- bedarf u.a. wie folgt entsprochen werden: – Einführung eines neuen § 266 Abs. 5 BewG, – gesetzliche Klarstellungen, z.B. bei der Ermittlung des Grundsteuerwerts, – Absenkung der Steuermesszahl für Wohngrund- stücke, – Definition konkreter Anforderungen an die fachliche Eignung des Gutachters beim Nachweis des nied- rigeren gemeinen Werts.	I.d.R. am Tag nach der Verkündung	
	2. Durchgang BR 25. 6. 2021	BR-Drucks. 510/21 (B)			
	2./3. Beratung BT 10. 6. 2021				
	Gesetzentwurf der BReg 22. 4. 2021	BT-Drucks. 19/28902			
Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuer- rechts	Verkündet 30. 6. 2021	BGBl. I 2021 S. 2050	Mit dem Gesetz sollen die steuerlichen Rahmenbedin- gungen insbesondere für mittelständische Personen- gesellschaften verbessert werden durch: – Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschafts- gesellschaften (§ 1a KStG), – Globalisierung der für die Umwandlung von Kör- perschaften maßgeblichen Teile des UmwStG (§ 1 UmwStG, § 12 Abs. 2 und 3 KStG), – Ersatz der Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen (§§ 14 und 27 KStG) durch die sog. Einlagelösung, – Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderun- gen aus Währungskursschwankungen im Zusammen- hang mit Gesellschafterdarlehen (§ 8b Abs. 3 KStG). Der Finanzausschuss des BT greift DStV-Vorschläge im Rahmen des KöMoG auf und beschließt weitere Ver- längerung der Investitionsfristen für in 2017 und 2018 gebildete Investitionsabzugsbeträge.	Am Tag nach der Verkündung 1. 1. 2022	DStV: Eingabe S 08/21 vom 19. 10. 2021 Eingabe S 03/21 vom 29. 4. 2021
	2. Durchgang BR 25. 6. 2021	BR-Drucks. 467/21 (B)			
	2./3. Beratung BT 21. 5. 2021				
	Gesetzentwurf der BReg 19. 4. 2021	BT-Drucks. 19/28656			

* Weitere Informationen finden Sie auf der Homepage des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV) unter www.dstv.de sowie unter StBdirekt (www.stbdirekt.de) – das Informationsportal der Steuerberaterverbände und des DStV (für Verbandsmitglieder kostenlos).



Modernisierung des Körperschaftsteuer- rechts – Option zur KSt

Darum geht es:

- Steuerpolitische Einordnung und Bewertung des Optionsmodells aus Sicht der Wirtschaft
- Laufende Besteuerung der optierenden Gesellschaft und deren Gesellschafter
- Optierende Gesellschaft in besonderen Besteuerungssituationen
- Beratungsempfehlungen und Checklisten von der Vorbereitung über die Antragstellung bis zur Rückoption
- Qualifiziertes Autorenteam aus Experten des BDI und von Warth & Klein Grant Thornton unter fachlicher Gesamtreaktion von Herrn Professor Schiffers



Print und Online

BDI | WKG

Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

2. Auflage 2022, kartoniert, ca. 300 Seiten

Dieses Werk ist Bestandteil des Online-Fachportals Stotax First: www.stotax-first.de

Bestellen Sie jetzt unter
www.stollfuss.de

Stollfuß

NEUE STEUERRECHTSPRECHUNG

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
BFH 25. 3. 2021 VIII R 47/18 BStBl II 2021 S. 696	<p style="text-align: center;">Zur Annahme von Sonderbetriebseinnahmen bei Stipendiengewährung an die Mitunternehmer einer GbR</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Das einem Mitunternehmer gewährte Stipendium ist als Sonderbetriebseinnahme i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG zu erfassen, wenn die durch das Stipendium geförderte Tätigkeit des Mitunternehmers im Rahmen der Mitunternehmerschaft mit deren Mitteln betrieben wird. 2. Der Grundsatz von Treu und Glauben hindert das FA nicht daran, Stipendienzahlen, die es bei der Einkommensteuerveranlagung eines Mitunternehmers (rechtsirrig) als steuerfreie Einnahmen i. S. des § 3 Nr. 44 EStG angesehen hat, später in einem gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 173 Abs. 1 AO geänderten Feststellungsbescheid als Sonderbetriebseinnahmen des Mitunternehmers zu erfassen. <p>Anmerkung: Die beiden Kläger waren jeweils hälftig an einer 2008 gegründeten GbR beteiligt, die sich mit Softwareentwicklung befasste und ihren Gewinn im Streitjahr 2010 durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte. Sie hatten am 30. 3. 2010 mit der Universität C jeweils Stipendiatenverträge geschlossen, nach denen sie als Teil des Programms „Existenzgründungen aus der Wissenschaft (EXIST)“ für die Zeit vom 1. 4. 2010 bis zum 31. 3. 2011 ein Stipendium erhielten. Die Stipendien sollten der Entwicklung und Realisierung eines Gründungsvorhabens dienen, in dessen Fokus die Entwicklung einer Software stand. Dazu sollte ein Forschungsprototyp der Universität von den Gründern basierend auf aktueller Internet-Technologie zu einem marktreifen Produkt ausgearbeitet werden. Die Stipendien sollten den Existenzgründern ermöglichen, sich ganz der Verfolgung und Realisierung der Gründungsidee zu widmen. Die Stipendien stellten weder Vergütungen i. S. v. § 611 BGB noch Arbeitsentgelt i. S. v. § 14 SGB IV dar, sondern dienten lediglich der Sicherung des Lebensunterhalts und einer angemessenen Absicherung gegen das finanzielle Risiko von Krankheit des Existenzgründers während der Phase der Weiterverfolgung und Realisierung der Gründungsidee. Das FA ging davon aus, die Stipendien seien als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen, und änderte den Feststellungsbescheid 2010 entsprechend. Das FG Münster (Urteil vom 13. 4. 2018, 14 K 3906/14 F, EFG 2018 S. 1089) ging davon aus, dass neben den Klägern auch die GbR Klage erhoben habe, und gab der Klage statt, weil es an einer Veranlassung der Stipendienzahlen durch das Gesellschaftsverhältnis fehle.</p> <p>Der BFH folgt dem FG zwar darin, dass die Stipendienzahlen keine Sondervergütungen i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen, weil die Universität als Stipendiengeberin nicht in einen Leistungsaustausch zwischen A und B einerseits und der GbR andererseits eingeschaltet war. Es habe unzutreffend angenommen, die Stipendienzahlen könnten mangels Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch keine (sonstigen) Sonderbetriebseinnahmen i. S. v. § 18 Abs. 4 Satz 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein. Als Sonderbetriebseinnahmen sind jedoch auch Einnahmen zu qualifizieren, die ein Mitunternehmer zwar im eigenen Namen, aber mit Unterstützung der Mitunternehmerschaft erzielt. Dementsprechend ist auch das einem Mitunternehmer gewährte Stipendium als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen, wenn die durch das Stipendium geförderte Tätigkeit des Mitunternehmers im Rahmen der Mitunternehmerschaft mit deren Mitteln betrieben wird. Stipendien dienen regelmäßig dazu, den Geförderten bei der Umsetzung eines bestimmten Vorhabens finanziell zu unterstützen. Sie steigern (auch soweit hiervon der Lebensunterhalt bestritten wird) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stipendiaten. Bedient sich der so Geförderte als Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft, um das geförderte Vorhaben voranzutreiben, ist die Stipendienzahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Das FG hat im zweiten Rechtsgang die tatsächlichen Umstände der Umsetzung des geförderten Gründungsvorhabens näher aufzuklären.</p>

Fortsetzung auf Seite M 11

Fortsetzung von Seite M8


Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>Praxiskonsequenzen: Die Entscheidung verdeutlicht den weiten Anwendungsbereich der Sonderbetriebseinnahmen, der sich letztlich aus der Anwendung der Gleichstellungsthese eines Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer ergibt. Sie ist insoweit folgerichtig. Vorliegend war die GbR später in eine GmbH umgewandelt worden. Der BFH führt hierzu aus, dass, wenn namens einer vollbeendeten Personengesellschaft Einspruch gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid eingelegt wird, zu prüfen ist, ob dieser im Wege der rechtsschutzgewährenden Auslegung als Rechtsmittel der einzelnen Gesellschafter anzusehen ist. Eine entsprechende Klage kann ausnahmsweise dann im Wege rechtsschutzgewährender Auslegung als eine solche der ehemaligen Gesellschafter angesehen werden, wenn das Rubrum der Klage spiegelbildlich dem insoweit unzutreffenden Rubrum der Einspruchsentscheidung entspricht und dem FA die Vollbeendigung der Personengesellschaft bei Erlass der Einspruchsentscheidung bereits bekannt war. Dies gilt für einen namens der vollbeendeten Personengesellschaft eingelegten Einspruch, wenn das FA den Feststellungsbescheid trotz Kenntnis von der Vollbeendigung an die Gesellschaft bekanntgegeben hat.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 16. 12. 2020 X R 31/19 BFH/NV 2021 S. 973	<p style="text-align: center;">Bonuszahlungen einer privaten Krankenkasse als Beitragerstattung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bonuszahlungen einer privaten Krankenkasse mindern als Beitragerstattung die nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG abzugsfähigen Sonderausgaben, wenn diese unabhängig davon gezahlt werden, ob dem Versicherungsnehmer finanzieller Gesundheitsaufwand entstanden ist oder nicht (Abgrenzung zu den Senatsurteilen vom 01. 06. 2016 – X R 17/15, BFHE 254, 111, BStBl II 2016, 989, Rz 24, 27, 33, sowie vom 06. 05. 2020 – X R 16/18, BFHE 269, 43, BFH/NV 2020, 1144, Rz 22 ff.). 2. Der mit den Bonuszahlungen einhergehende teilweise Verlust eines Erstattungsanspruchs für Gesundheitsaufwendungen berührt nicht die für § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG maßgebliche Beitragsebene. <p>Anmerkung: Die Kläger (Eheleute) sind privat kranken- und pflegeversichert. Die beiden minderjährigen Kinder sind über den Ehemann versichert. Von ihrer Krankenversicherung erhielten die Frau für sich und der Mann für sich und für die Kinder in den Streitjahren (2014 bis 2016) Boni von jeweils 30 € monatlich (jährlich 360 €), somit insgesamt 1 080 € jährlich (3 × 360 €). Vertragsgemäß verrechnet die Krankenversicherung die Boni mit den zur Erstattung angemeldeten Gesundheitsaufwendungen, und zwar in den Jahren 2014 und 2016 jeweils in voller Höhe (1 080 €) und im Jahr 2015 i. H. v. 922 €. Die Versicherung meldete die Boni gegenüber der FinVerw für jedes Streitjahr i. H. v. 984 € als Beitragerstattung (360 € × 3 × 91,36 % Anteil Basiskrankenversicherungsschutz). Das FA minderte dementsprechend den Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG. Das Thüringer FG (Urteil vom 23. 5. 2019, 3 K 74/19, EFG 2019 S. 1897) wies die hiergegen gerichtete Klage mit der Begründung ab, die Boni stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basiskrankenversicherungsschutzes, die hierdurch gemindert würden.</p> <p>Der X. Senat des BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe zu Recht entschieden, dass die bezogenen Bonuszahlungen der Krankenversicherung als Beitragerstattungen den Sonderausgabenabzug mindern. Dies ergab sich nicht bereits daraus, dass das Versicherungsunternehmen die Boni gegenüber der FinVerw gemeldet hatte. Vielmehr ließ das materielle Recht des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG insoweit keinen Sonderausgabenabzug zu. Werden dem Steuerpflichtigen Versicherungsbeiträge erstattet, mindert die Erstattung im Jahr des Zuflusses den Sonderausgabenabzug. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Zahlung des Versicherungsunternehmens nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt auch als Beitragerstattung – und nicht als eine hiervon losgelöste</p>

Fortsetzung auf Seite M 14

VERANSTALTUNGSKALENDER 2022

Datum	Ort	Veranstaltung/Veranstalter
2022		
25.1.	online	Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
31.1.	Köln	18. Deutscher Finanzgerichtstag , Deutscher Finanzgerichtstag e.V.
30.3.– 31.3.	München	61. Münchner Steuerfachtagung , Münchner Steuerfachtagung e.V.
2.5.–3.5.	Berlin	Deutscher Steuerberaterkongress 2022 , Bundessteuerberaterkammer
12.5.– 13.5.	Lüneburg	Landesverbandstagung/Delegiertenversammlung , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
23.5.*	Berlin	100-jähriges Jubiläum , Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen e.V. (HLBS)
7.6.*	Weimar	Verbandstag und Mitgliederversammlung , Steuerberaterverband Thüringen e.V.
17.6.	Berlin	Mitgliederversammlung , Deutscher Steuerberaterverband e.V.
17.6.	Berlin	Mitgliederversammlung , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
21.6.*	Düsseldorf	Verbandstag , Steuerberaterverband Düsseldorf e.V.
23.6.– 25.6.*	Binz	Rügener Steuerfachtagung , Steuerberater-Verband e.V. Köln
12.7.	Nürnberg	Mitgliederversammlung , Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
30.8.–1.9.	Hannover	Steuerfachtagung , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
6.9.–8.9.	Hannover	Zukunftskongress Celle , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
22.9.*	Hannover	UmsatzsteuerForum , UMSATZSTEUERFORUM e.V.
29.9.– 30.9.	Krakau	10. Internationaler Steuerberaterkongress , Bundessteuerberaterkammer
9.10.–11.10.	Dresden	45. Deutscher Steuerberaterstag 2022 , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
19.10.*	Köln	Mitgliederversammlung , Steuerberater-Verband e.V. Köln
27.10.*	Rostock	Steuern – Recht – Wirtschaft , Steuerberaterverband Mecklenburg-Vorpommern e.V./ Steuerberaterkammer Mecklenburg-Vorpommern e.V.
16.11.	Köln	Verbandstag und 75-jähriges Jubiläum , Steuerberater-Verband e.V., Köln


* Neue, noch nicht in Stbg 12/2021 abgedruckte oder seither geänderte Termine.



Jetzt wieder Buchhaltungssicherheit von A wie Abbruchkosten bis Z wie Zweitwohnungsteuer!


Darum geht es:

- Mehr als 900 ABC-Stichworte aus der Praxis rund um die FiBu
- Viele neue Stichworte, z.B. Elektronische Rechnungen, Inventurdifferenz, Rückgabe/Umtausch, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers
- Zu jedem Geschäftsvorfall mit passenden Buchungssätzen (SKR 03 und SKR 04 sowie HKR 01 und HKR 02)
- Autoren aus der FiBu-Praxis (bekannt aus der b.b.h.-Seminarreihe „Buchhaltung Spezial“)




Dormeier|Haffner
ABC der Finanzbuchhaltung

2. Auflage 2021, kartoniert,
736 Seiten, Preis € 69,-
ISBN 978-3-08-317301-4




Dormeier|Haffner
ABC der Finanzbuchhaltung online


Jahresbezugspreis € 65,-
ISBN 978-3-08-187300-8
(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)



www.stoffuss.de




bestellung
@stoffuss.de



0228 724-0

Jetzt bestellen!



Organ des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Berlin
Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe
Schriftleiter: Prof. Dr. Bert Kaminski

STEUERRECHT

Aktuelle Entwicklungen beim häuslichen Arbeitszimmer und bei der Homeoffice-Pauschale

StB Dipl.-Finw. (FH) Michael Seifert, Troisdorf¹

Nach dem vorliegenden Koalitionsvertrag soll die Homeoffice-Pauschale um ein Jahr bis Ende 2022 verlängert werden. Zudem beabsichtigt die neue Bundesregierung, Schwellenwerte anzupassen. Auch der seit 1996 fast unveränderte Abzugshöchstbetrag von ursprünglich 2400 DM und mittlerweile von 1250 € sollte unter Berücksichtigung der Kostensteigerungen im Wohnungsbereich erhöht werden, auch um verfassungsrechtliche Fragestellungen auszuräumen. Hierauf sowie auf Änderungen der Erklärungsdrucke 2021 und die weiteren Entwicklungen wird nachfolgend näher eingegangen.

I. Grundsätzliches

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG besteht ein Abzugsverbot für Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers sowie für die Kosten seiner Ausstattung.

Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung steht. Anderer Arbeitsplatz i. S. d. Vorschrift ist jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist tätigkeitsbezogen zu beantworten.² In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren **Aufwendungen auf 1250 € begrenzt**.

Die **Beschränkung** der Höhe nach **gilt nicht**, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt** der **gesamten** betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Der Mittelpunkt bestimmt sich grundsätzlich danach, ob der Steuerpflichtige im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für seinen Beruf/Betrieb, d. h. für alle Tätigkeiten, wesentlich und prägend sind.³

Praxishinweis:

Über § 9 Abs. 5 EStG gilt dieses Abzugsverbot bzw. diese Abzugseinschränkung gleichermaßen für den Werbungskostenabzug und über § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG auch bei Geltendmachung von Sonderausgaben für eine erstmalige Berufsausbildung.

Eine Übersicht zur Abziehbarkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer enthält Abb. 1.

Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird der Abzug nach den für das häusliche Arbeitszimmer geltenden Bestimmungen abgewählt, kann zumindest für die

- 1 Der Verfasser ist seit 1998 niedergelassener Steuerberater. Zuvor war er in der FinVerw Nordrhein-Westfalen, in der Steuerabteilung des Deutschen Industrie- und Handelskammertags (DIHK) sowie des Verbands Deutscher Maschinen- und Anlagebauer (VDMA) tätig. Er ist Mitautor des im Stollfuß Verlag erscheinenden und von Korn/Carlé/Stahl/Strahl herausgegebenen Loseblatt-Kommentars zum EStG. Bei seinem Beitrag handelt es sich um eine ergänzte und erweiterte Fassung eines Vortrags, den er auf dem digitalen 44. Deutschen Steuerberatertag (Home Edition) gehalten hat. Der Vortrag war vom 17. bis 31. 10. 2021 in der Online-Bibliothek des Steuerberatertag-Portals abrufbar.
- 2 BFH vom 3.4.2019, VI R 46/17, HFR 2019 S. 855.
- 3 BFH vom 9. 11. 2005, VI R 19/04, BStBl II 2006 S. 328.

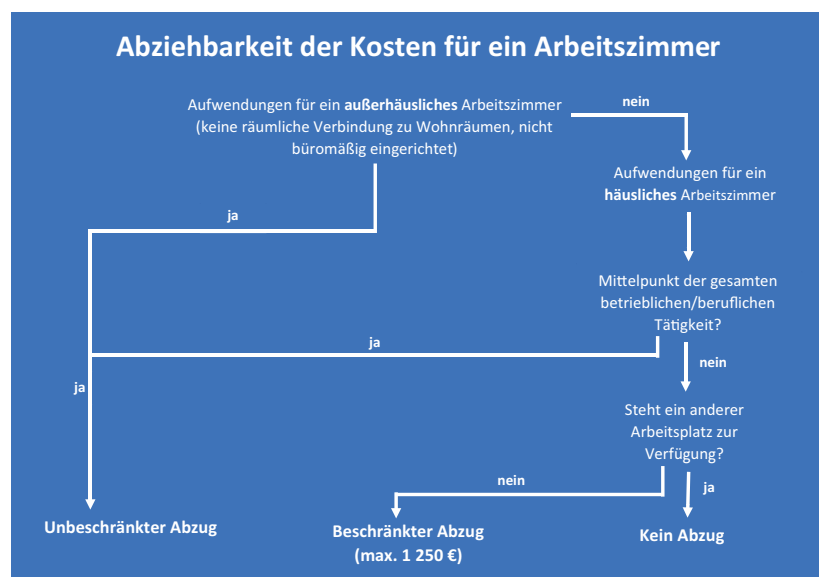


Abb. 1: Arbeitszimmer

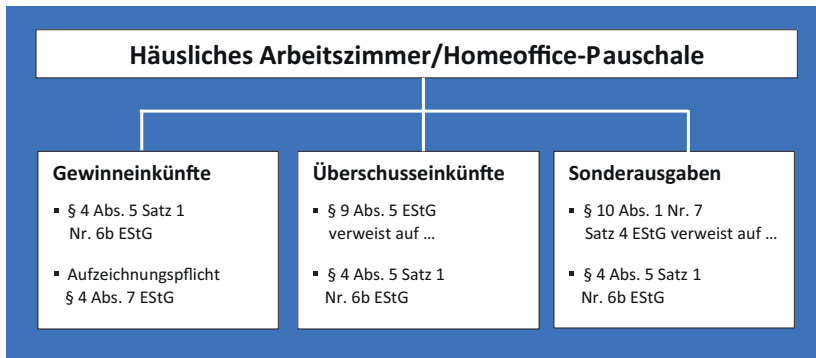


Abb. 2: Ansetzbarkeit von Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer bzw. Homeoffice-Pauschale

Beschränkt abziehbare Betriebsausgaben		nicht abziehbar EUR		abziehbar EUR	
			Ct		Ct
67	Geschenke	164		174	
68	Bewirtungsaufwendungen	165		175	
69	Verpflegungsmehraufwendungen			171	
70	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (einschl. AfA und Schuldzinsen)	162		172	
71	Sonstige beschränkt abziehbare Betriebsausgaben	168		177	

Erläuterung zu Zeile 70

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung sind grundsätzlich nicht abziehbar. Steht für die betriebliche/berufliche Tätigkeit kein anderer (Büro-)Arbeitsplatz zur Verfügung, sind die Aufwendungen bis zu einem Betrag von maximal 1.250 € abziehbar. Die Beschränkung der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Der Tätigkeitsmittelpunkt ist dabei nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung zu bestimmen; der Umfang der zeitlichen Nutzung hat dabei nur Indizwirkung. Weitere Erläuterungen finden Sie in dem BMF-Schreiben vom 06.10.2017, BStBl I S. 1320. **In der Zeile 70 ist auch die sog. „Home-Office-Pauschale“ nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG einzutragen.**

Abb. 3: Zeile 70 Anlage EÜR mit Erläuterung

Jahre 2020 und 2021 eine Homeoffice-Pauschale unter Einhaltung der Voraussetzungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG in Ansatz gebracht werden.⁴

II. Blick in die Erklärungsdrucke 2021

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bzw. für die Homeoffice-Pauschale können, wie Abb. 2 anschaulich zeigt, angesetzt werden als

- (Sonder-)Betriebsausgaben,
- Werbungskosten,
- Sonderausgaben im Rahmen einer Erstausbildung.

In der **Anlage EÜR 2021**⁵ ist ein ausdrückliches Eintragungsfeld für die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer vorgesehen (s. Abb. 3).

Keine eigene Eintragungsspalte ist für die Homeoffice-Pauschale bestimmt. Entsprechend den **Erläuterungen zur Anlage EÜR** ist in die **Zeile 70** auch die absetzbare Homeoffice-Pauschale einzutragen. Eine Klarstellung im Erklärungsdruck wäre wünschenswert gewesen (s. Abb. 3).

In der **Anlage N** wurde eine eigene Eintragung für die Homeoffice-Pauschale – im Gegensatz zum Erklärungsdruck 2020 – eingefügt (s. Abb. 4).

Praxishinweis:

Wird für eine **Fortbildung** ein häusliches Arbeitszimmer genutzt oder wird die Homeoffice-Pauschale für die Fortbildungszeit angesetzt, stellt sich die Frage, ob sämtliche Aufwendungen unter den Fortbildungskosten inklusive Kosten für das häusliche Arbeitszimmer bzw. die Homeoffice-Pauschale dort einzutragen sind. Meines Erachtens sind als Fortbildungskosten in der Zeile 46 der Anlage N lediglich die Aufwendungen exklusive der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bzw. exklusive der Homeoffice-Pauschale einzutragen.

In der **Anlage Sonderausgaben** sind die Aufwendungen für eine Erstausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) einzutragen. Anzugeben ist der Gesamtbetrag der Aufwendungen. Die absetzbaren Aufwendungen umfassen auch die Homeoffice-Pauschale und die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Ein eigenes Eintragungsfeld für die Homeoffice-Pauschale bzw. die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer existiert nicht (s. Abb. 5).

III. Begriffsbestimmung: Häusliches Arbeitszimmer

Ein häusliches Arbeitszimmer i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG liegt unter folgenden Voraussetzungen vor:

- Es handelt sich um einen in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum.
- Die Einrichtung hat Bürocharakter (Büromöbel, Schreibtisch).
- Der Raum dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftstellerischer, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten.⁶
- Der Raum wird ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt. Nicht anerkannt werden z. B. Durchgangszimmer, Arbeitsecken bzw. Zimmer, die in nennenswertem Umfang als Spiel-, Gäste- oder Bügelzimmer genutzt werden.

Ein häusliches Arbeitszimmer setzt damit neben einem büromäßig eingerichteten Raum u. a. auch voraus, dass es **ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt** wird.

4 Siehe nachfolgende Ausführungen unter XII.
 5 BMF vom 31. 8. 2021, IV C 6 – S 2142/20/10001 :011, BStBl I 2021 S. 1464.
 6 Siehe auch BFH vom 9. 6. 2015, VIII R 8/13, HFR 2016 S. 13.

Anlage N	
Zeilen 44 bis 45	
44	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer 325
45	Homeoffice-Pauschale: 335 Anzahl der Tage Kalendertage, an denen die berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt wurde

Abb. 4: Eintragungsmöglichkeit für die Homeoffice-Pauschale in Anlage N

Anlage Sonderausgaben	
Zeile 13	
13	Berufsausbildungskosten Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung; stpfl. Person / Ehemann / Person A Bezeichnung der Ausbildung, Art und Höhe der Aufwendungen 200 EUR

Abb. 5: Aufwendungen für Berufsausbildung (ohne Eingabefeld für Homeoffice-Pauschale/ Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer)

Praxishinweis:

Fehlt es an einer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Nutzung, weil das Zimmer nicht unwesentlich auch anderen einkunfts-fremden Zwecken dient (z. B. Spiel-, Gäste- oder Bügelzimmer), sind die Aufwendungen hierfür insgesamt nicht abziehbar. Damit scheidet eine Aufteilung und anteilige Berücksichtigung im Umfang der betrieblichen oder beruflichen Verwendung aus.⁷

In Folgeentscheidungen hat der BFH diese Urteilsgrundsätze ebenso übernommen⁸ und den Kostenabzug nur bei ausschließlicher oder nahezu ausschließlicher beruflicher oder betrieblicher Nutzung des jeweiligen Raums akzeptiert.⁹ Es kann allenfalls die Homeoffice-Pauschale (besser m.E. **Home-Work-Pauschale**) angesetzt werden.

Diese Grundsatzentscheidung betrifft die durch das JStG 1996¹⁰ eingeführte Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer. Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur unter der Voraussetzung abziehbar, dass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Höhe der abziehbaren Aufwendungen ist dabei grundsätzlich auf 1 250 € begrenzt; ein weiter gehender Abzug ist nur möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG).

In dem der Entscheidung des Großen Senats des BFH zu Grunde liegenden Verfahren war streitig, ob Kosten für einen Wohnraum, der zu 60 % zur Erzielung von Einnahmen aus VuV und zu 40 % privat genutzt wird, anteilig als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV abziehbar sind.

Der Große Senat des BFH begründet seine ablehnende Entscheidung neben dem allgemeinen Wortverständnis damit, dass der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzgebungs-

motive ausdrücklich an den herkömmlichen Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ angeknüpft habe.

Diese Auslegung diene dazu, den betrieblichen/beruflichen und den privaten Bereich sachgerecht voneinander abzugrenzen, Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden und den Verwaltungsvollzug zu erleichtern. Im Fall einer Aufteilung seien diese Ziele nicht zu erreichen, da sich der Umfang der jeweiligen Nutzung innerhalb der Wohnung des Steuerpflichtigen nicht objektiv überprüfen lasse. Der BFH sieht insbesondere ein Nutzungszeitenbuch nicht als geeignete Grundlage für eine Aufteilung an, da die darin enthaltenen Angaben keinen über eine bloße Behauptung des Steuerpflichtigen hinausgehenden Beweiswert hätten. Ebenso

mangele es an Maßstäben für eine schätzungsweise Aufteilung der jeweiligen Nutzungszeiten. Eine sachgerechte Abgrenzung des betrieblichen/beruflichen Bereichs von der privaten Lebensführung sei daher im Fall einer Aufteilung nicht gewährleistet.

Die vom BFH abgelehnte Aufteilung soll in Übereinstimmung mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. 9. 2009¹¹ stehen. Danach sind Reiseaufwendungen bei gemischt beruflich/betrieblich und privat veranlassenen Reisen nach Maßgabe der Zeitanteile der Reise aufteilbar.

Praxishinweis:

Der **Aufteilung nach Zeitgrundsätzen** kommt beim häuslichen Arbeitszimmer **keine Bedeutung** zu, da § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG eine allgemeinen Grundsätzen vorgehende Spezialregelung ist. Offenlassen konnte der Große Senat daher die vom X. Senat des BFH aufgeworfene Frage, ob es sich bei derartigen Aufwendungen mangels objektiv nachprüfbarer Kriterien dem Grunde nach überhaupt um anteilige Werbungskosten oder Betriebsausgaben handeln könne.

IV. Häusliches Arbeitszimmer und Erforderlichkeit

Der BFH hat betont, dass sich die „Erforderlichkeit“ für den Abzug der Arbeitszimmeraufwendungen nicht aus dem EStG heraus ergebe.¹² Eines zeitlichen Tätigkeitsmindestumfangs im häuslichen Arbeitszimmer bedürfe es

7 BFH vom 27. 7. 2015, GrS 1/14, BStBl II 2016 S. 265; kritisch hierzu *Kempermann*, FR 2016 S. 317; *Kanzler*, NWB 2016 S. 1071, 1076.
 8 BFH vom 17. 2. 2016, X R 1/13, BFH/NV 2016 S. 913 (kein Abzug für das häusliche Arbeitszimmer, in dem mit der Photovoltaikanlage zusammenhängende Büroarbeiten erledigt werden).
 9 BFH vom 16. 2. 2016, IX R 20/13, BFH/NV 2016 S. 1146; vom 16. 2. 2016, IX R 21/13, BFH/NV 2016 S. 1147.
 10 Jahressteuergesetz 1996 vom 11. 10. 1995, BGBl. I 1995 S. 1250.
 11 BFH vom 21. 9. 2009, GrS 1/06, BStBl II 2010 S. 672.
 12 BFH vom 3. 4. 2019, VI R 46/17, BFH/NV 2019 S. 903.

nicht. Hohe Nichtnutzungszeiten des häuslichen Arbeitszimmers wirken sich nicht negativ auf den Kostenabzug aus; auch sind die abzugsfähigen Aufwendungen nicht um die Zeiten der Nichtnutzung zu kürzen.¹³

Gleichwohl muss eine (nahezu) ausschließliche Nutzung zur Erzielung von Einkünften erfolgen. Für gemischt genutzte Räume, die sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch in mehr als nur untergeordnetem Umfang zu privaten Zwecken genutzt werden, scheidet ein Raumkostenabzug aus; allenfalls kann eine Homeoffice-Pauschale in Ansatz gebracht werden.

Praxishinweis:

Es muss im Einzelfall dargelegt werden, in welchem Umfang und in welcher Art das häusliche Arbeitszimmer genutzt wurde. Es reicht nicht aus, wenn der Raum nach seinem äußeren Bild durch seine Einrichtung mit Büromöbeln dem Typus des Arbeitszimmers entspricht. Auch dessen tatsächliche Nutzung ist entscheidend.¹⁴

Der schädlichen Privatnutzung ist auch die Lagerung von privaten Gegenständen (z. B. Bücher und Ordner, die in keinem Bezug zur Einkunftserzielungsabsicht stehen) zuzurechnen.¹⁵ Keine schädliche Privatnutzung ist dagegen die Nichtnutzungszeit.¹⁶

Beispiel:

A ist nichtselbständig tätig und erzielt darüber hinaus Einkünfte aus VuV. Mit seiner Einkommensteuererklärung 2021 macht A Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer i. H. v. 1 250 € geltend. Die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen betragen 1 300 €. Für die Verwaltung des Mietobjekts wird das häusliche Arbeitszimmer ca. eine Stunde je Monat genutzt. In dem Arbeitszimmer ist ein leerer Schrank aufgestellt.

Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz¹⁷ scheidet ein Kostenabzug i. H. v. 1 250 € aus, weil von einer schädlichen privaten Mitnutzung des häuslichen Arbeitszimmers infolge des leeren unbenutzten Schanks ausgegangen wird. Eine Entscheidung, die m. E. mehr als bedenklich ist.

Die FinVerw verwehrt einen Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer im Zusammenhang mit dem Betrieb einer (einkommensteuerpflichtigen) Photovoltaikanlage, weil i. d. R. nur wenige Arbeiten hierfür im häuslichen Arbeitszimmer erforderlich seien.¹⁸ Die FinVerw nimmt Bezug auf eine Entscheidung des FG Nürnberg, die den Kostenabzug im Entscheidungsfall mit Hinweis auf die fehlende Erforderlichkeit abgelehnt hat.¹⁹ Die Entscheidung des FG Nürnberg ist aber überholt, so dass Raumkosten auch bei ausschließlicher oder fast ausschließlicher einkunftsrelevanter Nutzung zum steuermindernden Abzug zugelassen werden müssten.

Praxishinweis:

Nach dem BMF-Schreiben vom 29. 10. 2021²⁰ kann bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren

Blockheizkraftwerken beantragt werden, dass diese ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Wird dieser Antrag gestellt, sind die in diesem Zusammenhang erbrachten Arbeiten der schädlichen Privatnutzung des Arbeitszimmers zuzurechnen und können Grund für ein Abzugsverbot sein.

V. Außerhäusliches Arbeitszimmer: Keine Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

Ein häusliches Arbeitszimmer liegt nur dann vor, wenn eine Einbindung in die häusliche Sphäre vorliegt. Wird in einem Mehrfamilienhaus zusätzlich zur privaten Wohnung eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer genutzt, liegt nur dann ein häusliches Arbeitszimmer vor, wenn nach den Umständen des Einzelfalls ein innerer Zusammenhang zwischen beiden Wohnungen besteht.²¹ Zur Prüfung sind die Umstände des Einzelfalls zu gewichten.

Praxishinweis:

Liegt in einem Mehrfamilienhaus eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und in einer separaten Wohnung ein Arbeitszimmer, kann nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass das Arbeitszimmer als „häuslich“ einzuordnen ist. Die Finanzämter sehen dies oftmals nicht in der erforderlichen Differenzierung und wollen einen Kostenabzug nur i. H. v. max. 1 250 € zulassen.

VI. Betriebsstättenähnliche Einrichtung statt häuslichem Arbeitszimmer

Liegt kein außerhäusliches Arbeitszimmer vor, kann ein in der Privatwohnung gelegener ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzter Raum als betriebsstättenähnlicher Raum einen vollständigen Kostenabzug auslösen (zur Abgrenzung s. Abb. 6).

Von einem betriebsstättenähnlichen Raum und eben keinem häuslichen Arbeitszimmer ist auszugehen, wenn anhand objektiver Kriterien (z. B. Raumausstattung) eine private Mitnutzung des Raums ausgeschlossen werden kann. Das Nutzungsgepräge entspricht damit nicht dem eines häuslichen Arbeitszimmers. Daraus folgt auch, dass die Durchquerung eigener Räumlichkeiten dem Kostenabzug nicht entgegensteht.²²

13 FG Berlin-Brandenburg vom 7. 12. 2020, 7 K 7097/18, www.stotax-first.de, rkr.

14 FG Münster vom 16. 9. 2020, 13 K 94/18 E, EFG 2020 S. 1839, rkr.

15 FG Münster vom 16. 9. 2020, 13 K 94/18 E, EFG 2020 S. 1839, rkr.

16 FG Berlin-Brandenburg vom 7. 12. 2020, 7 K 7097/18, www.stotax-first.de, rkr.

17 FG Rheinland-Pfalz vom 25. 1. 2018, 6 K 2234/17, EFG 2018 S. 449, rkr.

18 OFD NRW vom 13. 1. 2016, S 2130-2011/0003-St 146, EStG-Kartei NW § 15 (2) EStG Nr. 800, unter 1.4, zuletzt aktualisiert am 19. 4. 2021.

19 FG Nürnberg vom 19. 3. 2012, 3 K 308/11, www.stotax-first.de, rkr.

20 BMF vom 29. 10. 2021, IV C 6 – S 2240/19/10006 :006, www.stotax-first.de.

21 BFH vom 8. 10. 2020, VIII B 59/20, BFH/NV 2021 S. 181.

22 BFH vom 29. 1. 2020, VIII R 11/17, BStBl II 2020 S. 445, m. w. N.; FG München vom 2. 3. 2021, 10 K 1251/18, EFG 2021 S. 1458, rkr.; vgl. auch Seifert, AktStR 4/2020 S. 479.

Häusliches Arbeitszimmer	Betriebsstättenähnlicher Raum
Abzugseinschränkung bzw. -verbot gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG kommt zur Anwendung	Abzugseinschränkung bzw. -verbot gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG kommt nicht zur Anwendung
Eingebunden in die häusliche Sphäre und dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten	Bereits die Ausstattung und/oder ihre Zugänglichkeit schließt eine private Mitbenutzung aus. Beispiele: ▪ Werkstatt ▪ Tonstudio ▪ Warenlager

Abb. 6: Abgrenzung häusliches Arbeitszimmer und betriebsstättenähnlicher Raum

Beispiele:

- Notarztpraxis
- Häusliches Tonstudio
- Warenlager

Praxishinweis:

Liegt ein betriebsstättenähnlicher Raum vor, kommt die Kostenabzugseinschränkung zum häuslichen Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG und demzufolge auch die Aufzeichnungspflicht gem. § 4 Abs. 7 EStG nicht zur Anwendung. Die Kosten für Zugangswege sind dagegen nicht abzugsfähig.

Liegt ein betriebsstättenähnlicher Raum vor, kann nicht der Abzug nach den Grundsätzen der Homeoffice-Pauschale gewählt werden. Diese Wahlrechtsmöglichkeit besteht nur dann, wenn ansonsten ein Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer möglich wäre.

VII. Tätigkeitsmittelpunkt und Abstellen auf sämtliche Tätigkeiten

Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, der den vollständigen Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer eröffnet, ist für sämtliche Tätigkeiten und nicht nur isoliert für die einzelne Tätigkeit zu bestimmen. Unerheblich ist, dass das häusliche Arbeitszimmer der Mittelpunkt derjenigen Tätigkeit ist, die dort ausgeübt wird.²³

Im Entscheidungsfall beehrte der als Rechtsanwalt tätige Kläger den vollständigen Abzug seiner Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben, da es sich um den **Kanzleisitz** für seine **anwaltliche** Nebentätigkeit gehandelt habe, er als Syndikusanwalt gesetzlich verpflichtet sei, Kanzleiräume vorzuhalten, und eigene Kanzleiräume unterhalten müsse, um die anwaltlichen Verschwiegenheitspflichten zu erfüllen. Das häusliche Arbeitszimmer befand sich in der vom Kläger in München angemieteten Privatwohnung.

Der BFH lehnte den vollumfänglichen Betriebsausgabenabzug ab. Hierfür reicht es nicht aus, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit als Rechtsanwalt darstellt. Auf Grund seiner Tätigkeit als Syndikusanwalt ist der Kläger auch außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers – vermutlich arbeitstäglich – am Ort der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig, so dass sich im häuslichen Arbeitszimmer nicht der Tätigkeitsmittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung befindet.

Es kam im Entscheidungsfall ein Kostenabzug für das häusliche Arbeitszimmer von max. 1 250 € in Frage. Interessant

ist, dass der Kläger vor dem Hintergrund der stark gestiegenen Mieten im Großraum München die Frage aufgeworfen hat, ob der seit 1996 fast unveränderte Höchstbetrag von 1 250 €²⁴ noch einer verfassungsgemäßen realitätsnahen Typisierung genügt. Der BFH geht auf die Beantwortung dieser Frage nicht näher ein, weil – obwohl der Beschwerdeführer ein Rechtsanwalt war – nach Auffassung des BFH den Anforderungen an die Beschwerdebegründung nicht entsprochen wurde. Damit wurde die Revision endgültig nicht zugelassen.

Der Kläger hätte insbesondere darlegen müssen, von welchen typischen (Miet- und Grundstücks-)Aufwendungen und Bemessungsfaktoren für das Arbeitszimmer (Größe; Verhältnis zur Gesamtfläche) der Gesetzgeber bei Schaffung des Höchstbetrags ausgegangen war. Dies geschah jedoch nicht.

Gleichwohl ist davon auszugehen, dass die verfassungsrechtliche Diskussion über den Höchstbetrag von 1 250 € nicht verstummen und in weiteren finanzgerichtlichen Verfahren thematisiert werden wird. Ausweislich des Koalitionsvertrags der neuen Ampelregierung sollen Schwellenwerte erhöht werden. Es bleibt zu hoffen, dass der Höchstbetrag von 1 250 € ebenso angemessen angehoben wird (z. B. auf 2 500 € p. a.), auch um künftige verfassungsrechtliche gerichtliche Auseinandersetzungen zu verhindern. Gleichzeitig sollte eine laufende Anpassung – entsprechend auch der regelmäßigen Erhöhung des Grundfreibetrags – normiert werden.

Beispiel:

A ist in Grünwald wohnhaft und als Anwalt in einer Beratungskanzlei in München angestellt. Daneben übt er eine selbständige Anwaltstätigkeit aus. Hierfür unterhält er ein häusliches Arbeitszimmer in seiner privaten Wohnung. Die anteiligen Kosten für das häusliche Arbeitszimmer betragen im VZ 2021 insgesamt 3 500 €.

Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind i. H. v. max. 1 250 € steuerlich abziehbar. Zwar liegt der Tätigkeitsmittelpunkt in Bezug auf die ge-

23 BFH vom 13. 6. 2020, VIII B 166/19, BFH/NV 2020 S. 1255.
24 Bei gesetzlicher Einführung 1996: 2 400 DM.

samten einkommensteuerlich relevanten Tätigkeiten nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Für die selbständige Arbeit steht A aber ansonsten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung.

VIII. Tätigkeitsmittelpunkt und Corona-Pandemie

Verfügt der Arbeitnehmer über ein dem Typusbegriff entsprechendes häusliches Arbeitszimmer und erbringt er seine berufliche/betriebliche Betätigung während der Corona-Pandemie ausschließlich oder überwiegend in seinem häuslichen Arbeitszimmer, wird für die qualitative Beurteilung der Betätigung eine mindestens gleichwertige Arbeit angenommen.²⁵

Für die Prüfung des zeitanteiligen Überwiegens der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer kann dabei auf die wöchentliche Regelarbeitszeit abgestellt werden.²⁶ Bei zeitlich überwiegender oder ausschließlicher Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt dann der Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer.

Bei dieser Prüfung sind unverändert alle betrieblichen und beruflichen Betätigungen (Gesamtstätigkeit) zusammen zu beurteilen.²⁷

Beispiel:

Die Arbeitnehmerin A erledigt ihre beruflichen Tätigkeiten als Buchhalterin ausschließlich von ihrem Homeoffice aus. Weitere Einkünfte erzielt A nicht. Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer betragen im VZ 2021 insgesamt 3 000 €.

Diese Aufwendungen kann A in vollem Umfang (3 000 €) als Werbungskosten geltend machen. In dem häuslichen Arbeitszimmer liegt der Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit.

Abwandlung 1: Wie im Beispiel zuvor, allerdings erledigt die Arbeitnehmerin A ihre beruflichen Tätigkeiten als Buchhalterin an drei Arbeitstagen im Homeoffice und an zwei Arbeitstagen in der Kanzlei des Arbeitgebers.

Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer kann A in vollem Umfang (Höhe: 3 000 €) als Werbungskosten geltend machen. In dem häuslichen Arbeitszimmer liegt der Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit. Unerheblich ist, dass im Betrieb ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Hinweis: Liegt der Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer, wird der unbeschränkte Kostenabzug nicht dadurch eingeschränkt, dass ein anderer Arbeitsplatz, z. B. am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, zur Verfügung steht.²⁸ Dieser günstigen Sichtweise

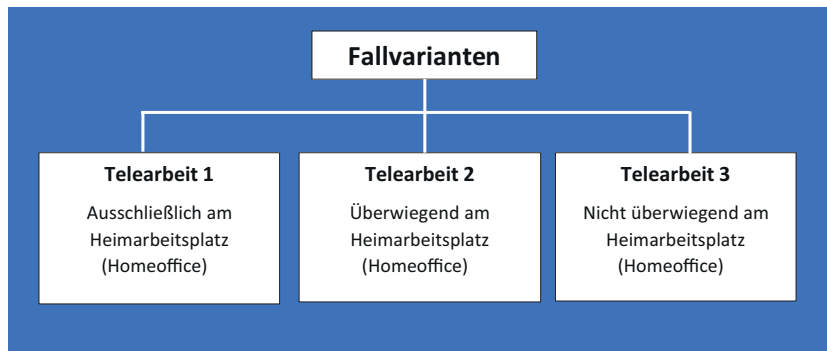


Abb. 7: Formen der Telearbeit

der FinVerw kommt gerade im Hinblick auf die während der Corona-Krise unterhaltenen Homeoffice-Tätigkeiten eine große Bedeutung zu.

Abwandlung 2: Wie Ausgangsbeispiel, allerdings erledigt die Arbeitnehmerin A ihre beruflichen Tätigkeiten als Buchhalterin an zwei Arbeitstagen in dem Homeoffice und an drei Arbeitstagen in der Kanzlei des Arbeitgebers.

Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer kann A nicht in vollem Umfang geltend machen, da dort nicht der Tätigkeitsmittelpunkt liegt. In der Regel dürfte ein Kostenabzug bis zu einer Höhe von 1 250 € zulässig sein. Nach Auffassung der FinVerw gilt dies jedoch nur, wenn der Arbeitgeber es der Mitarbeiterin A untersagt, an den Homeoffice-Tagen im Büro des Arbeitgebers tätig zu werden. Entsprechende Dokumentationen sollten geführt werden, weil die Feststellungslast beim Steuerpflichtigen liegt.

Die zeitliche Prüfung ist für einen zusammenhängenden Zeitraum als Durchschnittsregelung vorzunehmen, z. B. für die Zeit im ersten Lockdown oder insgesamt seit Beginn der Pandemie. Bei Änderungen im Betriebsablauf/der Arbeitsorganisation (z. B. bei zeitweiliger Kurzarbeit o. Ä.) kann der Arbeitnehmer einen anderen Zeitraum heranziehen.²⁹

Die vorstehenden Annahmen sind nach Auffassung der FinVerw für den Zeitraum der Corona-Pandemie grundsätzlich einheitlich zu beurteilen. Dieser beginnt ab dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige seine betriebliche/berufliche Betätigung ausschließlich oder überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer erbringt. Einzelne Unterbrechungen sind dabei unbeachtlich. Im Einzelfall dürften Diskussionen mit dem Finanzamt vorprogrammiert sein, welcher Zeitraum als Betrachtungseinheit heranzuziehen ist. Meines Erachtens kann nicht der gesamte Pandemiezeitraum als ein einheitlicher Zeitraum gewürdigt werden; vielmehr müssen vor dem Hintergrund der unterschiedlichen

25 BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2 145/19/10006 :013, unter Nr. 5.
 26 BFH vom 23. 5. 2006, VI R 21/03, BStBl II 2006 S. 600; BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2 145/19/10006 :013, unter Nr. 6.
 27 So auch BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2 145/19/10006 :013, unter Nr. 6.
 28 BMF vom 6. 10. 2017, IV C 6 – S 2 145/07/10002 :019, BStBl I 2017 S. 1320, Rz. 1.
 29 BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2 145/19/10006 :013, unter Nr. 7.

Inzidenzzahlen und den hieraus gezogenen unterschiedlichen Konsequenzen in der Arbeitswelt auch unterschiedliche Betrachtungszeiträume zur Beantwortung der Frage, ob ein Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer liegt, vorliegen. Infolge der regionalen Unterschiedlichkeit der Corona-Pandemie bedarf es einer regional unterschiedlichen Betrachtung auch unter Beachtung der persönlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall. Einfach den gesamten VZ als Betrachtungszeitraum heranzuziehen, dürfte sich verbieten.³⁰

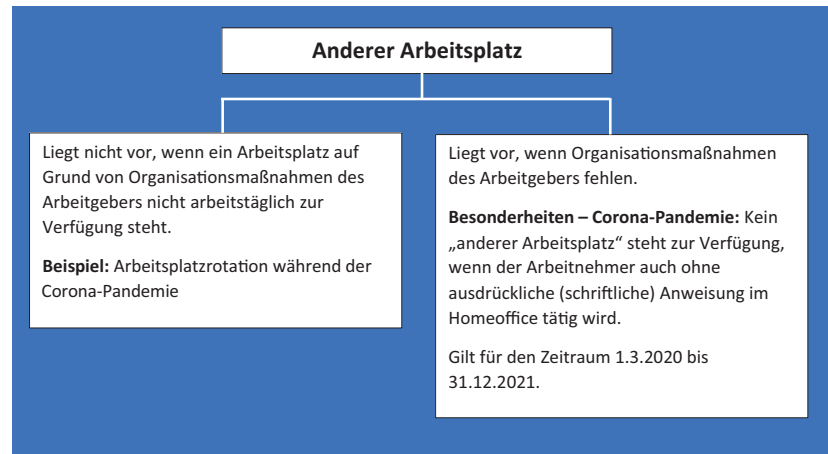


Abb. 8: Prüfung des Vorliegens eines „anderen Arbeitsplatzes“

Wird der Zeitraum der ausschließlichen oder überwiegenden Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer beendet, z. B. nach dem ersten Lockdown, ist der Sachverhalt neu zu würdigen.

Beispiel:

Ein Lehrer ist in den Monaten Januar bis März 2021 ausschließlich von seinem häuslichen Arbeitszimmer aus tätig. Im Zeitraum April bis Dezember 2021 erbringt er seine Tätigkeit in der Schule. In seinem häuslichen Arbeitszimmer wird er auch im Zeitraum von April bis Dezember 2021 tätig, weil ihm in der Schule kein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer betragen im VZ 2021 insgesamt 3 000 €; diese verteilen sich gleichmäßig auf alle Monate.

Lösung:

Januar bis März 2021: Vollständiger Kostenabzug, weil sich der Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer befindet.

Kostenabzug:
 $3\,000\text{ €} \times 3/12 = 750\text{ €}$

April bis Dezember 2021: Kostenabzug bis max. 1 250 €. Zwar liegt der Tätigkeitsmittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Es steht aber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Der Höchstbetrag von 1 250 € versteht sich als Jahresbetrag; er wird nicht zeitanteilig gekürzt.

Kostenabzug:
 $3\,000\text{ €} \times 9/12 = 2\,250\text{ €} - \text{max. } 1\,250\text{ €}$

Praxishinweis:

Liegt nur für bestimmte Zeiträume innerhalb eines Jahres der Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer, kann für diesen Zeitraum ein vollumfänglicher Kostenabzug beansprucht werden (hier: Zeitraum Januar bis März 2021).³¹

Liegt innerhalb eines Jahres zwar der Tätigkeitsmittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, steht für diese Zeit aber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung

(hier: Zeitraum April bis Dezember 2021), sind die hierauf entfallenden anteiligen Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € abziehbar. Beachtenswert ist, dass sich der Höchstbetrag von 1 250 € nicht zeitanteilig reduziert.³²

IX. Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes unter Berücksichtigung der Corona-Pandemie

Ob ein anderer Arbeitsplatz außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers existiert, muss in Bezug auf die jeweilige Tätigkeit geprüft werden (s. dazu Abb. 8).

Ein anderer Arbeitsplatz ist beispielsweise zu verneinen, wenn für die Zeiten eines Bereitschaftsdienstes kein Zugang zum Arbeitsplatz besteht (**Bereitschaftsdienst außerhalb der regulären Arbeitszeit**).³³

Es genügt hingegen nicht, dass nach **Feierabend** oder am **Wochenende** im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet werden, die grundsätzlich auch an einem anderen Arbeitsplatz ausgeübt werden könnten.³⁴

Die Voraussetzung „kein anderer Arbeitsplatz“ liegt nach der Verwaltungsauffassung während der Corona-Pandemie auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer aus **Gründen des Gesundheitsschutzes (Vermeidung von Kontakten mit Kollegen)** zu Hause arbeitet bzw. gearbeitet hat. Dies gilt für die Zeit der Corona-Pandemie auch dann, wenn der Steuerpflichtige die Entscheidung über das Tätigwerden im Homeoffice auch ohne eine ausdrückliche (schriftliche) Anweisung des Auftraggebers/Arbeitgebers getroffen hat und er der Empfehlung der Bundesregierung/der Länder gefolgt ist. Als Zeit der Corona-Pandemie wird dabei der Zeitraum vom 1. 3. 2020 bis zum 31. 12. 2021 angenommen.³⁵

30 So auch Korn/Strahl, NWB 2021 S. 3562, 3577.
 31 BMF vom 6. 10. 2017, IV C 6 – S 2145/07/10002 :019, BStBl I 2017 S. 1320, Rz. 22.
 32 BMF vom 6. 10. 2017, IV C 6 – S 2145/07/10002 :019, BStBl I 2017 S. 1320, Rz. 22.
 33 FG Berlin-Brandenburg vom 7. 12. 2020, 7 K 7097/18, www.stotaxfirst.de, rkr.
 34 Niedersächsisches FG vom 19. 10. 2020, 1 K 292/19, EFG 2021 S. 735, Rz. 35 m. w. N., rkr.
 35 BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2145/19/10006 :013, unter Nr. 5.

Anlage EÜR

Zeile 10

2021

Name des Steuerpflichtigen bzw. der Gesellschaft/Gemeinschaft/Körperschaft

Vorname

(Betriebs-)Steuernummer 77 21 1
99 15

Anlage EÜR
Bitte für jeden Betrieb eine gesonderte Anlage EÜR übermitteln!

Einnahmenüberschussrechnung
nach § 4 Abs. 3 EStG für das Kalenderjahr 2021

davon abweichend 131 Beginn 2 0 2 1 Ende 1 3 2

Art des Betriebs 100

Rechtsform des Betriebs

Einkunftsart 103 Land- und Forstwirtschaft = 1, Gewerbebetrieb = 2, Selbständige Arbeit = 3

Betriebsinhaber 104 Stpfl./Ehemann/Person A (Ehegatte A/Lebenspartner(in) A)/Gesellschaft/Körperschaft = 1, Ehefrau/Person B (Ehegatte B/Lebenspartner(in) B) = 2, Beide Ehegatten/Lebenspartner(innen) = 3

Wurde im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr der Betrieb beendet? 111 Veräußert oder Aufgabe = 1 (Bitte Zeile 102 beachten)
Unentgeltliche Übertragung = 2

10 Wurden im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr Grundstücke/ grundstücksgleiche Rechte entnommen oder veräußert? 120 Ja = 1, Nein = 2

Abb. 9: Anlage EÜR Zeile 10

Praxishinweis:

Vor dem Hintergrund der anhaltenden Corona-Pandemie dürfte es geboten sein, die zum Jahresende 2021 ausgelaufene Vereinfachungsregelung zumindest bis zum 31. 12. 2022 zu verlängern.

X. Häusliches Arbeitszimmer und Betriebsvermögen/Unternehmensvermögen

1. Grundsätzliches

Ein häusliches Arbeitszimmer kann bei Gewinneinkünften als eigenbetrieblich genutzter Raum (**Sonder-)Betriebsvermögen** auslösen.

Eine **Ausnahme** gilt nur, wenn es sich um einen Gebäudeteil von **untergeordnetem Wert** handelt. Nach Maßgabe von § 8 EStDV brauchen eigenbetrieblich genutzte Grundstücks-teile nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks **und** nicht mehr als 20 500 € beträgt.

Praxishinweis:

Die Einhaltung der Grenzen nach § 8 EStDV ist am Ende des jeweiligen Wj. zu prüfen. Bei **Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung** und **Umwidmung** des Raums kann sich eine **Aufdeckung erheblicher stiller Reserven** ergeben, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei den Räumlichkeiten um ein häusliches Arbeitszimmer oder eine betriebsstättenähnliche Einrichtung handelt.

Diese Gefahr sollte den Mandanten verdeutlicht werden, zumal die Anlage EÜR ausdrücklich Angaben im Falle einer Grundstücksentnahme bzw. Grundstücksveräußerung erwartet. Um spätere Haftungsdiskussionen auf Grund hoher Steuernachforderungen zu verhindern, sollte dies schriftlich dokumentiert werden.

Auch kann die Gefahr der Aufdeckung stiller Reserven gegen die Begründung eines häuslichen Arbeitszimmers bzw. einer betriebsstättenähnlichen Ein-

richtung sprechen. Der Ansatz von Aufwendungen nach den Regelungen der Homeoffice-Pauschale dürfte diese Problematik allerdings nicht verhindern, weil ein „häusliches Arbeitszimmer“ trotzdem vorliegt und damit die vorgenannte Betriebsvermögensproblematik aufgelöst wird.

2. Blick in den Erklärungsdruck (Anlage EÜR 2021³⁶)

In Zeile 10 der Anlage EÜR ist zwingend anzugeben, ob im Wj. Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte entnommen oder veräußert wurden (s. Abb. 9).

Für die Berechnung des Gewinns aus der Aufgabe einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 18 Abs.3 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs.2

EStG) ist im Übrigen der sich nach Abzug der AfA (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) ergebende Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers selbst dann maßgeblich, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer während der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit nach § 4 Abs.5 Satz 1 Nr.6b EStG der Höhe nach beschränkt war. Eine Gewinnkorrektur im Hinblick auf den nicht abzugsfähigen Teil der AfA komme nicht in Betracht, so der BFH.³⁷

3. Blick in die Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich hat die Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstands, der mindestens zu 10 % unternehmerisch genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG), zeitnah zu erfolgen. Im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht wird ein Gebäude umsatzsteuerrechtlich als ein Gegenstand gesehen; ein häusliches Arbeitszimmer kann im Falle einer mindestens 10%igen unternehmerischen Nutzung dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Aus Sicht der FinVerw ist die Zuordnungsentscheidung grundsätzlich bereits bei Leistungsbezug durch die Geldendmachung des Vorsteuerabzugs in der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu treffen. Die Zuordnungsentscheidung kann spätestens in einer „zeitnah“ eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung getroffen werden. Als „zeitnah“ wird die Regelabgabefrist für Steuererklärungen ohne Berücksichtigung der gesetzlichen Fristverlängerung bei Erklärungserstellung durch beratene Berufe angesehen (Abschn. 15.2c Abs. 16 Satz 4 UStAE).

Als Regelabgabefrist nennt der UStAE den 31.7. des Folgejahres. Durch die gesetzliche Verlängerung der Regelabgabefrist auf den 1. 11. 2021 bzw. – falls der 1. 11. 2021 in dem betreffenden Bundesland ein Feiertag ist – den 2. 11. 2021³⁸ ver-

36 BMF vom 31. 8. 2021, IV C 6 – S 2142/20/10001 :011, BStBl I 2021 S. 1464.
37 BFH vom 16. 6. 2020, VIII R 15/17, BStBl II 2020 S. 841.
38 BMF vom 20. 7. 2021, IV A 3 – S 0261/20/10001 :014, BStBl I 2021 S. 984, Rz. 3.

längert sich auch die Zuordnungsentscheidungsfrist für einheitliche Gegenstände, die teilunternehmerisch genutzt werden.³⁹

Der EuGH hat die Zuordnungsfrist grundsätzlich als mit der MwStSystRL vereinbar angesehen.⁴⁰ Eine Ausnahme gilt nur, wenn sie im konkreten Einzelfall unverhältnismäßig ist. Wann von einer Unverhältnismäßigkeit auszugehen ist, wird durch die künftige Rechtsprechung zu klären sein. Da nachfolgend der BFH die Frage der Verhältnismäßigkeit zu klären hat, sollten bislang anhängige Einsprüche gegenwärtig nicht zurückgenommen werden.

XI. Häusliches Arbeitszimmer und § 23 EStG

Eine bedeutsame Entscheidung zum häuslichen Arbeitszimmer im Zusammenhang mit § 23 EStG hat der BFH getroffen.⁴¹ Danach wird der Eigennutzung i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auch die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zu Einkunftserzielungszwecken zugerechnet. Der BFH begründet seine Entscheidung wie folgt:

Das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ setzt voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen (auch selbst) bewohnt wird.

Ein häusliches Arbeitszimmer im Zusammenhang mit Überschusseinkünften wird zumindest zeitweise auch für eigene Wohnzwecke i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG genutzt, da eine nahezu ausschließliche Nutzung für berufliche Zwecke für den Werbungskostenansatz ausreicht⁴² und eine (mögliche) geringfügige Nutzung des Raums zu eigenen Wohnzwecken als unbeachtlich erachtet wird.⁴³

Von einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch auszugehen, wenn das Objekt nur zeitweilig bewohnt wird, sofern es in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Der BFH schließt auch Zweitwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, in die Steuerbegünstigung ein.⁴⁴

Die Entscheidung des BFH in der Rechtssache IX R 27/19 erging zu einem im Rahmen von Überschusseinkünften genutzten häuslichen Arbeitszimmer. Das häusliche Arbeitszimmer gilt auch als zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so dass eine Besteuerungsausnahme nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG anwendbar ist. Auf den Umfang des Werbungskostenabzugs kommt es nicht an.

Praxishinweis:

Wird in den Jahren 2020 und 2021 bei den Überschusseinkünften eine Homeoffice-Pauschale von 5 € (täglich, max. 600 € im VZ) geltend gemacht (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG), liegt ebenso keine schädliche Fremdnutzung i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vor.



Abb. 10: Wegen der Entscheidung des BFH vom 1. 3. 2021, IX R 27/19, BStBl II 2021 S. 680, überholter Hinweis auf „Arbeitszimmer“ in Anlage SO Zeile 34

Die FinVerw hat beschlossen, die BFH-Entscheidung IX R 27/19 amtlich zu veröffentlichen und in allen noch offenen Fällen zur Anwendung kommen zu lassen. Zu einer Anpassung des bisherigen BMF-Schreibens⁴⁵ dürfte es ebenso kommen. Auch der bisherige Erklärungsvordruck dürfte an die geänderte Rechtsauslegung angepasst werden. Der Hinweis im Erklärungsvordruck, bei einem Arbeitszimmer handele es sich um eine Nutzung nicht zu eigenen Wohnzwecken, ist – in allen noch offenen Fällen – überholt (s. Abb. 10).

Beispiel:

A ist wohnhaft in Bonn und unterhält seit 2013 eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung in München. A erwarb 2013 in München eine als Zweitwohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung genutzte Eigentumswohnung. Die Anschaffungskosten betragen 250 000 €. In der Eigentumswohnung befand sich seit 2013 ein häusliches Arbeitszimmer (10 % der Gesamtfläche), für das ein Kostenabzug von max. 1 250 € zulässigerweise in Ansatz gebracht wurde. Die Eigentumswohnung wurde im Jahr 2021 für 450 000 € veräußert.

Lösung: Ein privates Veräußerungsgeschäft ist auch hinsichtlich des Arbeitszimmeranteils nicht zu versteuern, weil auch das häusliche Arbeitszimmer als zumindest geringfügig eigengenutzt i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gilt.⁴⁶

Stellt das häusliche Arbeitszimmer hingegen (Sonder-)Betriebsvermögen im Rahmen von Gewinneinkünften dar, finden die Urteilsgrundsätze der Rezensionsentscheidung keine Anwendung.⁴⁷ Der BFH geht bezüglich des häuslichen Arbeitszimmers von notwendigem Betriebsvermögen aus, sofern kein eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil von untergeordneter Bedeutung vorliegt.⁴⁸

39 LfSt Sachsen vom 4. 8. 2021, 213 – S 7300/45/2-2021/43540, DB 2021 S. 2190.
 40 EuGH vom 14. 10. 2021, C-45/20, C-46/20, DStRE 2021 S. 1275.
 41 BFH vom 1. 3. 2021, IX R 27/19, DStR 2021 S. 1692.
 42 BFH vom 27. 7. 2015, GrS 1/14, BStBl II 2016 S. 265.
 43 A. A. BMF vom 5. 10. 2000, IV C 3 – S 2256-263/00, BStBl I 2000 S. 1383, Rz. 21.
 44 Vgl. BFH vom 3. 9. 2019, IX R 8/18, BStBl II 2020 S. 122, Rz. 22.
 45 BMF vom 5. 10. 2000, IV C 3 – S 2256-263/00, BStBl I 2000 S. 1383, Rz. 21.
 46 BFH vom 1. 3. 2021, IX R 27/19, DStR 2021 S. 1692.
 47 Vgl. Schießl, jurisPR-SteuerR 34/2021 Anm. 4.
 48 BFH vom 16. 6. 2020, VIII R 15/17, BStBl II 2020 S. 841.

In der BFH-Entscheidung in der Rechtssache IX R 27/19 kam es nicht auf die Frage an, ob das häusliche Arbeitszimmer überhaupt ein Wirtschaftsgut ist.⁴⁹ Die Vorinstanz ging noch davon aus, dass die gesamte Eigentumswohnung und nicht das häusliche Arbeitszimmer das einheitliche Wirtschaftsgut sei. Die Wirtschaftsgutseigenschaft des häuslichen Arbeitszimmers wurde mangels Einzelveräußerbarkeit abgelehnt. Die zu den Gewinneinkünften ergangene BFH-Rechtsprechung⁵⁰ geht auf diese Diskussion⁵¹ – zumindest bislang – nicht näher ein.

XII. Homeoffice-Pauschale

1. Grundsätzliches

Mit dem JStG 2020⁵² hat der Gesetzgeber u. a. die Möglichkeit geschaffen, einen pauschalen Betrag für jeden Tag, an dem der Steuerpflichtige seine betriebliche oder berufliche Betätigung ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt, als Werbungskosten steuerlich geltend machen zu können (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG).

Der Abzug der Homeoffice-Pauschale kann unabhängig vom Vorhandensein eines steuerlich berücksichtigungsfähigen häuslichen Arbeitszimmers erfolgen und ist zeitlich auf die Jahre 2020 und 2021 begrenzt. Die Pauschale beträgt für jeden Kalendertag 5€, höchstens 600€ im Wirtschafts- oder Kalenderjahr.

Da die Homeoffice-Pauschale nur an Tagen abgezogen werden kann, an denen der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, kommt ein Abzug von Fahrtkosten (für Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte, Reisekosten) an diesen Tagen nicht in Betracht.

Praxishinweis:

Die gesetzliche Regelung zum Homeoffice wurde im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie eingeführt. Sie setzt aber nicht voraus, dass der „Rückzug“ in das Homeoffice wegen der Pandemie erfolgt ist.⁵³

2. Homeoffice-Pauschale und Wechselwirkung „Entfernungspauschale“

Wird der Steuerpflichtige nicht ausschließlich zu Hause betrieblich oder beruflich tätig, weil er z. B. auch eine andere Betätigungsstätte aufsucht, kann er die Entfernungspauschale oder die dadurch entstehenden Reisekosten (insbesondere Fahrtkosten) geltend machen.⁵⁴ Der Ansatz der Homeoffice-Pauschale scheidet für diese Tage aus.

3. Blick in den Erklärungsvordruck (Anlage N)

Der Erklärungsvordruck der Anlage N weist ausdrücklich darauf hin, dass für die Homeoffice-Tage keine Möglichkeit besteht, die Entfernungspauschale in Ansatz zu bringen (s. Abb. 11).

Abb. 11: Anlage N Zeile 31 (Heimarbeitstage)

Beispiel:

Arbeitnehmer Z sucht im Jahr 2021 an 100 Tagen seine erste Tätigkeitsstätte mit seinem Pkw auf (Entfernung: 20 km). An 80 Tagen ist er ausschließlich von seiner Wohnung aus beruflich tätig. Da er über kein Arbeitszimmer verfügt, geht er der Tätigkeit von seinem Esszimmertisch aus nach. An weiteren 20 Tagen hat Z zunächst von seiner Wohnung aus gearbeitet, auf Grund dienstlicher Notwendigkeit suchte er jedoch nachmittags kurz seine erste Tätigkeitsstätte mit dem Pkw auf.

Lösung:

Entfernungspauschale: 120 Tage × 0,30 € × 20 km =	720 €
Homeoffice-Pauschale: 80 Tage × 5 € =	400 €
Summe:	1 120 €

Ein Ansatz der tatsächlichen Werbungskosten erfolgt, weil der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € überschritten ist.

Praxishinweis:

Es besteht selbstverständlich kein Kostenansatzwahlrecht, die jeweils günstigste Abzugsvariante zu wählen. Maßgeblich für den Werbungskostenabzug sind die tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls. Der Ansatz fiktiver Arbeitstage ohne tatsächliche Fahrtdurchführung auf Grund einer Homeoffice-Tätigkeit ist selbstverständlich ausgeschlossen, wenngleich eine solche steuerstrafrechtlich relevante Vorgehensweise nicht selten im Veranlagungsverfahren anzutreffen ist.

Besonderheiten können sich bei der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ergeben. Unabhängig von der Inanspruchnahme der Homeoffice-Pauschale wird bzgl. der Abziehbarkeit von Aufwendungen für die **ÖPNV-Zeitfahrkarte** von der **FinVerw** bundeseinheitlich folgende Auffassung vertreten:

49 BFH vom 1. 3. 2021, IX R 27/19, DStR 2021 S. 1692, Rz. 25.

50 BFH vom 16. 6. 2020, VIII R 15/17, BStBl II 2020 S. 841.

51 *Kanzler*, NWB 2020 S. 2880.

52 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) vom 21. 12. 2020, BGBl. I 2020 S. 3096 = BStBl I 2021 S. 6.

53 *Korn/Strahl*, NWB 49/2021 S. 3562, 3577.

54 Siehe zur Entfernungspauschale BMF vom 18.11.2021, IV C 5 – S 2351/20/10001 :002, BStBl I 2021 S. 2315.

„Die tatsächlich geleisteten Aufwendungen für eine Zeitfahrkarte zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit sie die insgesamt im Kalenderjahr ermittelte Entfernungspauschale übersteigen.

Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer eine Zeitfahrkarte in Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben hat, er die Zeitfahrkarte dann aber aufgrund der Tätigkeit im Homeoffice nicht im geplanten Umfang verwenden kann. Eine Aufteilung dieser Aufwendungen auf einzelne Arbeitstage hat nicht zu erfolgen.“⁵⁵

Beispiel:

Arbeitnehmerin N ist bedingt durch die Corona-Pandemie im Kalenderjahr 2021 an 150 Tagen in ihrer Wohnung beruflich tätig. Da sie über kein Arbeitszimmer verfügt, geht sie der Tätigkeit von ihrem Esszimmertisch aus nach.

Für Fahrten zu ihrer ersten Tätigkeitsstätte besitzt sie eine Jahreskarte des ÖPNV, die sie nahezu ausschließlich für Fahrten zwischen ihrer Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nutzt. Die Kosten hierfür belaufen sich auf 900 €. Ihre erste Tätigkeitsstätte sucht sie im Kalenderjahr 2021 an 70 Tagen auf (Entfernung 15 km).

Lösung:

Entfernungspauschale	70 Tage × 0,30€ × 15 km =	315 €
	Mindestens	900 €
Homeoffice-Pauschale	150 Tage × 5 € =	
	750 € - max.	600 €
Summe der WK		1 500 €

Praxishinweis:

Wenn Monats-/Jahrestickets für zunächst beabsichtigte Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte erworben und die Fahrten auf Grund tatsächlicher Tätigkeit in der häuslichen Wohnung nicht durchgeführt wurden, sind die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel als tatsächliche Kosten (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG) abziehbar, und zwar neben der Homeoffice-Pauschale. Die FinVerw stellt klar, dass die Absetzungsmöglichkeit der Homeoffice-Pauschale von diesem Kostenabzug unberührt bleibt. Dem Gesetzeswortlaut entsprechend kann die Homeoffice-Pauschale nur für diejenigen Tage angesetzt werden, an denen eine Tätigkeit ausschließlich im Homeoffice erbracht wird.

4. Weitergehende Hinweise

Folgendes ist zudem bedeutsam:

Die häuslichen Arbeitstage sind zu **dokumentieren**. Schlüssige Angaben will die FinVerw als ausreichend an-

sehen,⁵⁶ wenngleich in den bisherigen Veranlagungsfällen 2020 oftmals eine Arbeitgeberbescheinigung über die Anzahl der Homeoffice-Tage vom Finanzamt angefordert wird.

Für die Geltendmachung der Homeoffice-Pauschale ist es nicht erforderlich, dass kein anderer Arbeitsplatz vorliegt. Auch muss der Tätigkeitsmittelpunkt nicht zu Hause liegen.⁵⁷

Die Kosten für **Arbeitsmittel** (z.B. Kosten für einen Schreibtisch oder einen PC) sind ebenso wie die beruflich veranlassten Telefon- bzw. Internetkosten neben der Homeoffice-Pauschale ansetzbar.⁵⁸ So können beispielsweise auch Aufwendungen für einen ausschließlich oder fast ausschließlich beruflich genutzten PC neben der Homeoffice-Pauschale nach den allgemeinen Grundsätzen in Ansatz gebracht werden.⁵⁹

Praxishinweis:

In Bezug auf die Abzugshöhe von Telekommunikationskosten (Telefon/Internet) wendet die FinVerw die Vereinfachungsregelung in R 9.1 Abs. 5 LStR weiterhin an. Danach kann der berufliche Anteil für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ermittelt werden. Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telekommunikationsaufwendungen an, können aus Vereinfachungsgründen ohne Einzelnachweis bis zu 20% des Rechnungsbetrags, jedoch höchstens 20 € monatlich als Werbungskosten anerkannt werden. Zur weiteren Vereinfachung kann der monatliche Durchschnittsbetrag, der sich aus den Rechnungsbeträgen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ergibt, für den gesamten VZ zu Grunde gelegt werden.

In Fällen einer beruflich veranlassten **doppelten Haushaltsführung** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) kann für die Arbeitstage, an denen die berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung am Beschäftigungsort (Zweitwohnung) ausgeübt wird, neben den tatsächlichen Unterkunftskosten für die Zweitwohnung zusätzlich die Homeoffice-Pauschale angesetzt werden. Die Homeoffice-Pauschale kann im Falle des Unterhaltens der doppelten Haushaltsführung auch für die Arbeitstage in Anspruch genommen werden, an denen die berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Hauptwohnung am Erstwohnsitz ausgeübt wird. Der Arbeitgeber hat keine Möglichkeit, die Homeoffice-Pauschale **steuerfrei** an den Arbeitnehmer zu **erstaten**. Steuerfreie Arbeitgeber-Erstattungen für eine doppelte Haushaltsführung kürzen folglich die Homeoffice-Pauschale nicht.

55 Vgl. FinMin Thüringen vom 17. 2. 2021, S 1901-2020 Corona – 21.15, DStR 2021 S. 992.
 56 BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2145/19/10006 :013, unter Nr. 1.
 57 BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2145/19/10006 :013, unter Nr. 2.
 58 BMF vom 9. 7. 2021, IV C 6 – S 2145/19/10006 :013, unter Nr. 3.
 59 Siehe auch BMF vom 6. 10. 2017, IV C 6 – S 2145/07/10002 :019, BStBl I 2017 S. 1320, Rz. 6.

Das **Wahlrecht**, Kosten entweder nach den Grundsätzen des häuslichen Arbeitszimmers oder als Homeoffice-Pauschale in Ansatz zu bringen, ist **veranlagungszeitraumbezogen** anzuwenden. Eine Aufteilung nach einzelnen Monaten oder gar nach Kalendertagen soll im Regelfall ausscheiden. Etwas anderes soll nur dann gelten, wenn sich die Verhältnisse innerhalb eines Kalenderjahres ändern (z. B. nach einem Umzug). Dann ist ein Wechsel zwischen Homeoffice-Pauschale und Abzug der Aufwendungen nach den Grundsätzen des häuslichen Arbeitszimmers zulässig. Dies gilt z. B., wenn im Laufe eines Jahres erstmals die Voraussetzungen für das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers begründet werden, oder im Falle eines Arbeitgeberwechsels mit den damit verbundenen Tätigkeitsänderungen (s. zu den Abzugsvoraussetzungen auch Abb. 12).

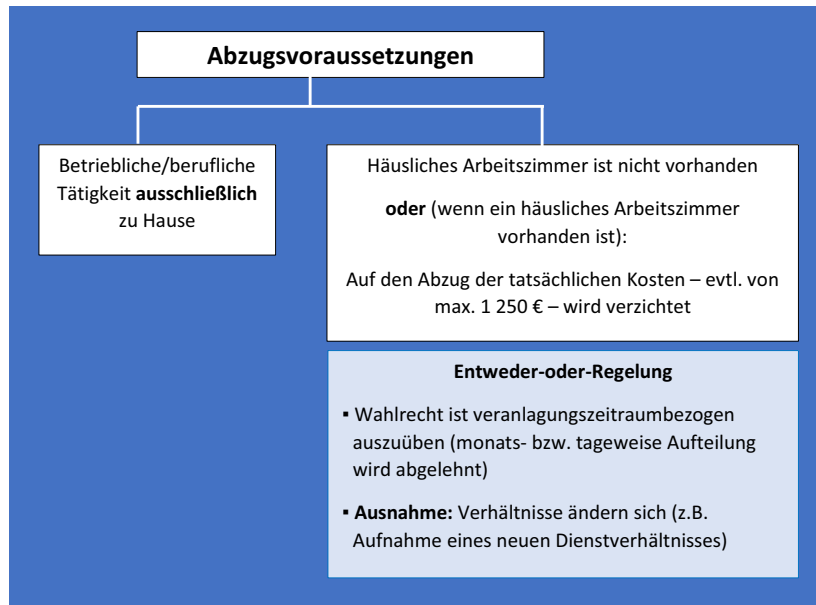


Abb. 12: Abzugsvoraussetzungen im Überblick

Praxishinweis:

In einem Veranlagungsjahr kann damit grundsätzlich nur entweder der Abzug der Homeoffice-Pauschale oder der Abzug der tatsächlichen Aufwendungen erfolgen. Ein Nebeneinander in einem VZ ist i. d. R. nicht möglich. Ob diese Auffassung von der Rechtsprechung geteilt werden wird, bleibt abzuwarten. Die Rechtsauslegung der FinVerw lässt sich zumindest nicht aus dem Gesetzeswortlaut ableiten.

Kosten für eine Erstausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses sind nach Maßgabe von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben abziehbar und gehen nicht in einen Verlustvortrag nach § 10d EStG ein. Demgegenüber sind die Aufwendungen für eine weitere Ausbildung als (vorweggenommene) Werbungskosten (§ 9 Abs. 6 EStG) oder Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 9 EStG) abziehbar. Diese Differenzierung wird als verfassungsgemäß angesehen.⁶⁰ Findet im Laufe des Jahres ein Wechsel von der Erstausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses zur weiteren Ausbildung statt, stellt sich die Frage, wie die Homeoffice-Pauschale vor dem Hintergrund, dass maximal 600 € (= 120 Homeoffice-Tage) angesetzt werden können, anzusetzen ist. Meines Erachtens sind zunächst die Homeoffice-Tage getrennt nach Erst- und weiterer Ausbildung zu ermitteln. Im zweiten Schritt sind die Homeoffice-Tage, die im Zusammenhang mit der weiteren Ausbildung stehen, vorrangig als (vorweggenommene) Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzbar. Eventuell verbleibende abziehbare Aufwendungen sind als Sonderausgaben ansetzbar. Im Wege einer Günstigerprüfung dürfte es keiner prozentualen Aufteilung bedürfen. Eine Stellungnahme der FinVerw bleibt abzuwarten.

Beispiel:

Der Student F nimmt infolge der Corona-Pandemie im VZ 2021 ausschließlich an den Vorlesungen von seinem Studentenzimmer aus online teil. Er war an 200 Tagen ausschließlich in seinem Studentenzimmer tätig. Davon entfallen 100 Tage auf das Bachelor-Studium (Erstausbildung) und 100 Tage auf den Master-Studiengang.

Lösung:

Homeoffice-Pauschale: 200 Tage × 5 € =	1 000 €
Max.	600 €
davon (vorweggenommene) Werbungskosten:	
100 Tage × 5 € =	500 €
davon Sonderausgaben:	
600 € - 500 € =	100 €

5. Koalitionsvertrag und Homeoffice-Pauschale

Der Koalitionsvertrag sieht vor, dass die Regelung zur Homeoffice-Pauschale um ein Jahr bis Ende 2022 verlängert wird. Vor dem Hintergrund, dass die neue Bundesregierung die Digitalisierung und damit auch das häusliche Arbeiten fördern will, sollte die Homeoffice-Pauschale entfristet und vor dem Hintergrund der gestiegenen Verbrauchskosten betragsmäßig deutlich erhöht werden. Entsprechendes sollte auch – wie bereits zuvor beschrieben – für den Abzugshöchstbetrag beim häuslichen Arbeitszimmer beschlossen werden.

⁶⁰ BFH vom 16. 6. 2020, VIII R 4/20, VIII R 49/11, BStBl II 2021 S. 11; vgl. auch *Jachmann-Michel*, jurisPR-SteuerR 4/2021 Anm. 2.

Aktuelle Rechtsprechung zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei der Herstellung von Wirtschaftsgütern

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg¹

Der BFH hat in zwei aktuellen Entscheidungen zur Frage Stellung genommen, inwieweit die Hinzurechnungstatbestände der Gewerbesteuer auch dann einschlägig sind, wenn eine Berücksichtigung im Rahmen von Herstellungskosten erfolgt. Der Beitrag fasst diese Entwicklung und die sich hieraus ergebenden Konsequenzen zusammen.

1. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

1. Gesetzliche Regelung

Die Leitidee der Gewerbesteuer besteht darin, als eine **Objektsteuer** von den individuellen Verhältnissen des einzelnen Unternehmens zu abstrahieren. Hierzu sieht u. a. § 8 GewStG Hinzurechnungen vor, die eine **Typisierung** erreichen sollen. Sie basieren auf der Fiktion, dass ein miet- und pachtfreier sowie schuldenfreier inländischer Gewerbebetrieb besteuert werden soll. Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von **Finanzierungsanteilen** wurde durch das **UntStRefG 2008**² neu geregelt.³ Die FinVerw hat mit Schreiben vom 2. 7. 2012⁴ zu Anwendungs- und Zweifelsfragen Stellung genommen.

Beratungshinweis:

Gegebenenfalls auch mehrfache Hinzurechnung

Nach Auffassung der Rechtsprechung⁵ soll eine Hinzurechnung **ggf. auch mehrfach** innerhalb einer Unternehmensgruppe erfolgen können, etwa, wenn Lizenzgebühren von einer Gesellschaft an einen Dritten bezahlt und an andere Konzerngesellschaften weiterbelastet werden. Dieses Ergebnis ließe sich durch das Begründen einer **Organschaft vermeiden**, weil innerhalb eines Organkreises keine Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG erfolgen.⁶

Die Finanzierungsaufwendungen werden, soweit sie den **Gewinn gemindert haben**, einheitlich i. H. v. **25 %** des Aufwandsbetrags hinzugerechnet, **nachdem** von der Summe der Hinzurechnungsbeträge ein **Freibetrag von nunmehr 200 000 €** abgezogen und ggf. ein entsprechender **Multiplikator** hierauf angewendet wurde.

Beratungshinweis:

Anpassung des Freibetrags

Die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG sind durch einen Freibetrag i. H. v. **200 000 €** begünstigt. Diese Regelung ist durch das **Zweite Corona-Steuerhilfegesetz**⁷ angepasst worden. Die Verdoppelung von bis dahin 100 000 € wurde zeitlich **nicht begrenzt** und gilt ab dem **Erhebungszeitraum 2020**.⁸

2. Bisherige Rechtsprechung

Der **Anwendungsbereich** der Regelung ist seit ihrer Entstehung **umstritten**. Der BFH hatte zunächst mit Ur-

teil vom 25. 10. 2016⁹ entschieden, dass die Hinzurechnung von Messekosten nicht zu erfolgen hat. In einem weiteren Urteil hatte er eine Hinzurechnung von Messekosten für geboten gehalten.¹⁰ In beiden Urteilen hat der BFH darauf abgestellt, ob die angemieteten Flächen bzw. Gebäude eine **Substitution** der Anschaffung von **Anlagevermögen** darstellten.

3. Bezug zu den Herstellungskosten

Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften haben zu einer Reihe von **Zweifelsfragen** geführt.¹¹ Die FinVerw geht davon aus, dass zumindest **am Bilanzstichtag aktivierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten** nicht zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung führen.¹² Diese Aufwendungen haben den Gewerbeertrag nicht gemindert, was jedoch gem. § 8 Satz 1 GewStG Voraussetzung für eine Hinzurechnung ist. Fraglich ist u. a., wie zu verfahren ist, wenn am Bilanzstichtag das Wirtschaftsgut **ausgeschieden** war **oder** dessen Wert auf Grund von **Abschreibungen** verringert wurde.

Hinzuweisen ist auf eine ältere Rechtsprechung des BFH zu **aktivierten Bauzeitzinsen**. Dies sind Zinsen, die während der Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen.¹³ Diese **dürfen** gem. § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB handelsbilanziell **aktiviert** werden. Die FinVerw geht davon aus, dass diese Kosten in der **Steuerbilanz angesetzt** werden müssen, wenn von dem handelsrechtlichen Wahlrecht Gebrauch gemacht wird.¹⁴ Der BFH¹⁵ hat entschieden, dass

1 Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg und Schriftleiter „Die Steuerberatung“.
 2 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007, BGBl. I 2007 S. 1912 = BStBl I 2007 S. 630.
 3 Vgl. ausführlich zur Erläuterung der einzelnen Hinzurechnungstatbestände *Korth*, AktStR 2012 S. 571.
 4 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. 7. 2012, z. B. FinMin Baden-Württemberg, 3–G 142.2/42, BStBl I 2012 S. 65. Die Anpassung des Freibetrags ist zu beachten.
 5 Vgl. nur BFH vom 4. 6. 2014, I R 21/13, BStBl II 2015 S. 293, wonach die Weitervermietung keinen Erlass im Billigkeitsweg rechtfertigen soll.
 6 Vgl. aus der st. Rspr. z. B. BFH vom 23. 10. 1974, I R 182/72, BStBl II 1975 S. 46; vom 2. 2. 1994, I R 10/93, BStBl II 1994 S. 768; vom 24. 1. 1996, I R 160/94, BStBl II 1996 S. 328.
 7 Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29. 6. 2020, BGBl. I 2020 S. 1512 = BStBl I 2020 S. 563.
 8 Art. 12 Abs. 1 des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 29. 6. 2020, BGBl. I 2020 S. 1512, 1516.
 9 Vgl. BFH vom 25. 10. 2016, I R 57/15, BFH/NV 2017 S. 388 = HFR 2017 S. 154.
 10 Vgl. BFH vom 25. 10. 2016, I R 57/15, BFH/NV 2017 S. 388 = HFR 2017 S. 154.
 11 Vgl. z. B. *Hey*, BB 2007 S. 1303; *Herzig*, DB 2007 S. 1541; *Strahl*, DStR 2008 S. 9; *Derlin/Wittkowski*, DB 2008 S. 835; *Kossow*, DB 2008 S. 1227, sowie die einschlägigen Kommentierungen zu § 8 GewStG.
 12 Vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. 7. 2012, z. B. FinMin Baden-Württemberg, 3–G 142.2/42, BStBl I 2012 S. 654.
 13 Vgl. zum Begriff z. B. *Haupt*, DStR 2008 S. 1814; *Esser/Gebhardt*, WPg 2007 S. 639.
 14 R 6.3 Abs. 5 EStR.
 15 BFH vom 30. 4. 2003, I R 19/02, BStBl II 2004 S. 192; vom 10. 3. 1993, I R 59/92, BFH/NV 1993 S. 561.

diese **Zinsen** im Fall einer Aktivierung ihren **ursprünglichen Charakter verlieren**. Sie gelten als **Teil der Herstellungskosten** des Wirtschaftsguts, das nach den einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften abzuschreiben ist. Diese **Umqualifizierung** wirkt infolge von § 7 GewStG **auch für die Gewerbesteuer**. Hieraus folgt, dass für Zwecke des § 8 Nr. 1 GewStG **keine Hinzurechnung** erfolgen kann, und zwar weder bei den aktivierten Zinsen noch im Fall einer Abschreibung. Abschreibungen sind keine Entgelte für Dauerschulden i. S. v. § 8 Nr. 1 GewStG.¹⁶

II. Entscheidungen des BFH

1. BFH-Urteil vom 30. 7. 2020¹⁷ (Fall 1)

a) Sachverhalt

Eine GmbH betrieb eine Baugesellschaft und **mietete** im Streitjahr 2008 **regelmäßig Zubehör zu Baustelleneinrichtungen** (Betonpumpe, Betongeräte, Systemschalungen, Bauzäune, Magazine, Unterkünfte, Toiletten, Kräne, Hebewerkzeug und Gerüste) an. Die hierfür im Streitjahr entrichteten Entgelte betragen rund 925 000 € netto.

Anlässlich einer im Jahr 2012 durchgeführten Außenprüfung nahm das Finanzamt eine **Hinzurechnung** der in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelte gem. **§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG** vor. Mit ihrem dagegen erhobenen Einspruch machte die Klägerin geltend, dass es sich bei den in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelten um Baustelleneinzelkosten und damit um **Herstellungskosten des Umlaufvermögens** handle. Ähnlich wie **Bauzeitzinsen** verlören die Finanzierungsentgelte, soweit es sich um Herstellungskosten des Umlaufvermögens handle, ihren ursprünglichen Charakter. Eine Hinzurechnung scheidet daher insoweit aus. Nach Auffassung des Finanzamts komme es auf die **Nutzung** der WG **nicht an**.

Die hiergegen erhobene Klage vor dem Schleswig-Holsteinischen FG¹⁸ hatte keinen Erfolg.

b) Entscheidung und Begründung

Die Revision war **erfolgreich**. Dies begründete der BFH im Wesentlichen wie folgt:

- Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie **in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens einzubeziehen** sind.
- Eine Hinzurechnung von Entgelten für die Anmietung von Zubehör zu Baustelleneinrichtungen durch eine Baugesellschaft erfolgt nicht, wenn – wegen vorheriger Beendigung des Herstellungsvorgangs und Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen – **keine Aktivierung** der hergestellten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag stattgefunden hat (**entgegen Rz. 2 der gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. 7. 2012**¹⁹).

2. BFH-Urteil vom 12. 11. 2020²⁰ (Fall 2)

a) Sachverhalt

Eine GmbH stellte Filme und Fernsehprogramme her. Der Schwerpunkt der Tätigkeit lag in der Produktion von **Kino- und TV-Filmen** jeweils als Einzelprojekt. Die Herstellungskosten finanzierte die GmbH mit Fördermitteln, Koproduktionsbeiträgen und Lizenzvergütungen sowie einem Eigenmittelanteil. Die Gewährung **öffentlicher Fördergelder** erfolgte oft unter der Bedingung, dass ein gewisser Anteil der Herstellungskosten des jeweiligen Films in einer **bestimmten Region** anfallen muss. Jeder Film wurde an einem anderen Drehort mit unterschiedlicher technischer Ausrüstung, anderen Kostümen und Requisiten gedreht. Dafür mietete die GmbH die jeweils benötigten Räumlichkeiten und Gegenstände. Die Auswahl der **Mietobjekte** bestimmte sich nach den Wünschen des jeweiligen Filmteams sowie den Vergabebedingungen der Fördergelder. Ein Verschleiß der angemieteten Objekte fand während der **i. d. R. 30 Tage** andauernden Filmproduktion nicht statt. Die für den einzelnen Film angemieteten Räume und Gegenstände wurden nach der Filmproduktion an den jeweiligen Vermieter **zurückgegeben**. Die FinVerw rechnete nach einer Außenprüfung die Aufwendungen der GmbH für die Anmietung beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter dem Gewerbeertrag hinzu, und zwar auch, soweit sie unbewegliche WG betrafen.

Das nach erfolglosen Einspruchsverfahren angerufene **FG Berlin-Brandenburg**²¹ bestätigte diese Auffassung: Die FinVerw habe **zu Recht** Miet- und Pachtzinsen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Die jeweils nur einmalige und projektbezogene Anmietung der Gegenstände spreche nicht gegen die fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen, weil es sich bei den Räumlichkeiten, der technischen Ausstattung und den Kostümen und Kulissen um mehr oder weniger **vergleichbare Gegenstände** handle. Es komme nicht darauf an, dass die jeweils angemieteten Räumlichkeiten und Gegenstände wegen der schöpferischen Einzigartigkeit des einzelnen Filmprojekts keinen Wert für andere Filme hätten und eine mehrfache Verwendung durch die Klägerin ausgeschlossen sei. Dagegen wandte sich die GmbH und trug zur Begründung vor, die angemieteten Wirtschaftsgüter gehörten **nicht** zu ihrem **fiktiven Anlagevermögen**.

Das **BMF** war dem Rechtsstreit **beigetreten** und unterstützte die Auffassung des Finanzamts mit dem Hinweis, die Requisiten, Gerätschaften und Räumlichkeiten würden zum Anlagevermögen rechnen, wenn der Filmproduzent Eigentümer

16 So auch FG Berlin-Brandenburg vom 8. 1. 2019, 6 K 6121/17, EFG 2019 S. 641, mit Anm. *Tiede*.

17 BFH vom 30. 7. 2020, III R 24/18, BFH/NV 2021 S. 122 = HFR 2021 S. 68.

18 Schleswig-Holsteinisches FG vom 21. 3. 2018, 1 K 243/15, EFG 2018 S. 1284.

19 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. 7. 2012, z. B. FinMin Baden-Württemberg, 3-G 142.2/42, BStBl I 2012 S. 654.

20 BFH vom 12. 11. 2020, III R 38/17, BFH/NV 2021 S. 1152.

21 FG Berlin-Brandenburg vom 25. 10. 2019, 11 K 11196/17, EFG 2018 S. 225, mit Anm. *Lorenz*.

wäre. Das Merkmal der **Dauerhaftigkeit** des Einsatzes zum Gebrauch werde nach den Grundsätzen des BFH vom 30. 3. 1994²² auch bei sehr kurzfristiger Anmietung erfüllt.

b) Entscheidung und Begründung

Der BFH **hob** das Urteil des FG **auf** und **wies** das Verfahren zur anderen Entscheidung an das FG **zurück**. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus:

- Es verstößt **nicht** gegen **Art. 3 Abs. 1 GG**, dass Miet- oder Pachtaufwendungen, die ohne das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nach § 255 Abs. 2 und 2a HGB Herstellungskosten **immaterieller Wirtschaftsgüter** wären, die bereits im Jahr der Herstellung aus dem Anlagevermögen ausscheiden, nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG **hinzugerechnet werden**, obwohl eine Hinzurechnung bei der Herstellung **materieller Wirtschaftsgüter unterbleiben** würde.
- Die Abgrenzung zwischen **fiktivem Anlagevermögen oder Umlaufvermögen** hat sich bei einem Filmhersteller daran zu orientieren, ob das zeitlich begrenzte (fiktive) Eigentum an den angemieteten beweglichen und unbeweglichen Sachen nach den **betrieblichen Verhältnissen des Filmherstellers** dazu bestimmt ist, der **dauerhaften Herstellung neuer Filme zu dienen, oder** ob die **Nutzung** sich mit der Herstellung eines Films gleichsam **verbraucht**.

III. Anmerkungen

1. Fiktives Anlagevermögen

Der BFH ging schon in seiner bisherigen Rechtsprechung davon aus, dass eine Hinzurechnung nur dann zu erfolgen habe, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die **beim Mieter zu Anlagevermögen führten**, wenn er (zumindest wirtschaftlicher) **Eigentümer wäre**. Hierbei soll auf die bisherigen Grundsätze zu § 8 Nr. 7 GewStG a. F. zurückgegriffen werden.²³ Diese Betrachtung hat er mit Urteil vom 25. 7. 2019²⁴ **erweitert** und auf das **jeweilige Geschäftsmodell des Gewerbebetreibenden** abgestellt. Hiernach soll eine Hinzurechnung nicht erfolgen, wenn das angemietete Vermögen insoweit kein „Anlagevermögen“ wäre.

Beratungshinweis:

Anhängige Verfahren

Der BFH hat mit dem o. g. Urteil vom 8. 12. 2016²⁵ zu den Messeständen entschieden. Beim BFH sind zwei weitere Verfahren anhängig,²⁶ in denen die Finanzgerichte jeweils eine Hinzurechnung verneint hatten. Wird dieses **Abstellen auf das jeweilige Geschäftsmodell** übertragen, ist eine **deutlich differenzierte Betrachtung** geboten. So wäre etwa bei einem **Messeveranstalter** eine Hinzurechnung geboten, wenn er die angemietete Veranstaltungsimmoblie zur Verfügung stellt, während beim **Messeaussteller** i. d. R. – in Abhängigkeit von der Ausgestaltung seines Geschäfts – keine Erhöhung des Gewerbeertrags erfolgen dürfe.²⁷

2. Minderung des Gewinns als Voraussetzung für die Hinzurechnung

In beiden Entscheidungen betont der BFH, dass Voraussetzung für eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG je-

weils sein muss, dass die entsprechenden **Aufwendungen den Gewinn verringert haben**. Diese wenig überraschende Erkenntnis, die sich bereits aus dem Wortlaut des § 8 GewStG²⁸ ergibt, zeigt, wie weit die Auslegung der Hinzurechnungstatbestände durch die FinVerw erfolgt und wie weit sie sich damit vom Gesetz entfernt hat.

Eine **Aktivierung** im Rahmen der Herstellungskosten führt dazu, dass der **Gewinn nicht gemindert** wird, so dass eine Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG ausscheiden muss. Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass die Aktivierung ggf. später zu einer **Teilwertabschreibung oder einer höheren Absetzung für Abnutzung** führen kann. Hieraus resultiert weder eine Hinzurechnung der Finanzierungsanteile noch eine ggf. entsprechende Korrektur bei einer späteren Abschreibung.

Beratungshinweis:

Ausschluss einer Hinzurechnung

Aus den beiden Entscheidungen folgt, dass Aufwendungen **nicht nach § 8 GewStG hinzugerechnet** werden dürfen, wenn diese als Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 20. 5. 2021²⁹ in konsequenter Fortführung dieser Entscheidung ausgeführt, dass eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen zu unterbleiben hat, wenn es sich um Herstellungskosten für unterjährig ausscheidende **Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens** handelt. Wie im Verfahren in Fall 1³⁰ soll es hierbei ausreichend sein, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte und deshalb hätte aktiviert werden müssen.

Beratungshinweis:

Keine unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen

Diese Entscheidung zeigt, dass der BFH insoweit keine unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen vorsieht. Dies ist zu begrüßen, weil sonst dieser Zuordnungsfrage eine neue Bedeutung beizumessen wäre und hiermit neue Auseinandersetzungen im Rahmen von Betriebsprüfungen verbunden wären.

22 BFH vom 30. 3. 1994, I R 123/93, BStBl II 1994 S. 810.

23 BFH vom 8. 12. 2016, IV R 24/11, BFH/NV 2017 S. 985 = HFR 2017 S. 620.

24 BFH vom 25. 7. 2019, III R 22/16, BStBl II 2020 S. 51, zur Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG bei Entgelten der Reiseveranstalter für Überlassung von Hotelzimmern und beweglichen Wirtschaftsgütern.

25 BFH vom 8. 12. 2016, IV R 24/11, BFH/NV 2017 S. 985 = HFR 2017 S. 620.

26 Rev. (Az. des BFH: III R 15/19) gegen FG Düsseldorf vom 29. 1. 2019, 10 K 2717/17 G, EFG 2019 S. 544: keine Hinzurechnung; NZB (Rev. zugelassen durch BFH vom 6. 4. 2021, III B 83/20, n.v.) gegen FG Münster vom 9. 6. 2020, 9 K 1816/18 G, GmbHR 2020 S. 1151: keine Hinzurechnung.

27 So auch *Nöcker*, FR 2021 S. 138.

28 „Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, **soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind**: ...“ (Hervorhebungen durch den Verfasser).

29 BFH vom 20. 5. 2021, IV R 31/18, BFH/NV 2021 S. 1079, als Rev. gegen das Urteil des FG Münster vom 20. 7. 2018, 4 K 493/17 G, EFG 2018 S. 1813, mit Anm. *Böwing-Schmalenbrock*.

30 BFH vom 30. 7. 2020, III R 24/18, BFH/NV 2021 S. 122 = HFR 2021 S. 68.

3. Abweichung von der Auffassung der FinVerw

Der BFH geht in Übereinstimmung mit der FinVerw davon aus, dass eine Hinzurechnung nicht zu erfolgen habe, wenn eine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgt ist. Hiervon abweichend geht er jedoch weiter, weil nach Rz. 2 der gleichlautenden Erlasse der Länder vom 2.7.2012³¹ eine Hinzurechnung nur dann nicht erfolgen soll, wenn es sich um Wirtschaftsgüter des **Anlagevermögens** handelt. Hingegen kommt es nach der vorliegenden Entscheidung des **BFH** nur darauf an, ob die Aufwendungen den **Herstellungskostenbegriff erfüllen** und als solche zu aktivieren wären, wenn sich das entsprechende Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte.

Beratungshinweis:

Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung kommt der Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen besondere

Bedeutung zu. Ersteres liegt gem. § 247 Abs. 2 HGB vor, wenn die Wirtschaftsgüter dazu bestimmt sind, **dauerhaft dem Betrieb zu dienen**. Dies ist bei Wirtschaftsgütern, die im Laufe des Jahres hergestellt und am Bilanzstichtag bereits veräußert sind, nicht der Fall. Auf Grund der vorliegenden Entscheidung des BFH kommt es hierauf jedoch nicht an.

Auch wenn die vorliegende Entscheidung zu § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG ergangen ist, lassen sich diese Grundsätze auf **alle Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG** übertragen, weil die Aktivierungen nicht zu einer Gewinnminderung führen.

31 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.7.2012, z.B. FinMin Baden-Württemberg, 3-G 142.2/42, BStBl I 2012 S. 654.

STEUERSTRAFRECHT

Richtiges Verhalten bei Durchsuchung und Beschlagnahme in der Beraterkanzlei

RA/FAStR Dr. Martin Wulf und RA Dr. Sebastian Peters, Berlin/Köln¹

Durchsucht die Staatsanwaltschaft oder Steuerfahndung bei Verdacht auf Steuerhinterziehung zur Sicherstellung von Beweismitteln die Kanzleiräume, findet sich der Steuerberater im Spannungsfeld zwischen Mitwirkungspflichten einerseits und Zeugnisverweigerungsrecht bzw. Verschwiegenheitspflicht andererseits wieder. Welche Rechte und Pflichten der Steuerberater hat, hängt davon ab, ob die Kanzlei wegen eines Vorwurfs gegen einen Mandanten durchsucht wird, oder ob der Steuerberater selbst unter dem Verdacht der Beihilfe zur Steuerhinterziehung steht. In der Praxis der Steuerfahndung geht es bei Kanzleidurchsuchungen meist nur um einen Verdacht gegen den Mandanten. Der folgende Beitrag erläutert die Rechtslage und zeigt, wie sich Steuerberater bei Durchsuchungen ihrer Kanzlei nach professionellen Maßstäben richtig verhalten.

I. Einführung

Das richtige Verhalten bei Durchsuchungen und Beschlagnahmen bei Beratern hängt in erheblichem Maße davon ab, dass der Berater die ihm obliegenden Rechte und Pflichten kennt und auf den Tag der Durchsuchung vorbereitet ist. Viele Berater sind insoweit unsicher und wissen nicht genau, wie sie sich verhalten sollen. Manche Durchsuchungen laufen aus dem Ruder und gleichen einem „Topfschlagen im Minenfeld“, insbesondere wenn Berater unwirsch reagieren und die rechtlichen Rahmenbedingungen ver-

kennen. Dabei sollte den Betroffenen stets bewusst sein, dass der Tag der Durchsuchung der Tag der Fahndung ist, an dem man wenig gewinnen kann. Der vorliegende Beitrag zeigt zunächst die allgemeinen Voraussetzungen auf und legt dann dar, wie der Tag der Durchsuchung in der Beraterkanzlei ablaufen sollte, wenn alle Beteiligten sich an professionellen Maßstäben orientieren – unabhängig davon, ob die Durchsuchung den Berater nur als drittbeteiligte Zeugen oder sogar als Beschuldigten betrifft.²

II. Beweismittelgewinnung nach der StPO – Überblick und Begrifflichkeiten

Die Führung eines Tatnachweises ist nach der StPO nur mit den dort genannten Beweismitteln möglich. In Steuerstrafverfahren sind insbesondere Urkunden (Rechnungen, Verträge, Lieferscheine, Umsatzaufstellungen) und elektronische Dateien relevant. Um den Sachverhalt aufzuklären und den Beweis i. S. d. Prozessrechts führen zu

1 Dr. Martin Wulf ist Mitherausgeber der Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (wistra) sowie Partner im Berliner Büro und Dr. Sebastian Peters, der von 2007 bis 2020 als Staatsanwalt tätig war, ist Partner im Kölner Büro der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.

2 Wir sprechen nachfolgend jeweils von „dem Berater“ unter Verwendung des generischen Maskulinums, wobei sich alle Ausführungen und Beispiele natürlich ebenso auf die Fälle von Kolleginnen beziehen – oder auf Fälle, in denen Steuerfahnderinnen, Staatsanwältinnen oder Richterinnen mit den Fällen befasst sind.

können, müssen die Ermittlungsbehörden Gewahrsam an den relevanten Urkunden oder Daten begründen.

1. Sicherstellung und Beschlagnahme

Die StPO sieht ein abgestuftes System der Erlangung gegenständlicher Beweismittel vor.

Im Kern geht es stets um die Sicherstellung von Beweismitteln. „Sicherstellung“ bedeutet Begründung des amtlichen Gewahrsams (§ 94 StPO). Ist ein Beweisgegenstand ausnahmsweise herrenlos,³ so reicht es aus, wenn die Beamten den Gegenstand schlicht in Verwahrung nehmen. Rechtsgrundlage der Sicherstellung ist dann allein § 94 Abs. 1 StPO. Im echten Leben befinden sich die für eine Beweisführung erforderlichen Gegenstände aber regelmäßig zunächst noch im Gewahrsam einer anderen Person, also z. B. die von der Steuerfahndung benötigte Korrespondenz beim Mandanten oder beim Steuerberater. Technisch formuliert ist dann ein Gewahrsamswechsel erforderlich. Das Gesetz kennt insoweit drei Varianten:

Rechtsgrundlage der Sicherstellung ist dann allein § 94 Abs. 1 StPO. Im echten Leben befinden sich die für eine Beweisführung erforderlichen Gegenstände aber regelmäßig zunächst noch im Gewahrsam einer anderen Person, also z. B. die von der Steuerfahndung benötigte Korrespondenz beim Mandanten oder beim Steuerberater. Technisch formuliert ist dann ein Gewahrsamswechsel erforderlich. Das Gesetz kennt insoweit drei Varianten:

1. Der Inhaber des Gewahrsams kann sich entscheiden, in die Mitnahme des Gegenstands einzuwilligen („freiwillige Herausgabe“). Eine weitere Rechtsgrundlage ist dann nicht erforderlich. Die Sicherstellung erfolgt auf der Basis von § 94 Abs. 1 StPO.
2. Ist der bisherige Inhaber des Gewahrsams hingegen mit der Herausgabe nicht einverstanden, so muss der Amtsträger das Beweismittel gegen (oder ohne den zustimmenden) Willen des bisherigen Inhabers in Gewahrsam nehmen. Diese „Wegnahme“ des Gegenstands bezeichnet das Gesetz als „Beschlagnahme“. Die Rechtsgrundlage ist § 94 Abs. 2 StPO.
3. Alternativ zur Beschlagnahme besteht noch die Möglichkeit, dass die Ermittlungsbehörde den bisherigen Inhaber des Gewahrsams durch eine ausdrückliche Anordnung dazu verpflichtet, den Beweisgegenstand auszuhändigen. Rechtsgrundlage für eine solche „Herausgabeanordnung“ ist § 95 StPO. Ist die Verpflichtung wirksam begründet worden, so kann sie mit den in § 70 StPO bestimmten Zwangsmitteln, d. h. insbesondere durch Festsetzung von Zwangsgeldern oder Zwangshaft, durchgesetzt werden.

Gegenüber dem Beschuldigten selbst scheidet eine solche Anordnung aus, da er nicht zur Mitwirkung an dem Verfahren gegen sich selbst verpflichtet werden kann. Gegenüber Personen, denen ein Zeugnisverweigerungsrecht zusteht, wie z. B. dem Steuerberater des Beschuldigten, sind solche Anordnungen theoretisch möglich. Sie dürften sich dann aber nur auf solche Gegenstände beziehen, die grundsätzlich beschlagnahmefähig sind (d. h. keinem Beschlagnahmeverbot nach § 97 StPO unterliegen), und sie

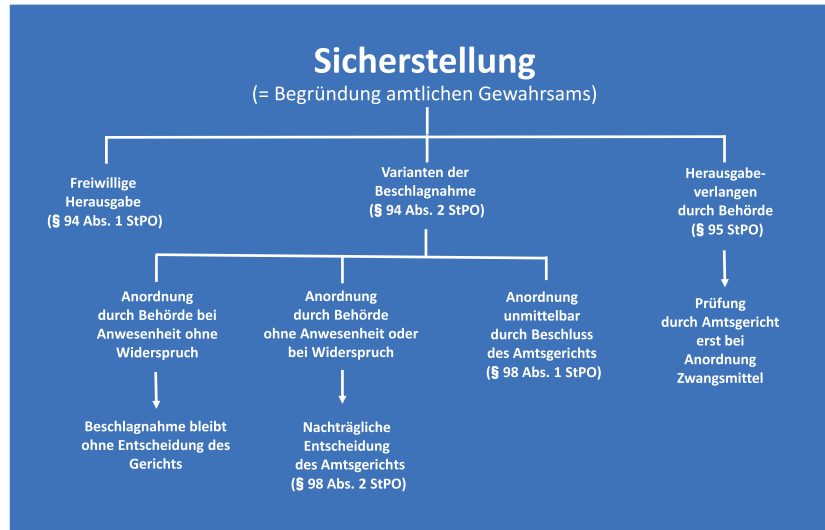


Abb. 1: Varianten der Sicherstellung von Beweismitteln und ihr rechtlicher Kontext im Überblick

können dem Berater gegenüber nicht mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden (§ 95 Abs. 2 Satz 2 StPO).

In der Praxis bietet sich ein solches Herausgabeverlangen an, wenn sich ein beschlagnahmefähiger Beweisgegenstand bei einem Adressaten befindet, von dem anzunehmen ist, dass er mitwirkt und keine Verdunkelungsmaßnahmen zu besorgen sind – beispielsweise also für Unterlagen, die sich bei einer Bank oder auch bei einer Behörde befinden.⁴ Für die Ermittlungsbehörden ist diese Vorgehensweise charmant, da sie nach h. M. keine richterliche Anordnung voraussetzt; eine gerichtliche Kontrolle soll erst gegenüber einer Zwangsmittelanordnung zulässig sein. Gleichwohl spielen Herausgabeverlangen nach § 95 StPO in der Steuerfahndungspraxis bislang eine eher untergeordnete Rolle. Vielfach greifen die Fahnder eher zum Mittel einer Beschlagnahmearordnung, auch wenn sie annehmen können, dass der Betroffene den behördlichen Anordnungen Folge leisten wird.

Die Anordnung der Beschlagnahme stellt einen Grundrechtseingriff dar und unterliegt deshalb der gerichtlichen Kontrolle. § 98 Abs. 1 StPO bestimmt eigentlich, dass die Beschlagnahme vorab durch eine Entscheidung des Gerichts angeordnet werden soll („Beschlagnahmebeschluss“). In der Praxis häufiger sind gleichwohl Beschlagnahmen ohne einen vorherigen richterlichen Beschluss. Der Betroffene hat dann nach § 98 Abs. 2 StPO Anspruch darauf, dass der Richter nachträglich informiert und ihm die Akte zur Entscheidung vorgelegt wird („Bestätigung der Beschlagnahme“). Das Gesetz überlässt dem betroffenen Gewahrsamsinhaber allerdings die Entscheidung darüber, ob eine solche richterliche Bestätigung eingeholt werden soll oder nicht, soweit er während der Maßnahme anwesend ist.⁵ Der Betroffene trifft seine Entscheidung dann, indem er „Wider-

3 Das heißt im vorliegenden Zusammenhang, dass er sich nicht in der Herrschaftsgewalt einer anderen Person befindet; die Frage des Eigentums ist für die Sicherstellung prinzipiell irrelevant.
 4 LG Saarbrücken vom 2. 2. 2010, 2 Qs 1/10, NStZ 2010 S. 534; auf gleicher Linie bereits LG Berlin vom 9. 4. 2008, 523 Qs 35/08, ZInsO 2008 S. 865; LG Potsdam vom 8. 1. 2007, 25 Qs 60/06, ZIP 2008 S. 287.
 5 Vgl. § 98 Abs. 2 StPO; ersatzweise lässt das Gesetz auch die Anwesenheit eines „erwachsenen Haushaltsangehörigen“ als Vertreter ausreichen.

spruch gegen die Beschlagnahme“ durch den Steuerfahnder erhebt. Dies wird im Beschlagnahmeprotokoll vermerkt und führt zur Vorlage der Akte an das Amtsgericht (§ 98 Abs. 2 Satz 1 StPO). Wird kein Widerspruch erhoben, so bleibt es bei der Beschlagnahme durch die Ermittlungspersonen ohne eine gerichtliche Überprüfung.

Hat der Betroffene sich zunächst dazu entschieden, keinen Widerspruch zu erheben, so bleibt er gleichwohl berechtigt, jederzeit noch nachträglich eine Entscheidung des Richters einzuholen (§ 98 Abs. 2 Satz 2 StPO – „Antrag auf richterliche Entscheidung“).

Abbildung 1 zeigt diese Zusammenhänge im Überblick.

2. Beschlagnahmefähige Gegenstände und Beschlagnahmeverbote (§ 97 StPO)

Beschlagnahmefähige Gegenstände sind alle körperlichen Gegenstände, die geeignet sind, im weiteren Verfahren als Beweismittel verwendet zu werden – technisch betrachtet also alle verkörperten Gegenstände mit Beweiswert, die als Urkunden und Augenscheinsobjekte in Betracht kommen. Unkörperliche Gegenstände wie etwa Forderungen lassen sich nicht i. S. v. § 94 StPO zu Beweis Zwecken sicherstellen, ihre Existenz kann aber durch körperliche Gegenstände (z. B. Vertragsurkunden oder Kontoauszüge) bewiesen werden, die dann wiederum der Beschlagnahme unterliegen.

Elektronische Daten sind als solche nicht verkörpert und deshalb nicht im eigentlichen Sinne beschlagnahmefähig. Die Sicherstellung erfolgt in der Praxis durch die Beschlagnahme des körperlichen Datenträgers, auf dem die Daten gespeichert sind, also die Beschlagnahme des USB-Sticks, des Rechners oder des Mobiltelefons. Aus dem Gebot der Verhältnismäßigkeit folgt dann, dass die Fahndung den Datenträger wieder zurückgibt, sobald eine Kopie der elektronischen Daten erstellt werden konnte. Soweit technisch möglich, führt dies dazu, dass die Behörden nach der „Spiegelung“ der Daten vor Ort beim Gewahrsamsinhaber gleich auf eine Mitnahme des Datenträgers verzichten (zu weiteren Problemen der in der Praxis höchst relevanten „Datenbeschlagnahme“ sogleich unter II. 5.).

§ 97 Abs. 1 StPO bestimmt, dass die folgenden Gegenstände bzw. Daten nicht beschlagnahmefähig sind:

Übersicht:

Nicht beschlagnahmefähig sind gem. § 97 Abs. 1 StPO:

- **Schriftliche Mitteilungen** zwischen dem Beschuldigten und den Personen, die nach § 52 oder § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3b StPO das Zeugnis verweigern dürfen;
- **Aufzeichnungen**, welche die in § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3b StPO Genannten über die ihnen vom Beschuldigten anvertrauten Mitteilungen oder über andere Umstände gemacht haben, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt;
- **andere Gegenstände** einschließlich der ärztlichen Untersuchungsbefunde, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht der in § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3b StPO Genannten erstreckt.

Steuerberater zählen nach § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO ebenso wie Rechtsanwälte oder Wirtschaftsprüfer zu den zur Zeugnisverweigerung berechtigten Personen. Der Umfang des Zeugnisverweigerungsrechts ist auf die im Rahmen der Berufsausübung anvertrauten oder bekannt gewordenen Tatsachen begrenzt, wobei diese Begriffe richtigerweise weit auszulegen sind.⁶ Der hinter § 97 StPO stehende Sinn und Zweck ist es, die Umgehung dieses Zeugnisverweigerungsrechts durch Zugriff auf entsprechende Unterlagen zu verhindern, die sich bei der zur Zeugnisverweigerung berechtigten Person befinden.

Geschützt sind nach § 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO schriftliche Mitteilungen, die zwischen dem Steuerberater und seinem Mandanten ausgetauscht worden sind, und nach § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO die schriftlichen Aufzeichnungen, die der Berater sich zur Bearbeitung des Mandats gefertigt hat. Dazu kommen nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO solche Gegenstände (wie z. B. Verträge, Abrechnungsunterlagen oder Bankbelege), die der Mandant dem Steuerberater zur Ausführung seines Mandats übergeben hat.⁷ Zentrale Voraussetzung ist jeweils, dass sich die Unterlagen etc. im Gewahrsam des zeugnisverweigerungsberechtigten Beraters befinden, wobei die Mitarbeiter des Beraters als „Hilfspersonen“ (§ 53a StPO) ausdrücklich einbezogen sind, so dass z. B. auch solche Unterlagen geschützt wären, die sich im Homeoffice bei einem Mitarbeiter befinden, der beauftragt ist, zur Unterstützung des Beraters im Mandat bestimmte Auswertungen zu erstellen.

Hinweis:

Folge des Verdachts der Tatbeteiligung

Die Beschränkungen der Beschlagnahme fallen weg, wenn bestimmte Tatsachen den Verdacht begründen, dass die zeugnisverweigerungsberechtigte Person an der Tat beteiligt ist (§ 97 Abs. 2 Satz 2 StPO). Gleiches gilt im Fall des Verdachts einer Begünstigung oder Strafvereitelung.

Die Erweiterung der Vorwürfe auf eine Beihilfe des Steuerberaters zur Steuerhinterziehung seines Mandanten stellen also ein geeignetes (und verlockendes) Mittel dar, um den Ermittlungsbehörden einen unbeschränkten Zugriff auf die Unterlagen des Beraters zu eröffnen. Die Praxis kennt solche Fälle, wobei dann natürlich zu prüfen bleibt, ob eine entsprechende Verdachtslage tatsächlich besteht. Nehmen die Strafverfolgungsbehörden bewusst einen sog. Rollentausch vor, indem sie eine Beschuldigteneigenschaft fingieren, so bleibt die Beschlagnahmefreiheit bestehen.⁸

Beschlagnahmeverbote, die im Inland gelten, beanspruchen auch im Ausland Geltung, etwa wenn diese im Wege der Rechtshilfe erlangt werden sollen.

Beschlagnahmeverbote, die über § 97 StPO hinausgehen, können sich ausnahmsweise unmittelbar aus dem **Grundgesetz** ergeben, wenn wegen der Eigenart des Beweisthe-

6 BGH vom 20. 2. 1985, 2 StR 56 1/84, BGHSt 33 S. 148.

7 Zur problematischen Abgrenzung der beschlagnahmefreien „Handakte“ von den beschlagnahmefähigen Unterlagen etc., die der Berater für den Mandanten lediglich verwahrt, s. III. 5.

8 BGH vom 13. 11. 1997, 4 StR 404/97, BGHSt 43 S. 300.

mas unter Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in grundrechtlich geschützte Bereiche eingegriffen wird.⁹ Dies kann z. B. **Tagebuchaufzeichnungen** betreffen¹⁰ und gilt zudem für solche Aufzeichnungen, die sich der Beschuldigte unmittelbar zum Zweck seiner Verteidigung im Ermittlungsverfahren erstellt hat.¹¹ Sollten solche Unterlagen also ausnahmsweise einmal bei einem Steuerberater für den Mandanten verwahrt werden oder betrifft das Verfahren den Berater selbst als Beschuldigten, so kann ein Beschlagnahmeverbot eingreifen, auch wenn die Voraussetzungen des § 97 StPO nicht erfüllt sind.

3. Die Durchsuchung

Gedanklich und begrifflich ist die Sicherstellung der Beweismittel (durch Beschlagnahme oder nach freiwilliger Herausgabe – s. o. II. 1.) strikt von dem Zwangsmittel der Durchsuchung abzugrenzen. Die Durchsuchung ist ermittlungstaktisch das wohl wichtigste Instrument der Fahndung in Steuerstrafverfahren. Vielfach ist es Fahndern nur durch diese Maßnahme möglich, Umstände aufzuklären, die der Betroffene geheim halten möchte, und ggf. den Nachweis zu führen, dass Steuern hinterzogen wurden.

Wollen die Ermittlungsbehörden Beweismittel sicherstellen und beschlagnahmen, so setzt dies i. d. R. voraus, dass die Ermittlungsbehörden die Wohn- oder Büroräume des Betroffenen betreten und dort nach den ggf. vorhandenen Beweisgegenständen suchen. Die Durchsuchung berührt das Grundrecht auf **Unverletzlichkeit der Wohnung** aus **Art. 13 Abs. 1 GG**. Der Schutz des Art. 13 Abs. 1 GG erstreckt sich nicht nur auf die „Wohnung“ im eigentlichen Sinne, sondern auch auf geschäftlich genutzte Räume, die nicht allgemein zugänglich sind.¹² In diese grundrechtlich geschützte Lebenssphäre greifen Durchsuchungsmaßnahmen schwerwiegend ein. Die Durchsuchung ist daher nur unter engen Voraussetzungen möglich.

Das Gesetz unterscheidet zwischen der Durchsuchung beim Beschuldigten und der Durchsuchung beim nicht verdächtigen Dritten:

Durchsuchung	
bei Beschuldigten (§ 102 StPO)	bei Unverdächtigen (§ 103 StPO)
Beim Beschuldigten ist die Durchsuchung nach § 102 StPO zulässig, „wenn zu vermuten ist, dass die Durchsuchung zur Auffindung von Beweismitteln führen werde“.	Die Voraussetzungen der Durchsuchung zum Zweck der Gewinnung von Beweismitteln bei anderen Personen als dem Beschuldigten, also unverdächtigen Dritten und/oder Zeugen, sind in § 103 StPO geregelt. Hier sind Durchsuchungen „nur zur Beschlagnahme bestimmter Gegenstände“ und „nur dann zulässig, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, dass die gesuchte Sache sich in den zu durchsuchenden Räumen befindet“.

Die Unterschiede in der Formulierung zeigen an, dass bei einem unverdächtigen Anordnungsadressaten erhöhte Anforderungen an den **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** zu stellen sind.¹³

Hinweis:

Durchsuchung beim Steuerberater (§ 160a StPO)

Hinsichtlich der Durchsuchung bei einem steuerlichen Berater ist ergänzend die Regelung des § 160a StPO zu beachten, wonach strafprozessuale Maßnahmen bei zeugnisverweigerungsberechtigten Berufsträgern besonderen Anforderungen unterliegen.

Das Gesetz differenziert hier zwischen Rechtsanwälten, bei denen Maßnahmen nach § 160a Abs. 1 StPO grundsätzlich unzulässig sein sollen, und Steuerberatern, für die in **§ 160a Abs. 2 StPO** „nur“ eine **besonders strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung** vorgesehen ist. Über die Rechtfertigung dieser Unterscheidung kann man streiten.¹⁴ In der Praxis wird der Schutz durch diese Vorschrift mit Blick auf Durchsuchungsanordnungen allerdings dadurch relativiert, dass § 160a Abs. 5 StPO auf § 97 StPO verweist, der „unberührt“ bleiben soll. Die Rechtsprechung liest diesen Verweis so, dass die Regelungen über die Beschlagnahmefreiheit von Gegenständen aus § 97 StPO vorgehen, so dass im Ergebnis Durchsuchungen sowohl in Rechtsanwalts- als auch in Steuerberatungskanzleien unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zulässig sein sollen, soweit sie darauf abzielen, Gegenstände sicherzustellen, die nicht unter § 97 Abs. 1 StPO fallen und insoweit beschlagnahmefähig sind.¹⁵

Hinweis:

Richtervorbehalt

Die Durchsuchung unterliegt einem strengen Richtervorbehalt. Durchsuchungsanordnungen müssen grundsätzlich durch den Richter am Amtsgericht erlassen werden, die Fahndung erscheint dann mit einem entsprechenden richterlichen Beschluss, der die zu durchsuchenden Räumlichkeiten genau bezeichnen muss.

Fortsetzung auf Seite 22

9 BVerfG vom 27. 10. 2003, 2 BvR 2211/00, NStZ-RR 2004 S. 83, unter Verweis auf BGH vom 13. 11. 1997, 4 StR 404/97, BGHSt 43 S. 300.
 10 BVerfG vom 8. 3. 1972, 2 BvR 28/71, BVerfGE 32 S. 373.
 11 BVerfG vom 27. 10. 2003, 2 BvR 2211/00, NStZ-RR 2004 S. 83, 84, unter Verweis auf BVerfG vom 30. 2. 2002, 2 BvR 2248/00, NStZ 2002 S. 377.
 12 BVerfG vom 18. 3. 2009, 2 BvR 1036/08, HFR 2009 S. 925.
 13 BVerfG vom 3. 7. 2006, 2 BvR 299/06, NJW 2007 S. 1804; vom 9. 2. 2005, 2 BvR 984/04, NStZ-RR 2005 S. 203; vom 28. 4. 2003, 2 BvR 358/03, NJW 2003 S. 2669, 2670; LG Koblenz vom 1. 3. 2004, 10 Qs 61/03, wistra 2004 S. 438; LG Berlin vom 18. 3. 2004, 505 Qs 12/04, wistra 2004 S. 319; LG Saarbrücken vom 2. 2. 2010, 2 Qs 1/10, NStZ 2010 S. 534.
 14 *Kölbel* in MünchKomm/StPO, 2016, § 160a Rz. 1 f., 16; *Zöller* in HK/StPO, 6. Aufl. 2019, § 160a Rz. 2; zum Ganzen *Siegrist*, wistra 2010 S. 427; *Kretschmer*, HRRS 2010 S. 551.
 15 BVerfG vom 27. 6. 2018, 2 BvR 1287/17, BB 2018 S. 1679; LG Stuttgart vom 26. 3. 2018, 6 Qs 1/18, wistra 2018 S. 402; LG Hamburg vom 15. 10. 2010, 608 Qs 18/10, wistra 2011 S. 192; *Kölbel* in MünchKomm/StPO, 2016, § 160a Rz. 7; *Hauschild* in MünchKomm/StPO, 2014, § 97 Rz. 5, 64; *Schmitt* in Meyer-Goßner/Schmitt, 64. Aufl. 2021, StPO, § 97 Rz. 10a ff.

RECHTSBEHELFSEMPFEHLUNG

Bestandskräftiger Feststellungsbescheid? – Argumentationshilfen im Schenkungsteuerstreit

Vielen Steuerpflichtigen ist die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids nicht bewusst. In Schenkungsteuerverfahren werden daher oftmals Feststellungsbescheide für den Wert von Grundbesitz, Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteilen (§ 151 BewG) nicht angefochten. Ist der Bescheid bestandskräftig, obwohl das Finanzamt den Wert zu hoch festgestellt hat, bedeutet das jedoch nicht zwangsläufig, dass der Steuerpflichtige sich gegen die Bewertung nicht mehr wehren kann. Häufig ergeben sich bei genauem Hinsehen Möglichkeiten, einen niedrigeren Wert durchzusetzen.

I. Prüfung der Voraussetzungen einer Schenkung?

Insbesondere bei teilentgeltlichen Vorgängen hindert ein bestandskräftiger Feststellungsbescheid den Steuerpflichtigen nicht daran, gegenüber dem Schenkungsteuerfinanzamt erfolgreich geltend zu machen, dass der Wert des empfangenen Vermögensgegenstands niedriger war, als vom Finanzamt festgestellt. Der Erlass eines Schenkungsteuerbescheids setzt voraus, dass die objektiven und subjektiven Voraussetzungen des § 7 ErbStG erfüllt sind. Eine freigebige Zuwendung i. S. v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt nur vor, wenn diese unentgeltlich erfolgt, der Empfänger auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist und der Zuwendende die Unentgeltlichkeit subjektiv wollte.¹ Bei teilentgeltlichen Geschäften ist für die Frage der Bereicherung der Wert von Leistung und Gegenleistung gegenüberzustellen. Maßgeblich sind nicht die sich nach § 12 ErbStG ergebenden Steuerwerte, sondern die Verkehrswerte.² Die Verkehrswerte werden im Feststellungsbescheid nicht festgestellt. Insoweit entfaltet der Feststellungsbescheid keine Bindungswirkung. Er stellt lediglich den Steuerwert des geschenkten Gegenstands für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (§ 10 ErbStG) verbindlich fest. Diese Werte sind nur relevant, wenn eine freigebige Zuwendung vorliegt.³

Beispiel:

A verkauft B ein Grundstück für 100 000 €. A und B gehen dabei davon aus, dass der Kaufpreis dem Verkehrswert des Grundstücks entspricht. Das Finanzamt kommt später zu der Auffassung, der Kaufpreis sei zu niedrig. Es erlässt einen Feststellungsbescheid, in dem es einen Grundbesitzwert i. H. v. 200 000 € feststellt. Der Feststellungsbescheid wird bestandskräftig. B legt nur gegen den Schenkungsteuerbescheid Einspruch ein und trägt vor, der Wert des Grundstücks entspreche dem gezahlten Kaufpreis.

Lösung: Der Feststellungsbescheid entfaltet für die Frage, ob eine Schenkung vorliegt, keine Bindungswirkung. Das Schenkungsteuerfinanzamt hat die Tatbestandsvoraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1

ErbStG eigenständig zu prüfen. Es hat insbesondere zu ermitteln, ob der Verkehrswert des Grundstücks dem gezahlten Kaufpreis entspricht.

II. Wahl des richtigen Bewertungsstichtags?

Selbst wenn die Voraussetzungen des § 7 ErbStG vorliegen, entfaltet ein bestandskräftiger Feststellungsbescheid keine Wirkung, wenn er nicht auf den richtigen Bewertungsstichtag lautet.⁴ Ein solcher Bescheid geht ins Leere.⁵

Der Bewertungsstichtag entspricht dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 11 ErbStG). Dies ist bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Insbesondere bei Grundstücksschenkungen wird dieser Zeitpunkt häufig vom Finanzamt nicht zutreffend ermittelt. Eine Grundstücksschenkung ist nicht dann ausgeführt, wenn der Beschenkte in das Grundbuch eingetragen wird. Maßgeblich ist stattdessen, wann die Vertragsparteien die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte auf Grund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken.⁶

Beispiel:

A schenkt B mit Vertrag vom 8. 4. 2020 ein Grundstück und erklärt die Auflassung. B darf von der Eintragungsbewilligung jedoch erst Gebrauch machen, wenn er die Meisterprüfung bestanden hat. B besteht die Meisterprüfung am 2. 12. 2021. Am 8. 6. 2022 wird B als Eigentümer ins Grundbuch eingetragen. Das Finanzamt stellt einen Feststellungsbescheid auf den 8. 6. 2022 aus.

Lösung: Da die Schenkung bereits am 2. 12. 2021 als ausgeführt gilt, ist der Feststellungsbescheid für den falschen Bewertungsstichtag ergangen. Er kann dem Schenkungsteuerbescheid nicht zu Grunde gelegt werden. Das Finanzamt hat einen neuen Feststellungsbescheid zu erlassen, den B mit dem Einspruch anfechten kann.

*RA/FAStR Dr. Jens Stenert und
wiss. Mitarbeiterin Rabea Sasse
Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB
Köln/Berlin/München*

1 R E 7.1 Abs. 1 ErbStR 2019.
2 BFH vom 25. 9. 1953, III 229/52 U, BStBl III 1953 S. 308; vom 15. 7. 1964, II 43/62, HFR 1965 S. 269; R E 7.1 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2019.
3 R E 7.1 Abs. 4 ErbStR 2019.
4 Loose in Stenger/Loose, BewG, § 151 Rz. 126 (Juni 2020); Grootens/Brokmeier in Lippross/Seibel, StR, § 151 BewG Rz. 21 (April 2017).
5 Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 157 Rz. 6 (Oktober 2017).
6 R E 9.1 Abs. 1 ErbStR 2019; BFH vom 24. 7. 2002, II R 33/01, BStBl II 2002 S. 781.

PRAXISTIPP

Der modifizierte Zugewinnausgleich sichert steuerliches Optimierungspotential

Ehe- oder Lebenspartner leben im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, wenn sie nicht durch einen Ehevertrag etwas anderes vereinbaren (gesetzlicher Güterstand). Trotz Eheschließung verfügt jeder Ehegatte weiterhin über eigenes Vermögen. Das Vermögen des einen Ehepartners und das Vermögen des anderen Ehepartners werden nicht gemeinschaftliches Vermögen der Ehegatten. Dies gilt auch für Vermögen, das ein Ehegatte nach der Eheschließung erwirbt.

Der Zugewinn, den die Eheleute während ihrer Ehe erzielt haben, wird mit Beendigung der Zugewinnngemeinschaft geteilt. Ein Zugewinn wird dann erzielt, wenn das Endvermögen eines Ehegatten bei Auflösung der Ehe sein Anfangsvermögen bei Eingehung der Ehe übersteigt. Der Zugewinnausgleichsanspruch wird mit Beendigung des Güterstands fällig. **Eine Beendigung der Zugewinnngemeinschaft tritt i. d. R. mit dem Tod, durch notariellen Ehevertrag oder durch Scheidung ein.** Dabei ist der Zeitpunkt der Zustellung des Scheidungsantrags gem. § 1384 BGB sowohl für die Berechnung des Zugewinns als auch für die konkrete Höhe der Ausgleichsforderung maßgeblich.¹ **Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch Scheidung oder notariellen Vertrag beendet, gehört die Ausgleichsforderung gem. § 1378 BGB nicht zum erbschaftsteuerlichen Erwerb gem. § 5 Abs. 2 ErbStG.**

In der Praxis zeigt sich, dass insbesondere im Scheidungsfall erhebliche Streitigkeiten drohen und daher nicht selten die Gütertrennung zwischen den Eheleuten vereinbart wird.

Mit der notariell vereinbarten Gütertrennung geht den Eheleuten jedoch für den Fall des Todes eines Ehegatten bzw. für den Fall eines möglichen vorzeitigen Zugewinnausgleichs steuerliches Optimierungspotential verloren.

Praxistipp:

Wer den Ausschluss des Zugewinnausgleichs nur für den Fall einer etwaigen Scheidung anstrebt, sollte in einem notariellen Ehevertrag an Stelle der Gütertrennung eine sog. modifizierte Zugewinnngemeinschaft für den Fall der Scheidung vereinbaren.

Ehevertragliche Modifikationen können z. B. Vereinbarungen zur Höhe und zum Umfang des Anfangs- und/oder des Endvermögens beinhalten, den Zeitpunkt des Beginns der Zugewinnngemeinschaft regeln, die Höhe einer Ausgleichszahlung betragsmäßig begrenzen und den Zugewinn gegenständlich auf bestimmte Vermögenswerte (z. B. Privatvermögen) beschränken.

Ehepaare, die bereits Gütertrennung vereinbart haben, sollten sich mit zunehmendem Alter überlegen, **ob sie in den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft zurück-**

kehren, um die später anfallende Erbschaftsteuer zu reduzieren. Die Gütertrennung kann mittels Erklärung vor einem Notar rückgängig gemacht werden.

Aus einem weiteren Grund sollte gut überlegt sein, ob die Beendigung der Zugewinnngemeinschaft zweckmäßig ist. In der Praxis erfolgen teilweise Vermögensverschiebungen zwischen Ehepartnern, die für den Fiskus und die Beteiligten jahrelang unbemerkt bleiben. Die Vorgänge werden dem Finanzamt nicht angezeigt und unterliegen damit einem erheblichen Steuerrisiko bei deren Entdeckung.

Hinweis:

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erlischt die Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit in den Fällen des § 5 Abs. 2 ErbStG unentgeltliche Zuwendungen auf die Zugewinnausgleichsforderung angerechnet worden sind. Entsprechendes gilt, wenn unentgeltliche Zuwendungen bei der Berechnung des nach § 5 Abs. 1 ErbStG steuerfreien Betrags berücksichtigt werden. § 5 Abs. 2 ErbStG bestimmt, dass der Ausgleich des Zugewinns nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt, wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten beendet wird.

Beschließen also die Ehegatten, vom Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in den Güterstand der Gütertrennung zu wechseln, beenden sie die Zugewinnngemeinschaft und die Zugewinnausgleichsforderung wird fällig.

Gemäß § 1380 Abs. 1 BGB hat sich der ausgleichsberechtigte Ehegatte diejenigen Zuwendungen auf seinen Ausgleichsanspruch anrechnen zu lassen, die er vom anderen Ehegatten erhalten hat und bei denen die Ehegatten eine spätere Anrechnung vereinbart hatten. **Im Zweifel ist gem. § 1380 Abs. 1 Satz 2 BGB von einer Anrechenbarkeit der Vorempfänge auszugehen.**

Eine Anrechnung der bereits erfolgten und mittlerweile entdeckten Schenkungen der Ehegatten auf die Ausgleichsforderung führt gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG dazu, dass die Schenkungsteuer für die früheren Schenkungen mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt. Eine Nachversteuerung erfolgt nicht mehr, die Vergangenheit kann bereinigt werden.

Die modifizierte Zugewinnngemeinschaft ermöglicht, die Vermögensverhältnisse individuell zu regeln, bestimmte Vermögensteile zu schützen und dennoch die erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Vorteile zu nutzen.

SchneiderTeam
Partnerschaft der Steuerberater
Bernd Hage, Peter Hoffmann und Karen Sinne,
Lüneburg

¹ Vgl. BGH vom 4.7.2012, XII ZR 80/10, NJW 2012 S. 2657.

Fortsetzung von Seite 19

Das Gesetz lässt zwar ausnahmsweise eine Durchsuchung bei „**Gefahr in Verzug**“ auch ohne richterliche Anordnung zu. In der Praxis von Steuerfahndungsverfahren scheidet dies aber weitestgehend aus. Denn „Gefahr im Verzug“ wird von der Rechtsprechung so interpretiert, dass schon der Versuch, den zuständigen Richter zu erreichen, den Erfolg der Maßnahme gefährden muss.¹⁶ Angesichts der Tatsache, dass bei den Amtsgerichten bundesweit Notdienste eingerichtet sind, die die Erreichbarkeit von Richtern während der Arbeitszeiten der Steuerfahndung gewährleisten, sind nur wenige Ausnahmekonstellationen denkbar, in denen in einem Steuerstrafverfahren einmal eine Durchsuchung wegen Gefahr in Verzug (ohne richterliche Anordnung) vom Gesetz gedeckt sein kann.

Hinweis:

Mögliches Verwertungsverbot

In solchen Fällen lohnt sich i. d. R ein Streit um die Rechtmäßigkeit der Maßnahme, zumal bei bewusster Umgehung des Richtervorbehalts ein Verwertungsverbot die Folge sein kann.

4. „Durchsicht der Papiere“ und vorläufige Sicherstellung nach § 110 StPO

Für den weiteren Ablauf von Durchsuchungsmaßnahmen in der Praxis spielt § 110 StPO eine große Rolle. Die Vorschrift regelt die „**Durchsicht der Papiere**“. Damit war ursprünglich nur die Frage gemeint, wer im Rahmen einer Durchsuchungsmaßnahme berechtigt sein sollte, die vorgefundenen Unterlagen dahingehend zu sichten, ob es sich um beweisrelevante Dokumente handelt oder nicht. Dieses Recht soll dem Staatsanwalt und den von ihm besonders beauftragten „Ermittlungspersonen“ vorbehalten sein. Für Steuerfahndungsverfahren hat diese Regel allerdings keine große Relevanz. Denn § 404 Satz 2 AO ordnet ausdrücklich an, dass alle Beamten der Steuerfahndung zur Durchsicht der Papiere berechtigt sind.

Viel wichtiger ist, dass § 110 StPO mittlerweile ein Eigenleben entwickelt hat und als Rechtsgrundlage für die deutlich weitreichendere Maßnahme der „**vorläufigen Sicherstellung**“ dient. Demnach soll § 110 StPO die Behörden auch dazu ermächtigen, die zur „Durchsicht“ ausgewählten Papiere und Unterlagen mitzunehmen, um die Arbeit der Durchsicht dann an Amtsstelle vornehmen zu können. In der Praxis gibt es vor diesem Hintergrund eine Vielzahl von Fällen, in denen Ermittlungsbehörden mit einem Durchsuchungsbeschluss erscheinen und dann kartonweise Unterlagen „vorläufig sicherstellen“, ohne die im Gesetz vorgesehene Beschlagnahme (s. o. II. 1.) auszusprechen. Der Gewahrsamsbruch wird in § 110 StPO als Mittel für eine effektive Durchsicht der Papiere hineingelesen. Darüber, ob und in welchem Umfang Beschlagnahmen erfolgen sollen, wird dann Wochen oder Monate später nach der Prüfung der Unterlagen entschieden. Für die „gewünschten“ Unterlagen wird dann

zumeist ein gerichtlicher Beschlagnahmebeschluss beantragt. Die restlichen Papiere werden zurückgegeben.

Die Rechtsprechung hat diese Vorgehensweise bereits längere Zeit geduldet, ehe der Gesetzgeber sie dann (mittelbar) dadurch anerkannt hat, dass § 110 Abs. 4 StPO den Rechtsschutz für Beschlagnahme ohne richterliche Anordnungen für entsprechend anwendbar erklärt.

Hinweis:

„Durchsicht“ von Papieren in den Räumen der Steuerverfahren

Der Berater darf insofern nicht verblüfft sein, wenn ihm die Ermittlungsbehörden erklären, dass in der Durchsicht noch keine Beschlagnahme erfolgen soll, aber gleichwohl kistenweise Unterlagen eingepackt werden. In der Sichtweise der herrschenden Ansicht dauert die Durchsicht dann noch an, solange die Unterlagen noch ausgewertet werden. Die Sichtung wurde lediglich aus den Räumen des Betroffenen in die Räume der Steuerfahndung (oder der Staatsanwaltschaft) verlagert.¹⁷

5. Sonderprobleme bei der Sicherstellung von Daten

a) Durchsicht von Papieren und elektronischen Speichermedien (§ 110 StPO)

Die der Sicherstellung vorgelagerte Durchsicht erstreckt sich nicht nur auf körperliche Papiere, sondern ebenso auf Datenbestände. Sie dient auch dort zur Prüfung, in welchem Umfang die richterliche Beschlagnahme oder eine Rückgabe erfolgen soll. Daten, die für die Untersuchung von Bedeutung sein können, dürfen folgerichtig auch in ihrer Gesamtheit „vorläufig sichergestellt“ werden, um sie an Amtsstelle zu sichten.¹⁸ Im Ergebnis bedeutet dies, dass größere Datenbestände vor Ort „gespiegelt“ oder nach Mitnahme der Datenträger auf Laufwerke der Steuerfahndung kopiert werden; die Auswertung findet dann vielfach auch über Suchprogramme anhand von Stichwortlisten statt.

Einige Bedeutung hat insoweit der Umgang mit Sicherungseinrichtungen wie **Passwörtern** für den Zugang zu Geräten oder geschützten Datenbeständen. Den Beschuldigten selbst trifft eindeutig keine Verpflichtung zur Mitwirkung, er kann die Nennung und Herausgabe verweigern. Dagegen sollen unbeteiligte Dritte („Zeugen“) entsprechend dem Rechtsgedanken aus § 95 StPO zur Mitwirkung verpflichtet sein – dies gilt dann z. B. auch für den Systemadministrator des Beschuldigten. Theoretisch kann man über diese Frage streiten, in der Praxis stellt sie sich zumeist nicht und auch ein Beschuldigter sollte über die Mitwirkung zumindest nachdenken. Denn wer die Herausgabe von Passwörtern, Keys oder

¹⁶ BVerfG vom 20. 2. 2001, 2 BvR 1444/00, BVerfGE 103 S. 142; BGH vom 4. 6. 2020, 4 StR 15/20, NStZ 2020 S. 621; LG Köln vom 14. 10. 2019, 324 KLS 6/18, StraFo 2020 S. 65; *Hauschild* in MünchKomm/StPO, 2014, § 105 Rz. 7 ff.

¹⁷ Zu den Möglichkeiten der Anfechtung einer solchen „vorläufigen Sicherstellung“ vgl. nachfolgend IV.

¹⁸ BVerfG vom 15. 8. 2014, 2 BvR 969/14, NJW 2014 S. 3085; BGH vom 9. 2. 2021, StB 9+10/20, juris; kritisch hierzu *Peters*, NZWiSt 2017 S. 465, 467.

Dongles verweigert, der läuft Gefahr, dass die Geräte insgesamt abgebaut und mitgenommen (oder zumindest amtlich versiegelt) werden.

Hinweis:

Herausgabe von Passwörtern

Ein Steuerberater, der die Herausgabe des Passworts zu seinem Rechner verweigert, muss also befürchten, dass die Fahnder das Gerät insgesamt sicherstellen und beschlagnahmen. Man kann um eine solche Vorgehensweise streiten, sie dürfte in so manchem Fall unverhältnismäßig sein. Angesichts der nachteiligen Konsequenzen (die EDV steht dann für die Dauer des Beschwerdeverfahrens nicht zur Verfügung – und dies kann sich über Wochen oder Monate hinziehen) geht der Rat in der Praxis gleichwohl zumeist dahin, den Zugang zu ermöglichen und dadurch den Betrieb aufrechtzuerhalten.

b) EDV-Sicherung in Bezug auf Server und Clouds

Die Sicherung und Beschlagnahme von elektronischen Speichermedien¹⁹ und Datenbeständen auf dem beschriebenen Weg ist mittlerweile Standard im Ermittlungsverfahren.²⁰ Dies betrifft auch **E-Mails**²¹ etc. von Servern, die sich in den durchsuchten Räumlichkeiten befinden.

In der Regel verfügen die Ermittlungsbehörden über ausreichende Speichermedien, um die relevanten Daten unmittelbar vor Ort auszulesen. Hinsichtlich der Sicherstellung von Daten aus E-Mail-Postfächern (**Outlook** etc.) empfiehlt es sich, die konkret von dem Beschluss erfasste Kommunikation zu sichern,²² indem ein entsprechender Ordner unter Outlook angelegt wird, in den die mittels Suchfunktion zusammengestellten E-Mails hineinkopiert werden, um diesen Ordner dann zu exportieren.

Die Sicherung des Inhalts von Smartphones bei Beschuldigten ist mittlerweile Standard. Bei Dritten wird dies allerdings nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen, da die reguläre E-Mail-Korrespondenz zumeist bereits über den Server gesichtet und ggf. beschlagnahmt werden kann. Dies gilt erst recht für einen Steuerberater, für den auch insoweit die genannten Beschränkungen aus § 97 Abs. 1 und § 160a StPO zu beachten sind.

Hinweis:

Smartphones

Sollen Daten aus einem Smartphone des Beschuldigten und ausnahmsweise des Steuerberaters ausgelesen werden, so sollte auf einer zeitnahen „Spiegelung“ bestanden werden. Nimmt die Fahndung das Gerät vorläufig mit, so kann die vorherige Einrichtung einer Rufumleitung zweckdienlich sein.

Die Durchsicht der elektronischen Daten bei dem von der Durchsuchung Betroffenen darf auch auf räumlich getrennte Speichermedien erstreckt werden, soweit auf

sie von der EDV-Anlage vor Ort aus zugegriffen werden kann, wenn andernfalls der Verlust der gesuchten Daten zu besorgen ist. Ein solcher Zugriff auf externe Server (**Intranet, Cloud** etc.) ist explizit in § 110 Abs. 3 StPO geregelt worden.²³ Daten, die für die Untersuchung von Bedeutung sein können, dürfen im Wege des Fernzugriffs gesichert werden. Insoweit verweist das Gesetz auf § 98 Abs. 2 StPO, d. h., die Daten können beschlagnahmt werden und sind ggf. innerhalb von drei Tagen dem Ermittlungsrichter vorzulegen.

Grundsätzlich unzulässig ist trotz der Regelung des § 110 Abs. 3 StPO wegen Verstoßes gegen das Territorialitätsprinzip ein Online-Zugriff auf im Ausland befindliche Daten (sog. „Transborder Searches“), etwa solche auf **ausländischen Servern**.²⁴ Allein zur Abwendung eines Beweismittelverlusts kommt eine (vorläufige) Sicherung in Betracht. In diesem Fall ist (nachträglich) der Rechtshilfeweg zu beschreiten. Ein Verstoß kann u. U. zu einem Beweisverwertungsverbot führen, wenn der Verstoß sich als willkürlich oder absichtlich darstellt.²⁵

Im Hinblick auf EDV-Anlagen und elektronisch geführte Akten steuerlicher Berater hat sich die Praxis herausgebildet, dass lediglich das betreffende Mandantenverzeichnis und die dazugehörige elektronische Akte gesichert wird (jeweils vorbehaltlich der Existenz von geschützten Unterlagen und Daten i. S. v. § 97 Abs. 1 StPO).²⁶ In manchen Fällen hat die Rechtsprechung allerdings auch die Mitnahme der Gesamtheit der Daten ausdrücklich gebilligt.²⁷ Ein solcher Umfang kann aber nur dann verhältnismäßig sein, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der gesamte Daten-

19 Vgl. hierzu BVerfG vom 12. 4. 2005, 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113 S. 29 = Stbg 2005 S. 494 (dazu im Eilverfahren BVerfG vom 17. 7. 2002, 2 BvR 1027/02, PStR 2002 S. 191, mit Anm. Burhoff); BGH vom 5. 8. 2003, 2 BJs 11/03, StB 7/03, wistra 2003 S. 432, mit Anm. Burhoff, PStR 2003 S. 268; OLG Jena vom 20. 11. 2000, 1 Ws 313/00, wistra 2001 S. 73, 76.
 20 Grundlegend und umfassend BVerfG vom 16. 6. 2009, 2 BvR 902/06, BVerfGE 124 S. 43; zum Ganzen auch *Hauschild* in MünchKomm/StPO, 2014, § 94 Rz. 21; ausführlich und nach Fallgruppen unterscheidend *Zerbes/El-Ghazi*, NStZ 2015 S. 425.
 21 Vgl. BVerfG vom 16. 6. 2009, 2 BvR 902/06, BVerfGE 124 S. 43; vom 2. 3. 2006, 2 BvR 2099/04, BVerfGE 115 S. 166; vom 29. 6. 2006, 2 BvR 902/06, PStR 2006 S. 220; BGH vom 31. 7. 1995, 1 BGs 625/95, NJW 1997 S. 1934; LG Mannheim vom 30. 11. 2001, 22 KLS 628 Js 15705/500, StV 2002 S. 242; LG Hanau vom 23. 9. 1999, 3 Qs 149/99, NJW 1999 S. 3647.
 22 Zum Übermaßverbot vgl. *Hauschild* in MünchKomm/StPO, 2014, § 94 Rz. 32.
 23 Eingehend *Zerbes/El-Ghazi*, NStZ 2015 S. 425, 431.
 24 Zum Ganzen *Gercke*, StraFo 2009 S. 271; *Hilgers-Klautzsch* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO Rz. 282 ff. (November 2020).
 25 BVerfG vom 16. 3. 2006, 2 BvR 954/02, NJW 2006 S. 2684; vom 12. 4. 2005, 2 BvR 1027/02, NJW 2005 S. 1917, 1923; *Köhler* in Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, 64. Aufl. 2021, § 110 Rz. 10; zu einem möglichen Beweisverwertungsverbot vgl. *Peters* in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2021, Rz. 6.116 ff.
 26 Vgl. auch BVerfG vom 12. 4. 2005, 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113 S. 29 = Stbg 2005 S. 494; vom 17. 7. 2002, 2 BvR 1027/02, BVerfGE 105 S. 365 = Stbg 2002 S. 413; vom 28. 4. 2003, 2 BvR 358/03, NJW 2003 S. 2669.
 27 BVerfG vom 15. 8. 2014, 2 BvR 969/14, NJW 2014 S. 3085; BGH vom 9. 2. 2021, StB 9+10/20, juris; kritisch hierzu *Peters*, NZWiSt 2017 S. 465, 467.

bestand, auf den zugegriffen werden soll, für das Verfahren potentiell beweiserheblich ist. Aus Verhältnismäßigkeitsgründen bleibt die Suche auch dann durch geeignete Verfahren (Stichwörter etc.) zu beschränken. Abzugrenzen sind solche Maßnahmen von der gezielten Suche nach „**Zufallsfunden**“ (§ 108 StPO). Dies ist jedenfalls unzulässig.

c) Exkurs: Sicherstellung von EDV-Daten bei externen Dienstleistern

Für die Sicherstellung von Daten unmittelbar beim Dienstleister wie etwa **Datev** oder bei **Providern** (z. B. was dort gespeicherte E-Mails betrifft) gelten die Ausführungen zur Sicherstellung von Beweismitteln bei Dritten entsprechend (s. II. 1.). Dort ist häufig ein **Herausgabeverlangen** nach § 95 Abs. 1 StPO ausreichend, um an die Daten (bzw. eine Datenkopie) zu gelangen. Einer Durchsuchung bedarf es insoweit nicht, da im Falle der Weigerung Zwangsmittel in Form von Ordnungsgeldern festgesetzt werden können.

Hinweis:

Zeugnisverweigerungsrecht

Ein Zeugnisverweigerungsrecht der Software-Unternehmen besteht auch vor dem Hintergrund der Regelung von § 97 Abs. 3 StPO nicht.

III. Durchsuchung und Beschlagnahme beim Steuerberater als „Zeugen“

1. Durchsuchung nach § 103 StPO in Bezug auf Vorwürfe gegen den Mandanten als „Regelfall“

In der Praxis haben die Fälle weit überwiegende Bedeutung, in denen Steuerberater als Dritte und damit letztlich in der Position eines „Zeugen“ von den Steuerfahndungsbehörden aufgesucht werden, weil Beweismittel in einem (Steuer-)Strafverfahren gegen einen Mandanten oder eine andere außenstehende Person sichergestellt werden sollen. Der Durchsuchungsbeschluss gegen den Berater ergeht dann nach § 103 StPO. Besteht oder bestand kein Mandat, ist der Steuerberater wie jeder Dritte zur Mitwirkung verpflichtet. Anderenfalls bleibt zu prüfen, ob die von den Ermittlern gesuchten Beweismittel beschlagnahmefähig sind oder ein Zeugnisverweigerungsrecht dem entgegensteht (Einzelheiten dazu sogleich unter III. 3.).

Hinweis:

Mandantenschutz

In jedem Fall kommt es für den Berater darauf an, die Interessen seiner nicht beteiligten Mandanten zu schützen.²⁸ Es dürfen nur die Unterlagen bzw. Daten bzgl. der verfahrensbeteiligten Personen gesucht und sichergestellt werden, nicht aber „Zufallsfunde“ bzgl. anderer Mandanten.²⁹ Zu diesem Zweck hat eine Vorsichtung entsprechend § 110 StPO zu erfolgen.

Erfolgt die Durchsuchung beim Berater als „Zeugen“, kommt die Regelung des **§ 160a Abs. 2 StPO** zum Tragen (s. II. 3.). Durchsuchungen beim Steuerberater stellen besondere Anforderungen an die Frage der **Verhältnismäßigkeit**. Erforderlich ist eine Straftat von erheblicher Bedeutung. In amtsrichterlichen Beschlüssen fehlt es vielfach an einer (ernsthaften) Prüfung der Verhältnismäßigkeit unter diesen Gesichtspunkten. Wird reflexartig und wortgleich mit der Beantragung der Durchsuchung bei dem Mandanten ein Durchsuchungsbeschluss gegen den Steuerberater beantragt, sprechen gewichtige Gründe gegen die Rechtmäßigkeit.

Umstritten ist, ob Rechtsanwälten und Steuerberatern eine generelle „**Abwendungsbefugnis**“ gegenüber Durchsuchungsmaßnahmen einzuräumen ist. Unter diesem Schlagwort werden mehrere Fragen diskutiert: Zum einen geht es darum, ob Maßnahmen bei Beratern als „Zeugen“ generell unverhältnismäßig sein könnten, da die Behörde zunächst ein schlichtes Herausgabeverlangen auf Basis von § 95 StPO versuchen muss. Zum anderen wird diskutiert, ob dem Berater nach dem Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses bei Erscheinen der Fahnder die Möglichkeit eingeräumt werden muss, die Durchsuchung durch freiwillige Herausgabe der Beweismittel abzuwenden. Schließlich kann der Begriff der „Abwendungsbefugnis“ so verstanden werden, dass er sich auf die Intensität des Eingriffs bezieht und eine weitergehende Suche nach Beweismitteln in den Räumlichkeiten des Steuerberaters ausschließt, wenn der Berater die von den Fahndern gesuchten Unterlagen eigenständig heraussucht.³⁰ Richtigerweise können diese Fragen immer nur im Einzelfall beantwortet werden und es muss stets bedacht werden, dass der Berater gesetzlich verpflichtet ist, zu Gunsten des Mandanten die **Verschwiegenheit** zu wahren, was eine freiwillige Herausgabe von Unterlagen (ohne eine vorherige Zustimmung des Mandanten) ausschließt.

Unseres Erachtens ist kein genereller Vorrang des Herausgabeverlangens nach § 95 StPO anzunehmen. Denn aus Beratersicht sind solche Aufforderungen problematisch, solange sie gemäß der herrschenden Ansicht nicht dem Richtervorbehalt unterliegen. Unseres Erachtens sollte ein Steuerberater einem Herausgabeverlangen der Behörde nach § 95 StPO nicht nachkommen, sondern um Vorlage eines richterlichen Beschlusses nach § 98

28 Hierzu BVerfG vom 17. 10. 2011, 2 BvR 2100/11, wistra 2012 S. 179.

29 BVerfG vom 12. 4. 2005, 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113 S. 2 = Stbg 2005 S. 494; vom 5. 5. 2008, 2 BvR 1801/06, wistra 2008 S. 301; vom 6. 5. 2008, 2 BvR 384/07, StV 2008 S. 393; allgemein dazu *Kutzner*, NJW 2005 S. 2652; *Viskorf*, DB 2005 S. 1929, 1930.

30 Instruktiv zu diesen Fragen aus Sicht von ermittelnden Staatsanwälten *Heinrich*, wistra 2017 S. 219; *Niemann*, wistra 2021 S. 13, mit Replik von *Hamm*, wistra 2021 S. 17, der sich insbesondere gegen den von *Niemann* verwendeten Begriff der „Redlichkeit“ verwehrt.

Abs. 1 StPO für die betreffenden Unterlagen bitten.³¹ Folgt man dieser Sichtweise, so kann es nicht generell unzulässig sein, wenn die Steuerfahndung mit eben jenem Beschluss beim Berater erscheint. Nüchtern betrachtet wird man auch akzeptieren müssen, dass die Ermittler in vielen Fällen auf den „Überraschungseffekt“ nicht verzichten wollen und bei einer vorherigen Ankündigung von Maßnahmen Sorge haben, dass die gewünschten Unterlagen noch verlagert werden könnten.³² Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte erscheint es nicht generell unzulässig, wenn die Steuerfahndung unangekündigt beim Steuerberater erscheint (insbesondere wenn zeitgleich auch Maßnahmen beim Beschuldigten erfolgen) und die geplante Sicherstellung von Unterlagen mit einem Durchsuchungsbeschlusses des Amtsgerichts absichert.

Im weiteren Verlauf der Maßnahme sind dann aber zwingend die Grundsätze der **Verhältnismäßigkeit** zu berücksichtigen mit der Folge, dass dem Berater eine Abwendungsbefugnis hinsichtlich der eigentlichen Durchsuchung seiner Räumlichkeiten zuzubilligen ist, indem er den Ermittlern den Zugriff auf die gewünschten Unterlagen eröffnet und so eine Beschlagnahme ermöglicht, ohne eine weitergehende Durchsuchung seiner Räumlichkeiten dulden zu müssen³³ (zu Einzelheiten sogleich unter III. 4.).

2. Inhaltliche Prüfung des Durchsuchungsbeschlusses

Das unerwartete Erscheinen ist nicht der richtige Augenblick für eine umfassende Prüfung der Sach- und Rechtslage. Die Auseinandersetzung mit den zu Grunde liegenden Vorwürfen erfolgt später. In der konkreten Situation erfolgt nur die Prüfung, ob der präsentierte Beschluss die formalen Mindestanforderungen an eine gerichtliche Anordnung erfüllt. Dafür müssen im Steuerstrafrecht die Vorwürfe nach Steuerart, Steuerpflichtigem und Besteuerungszeitraum angegeben sein.³⁴

Die Beschreibung der zu Grunde liegenden Vorwürfe ist auch insoweit wichtig, als daraus die Leitlinie für Art und Umfang der gesuchten Beweismittel und damit eine Leitlinie für den Umfang der Durchsuchung selbst zu entwickeln ist. Zudem sind die betroffenen Räumlichkeiten im Beschluss genau anzugeben. Die räumlichen Grenzen sind bei der Durchführung der Maßnahme durch die ermittelnden Personen zu beachten; stellt sich heraus, dass die gesuchten Unterlagen sich an einem anderen Ort befinden (z. B. in einem externen Lager), so muss beim Gericht eine **Erweiterung des Beschlusses** veranlasst werden, was rechtlich auch **telefonisch** erfolgen kann.

Weitergehende (inhaltliche) Prüfungen sind eher obsolet, da eine Diskussion über Detailfragen der Begründung in der konkreten Situation keinen Steuerfahnder beeindruckt. Allerdings gibt es **zeitliche Grenzen**. Der Durchsuchungsbeschluss ist innerhalb eines halben

Jahres zu vollstrecken. Es handelt sich dabei um keine Verwirkungsfrist³⁵ – der Durchsuchungsbeschluss ist nicht automatisch mit Fristablauf rechtswidrig –, aber um einen Zeitpunkt, ab dem eine neuerliche richterliche Überprüfung der Verdachtslage zu veranlassen ist. Nach Ablauf der **sechs Monate** ist von einer veränderten Sachlage und damit einer überholten Durchsuchungsanordnung auszugehen.³⁶ Entsprechendes gilt auch für Beschlagnahmebeschlüsse.³⁷ Es bedarf dann einer erneuten richterlichen Prüfung und Durchsuchungsanordnung. Die zur Begründung herangezogenen Beweismittel und Erkenntnisse dürfen allerdings älter als sechs Monate sein.³⁸

3. Steuergeheimnis und Durchsuchung bei Dritten

Bislang nicht abschließend geklärt ist, wie sich das Steuergeheimnis auf die Begründung eines Durchsuchungsantrags und -beschlusses nach § 103 StPO auswirkt. Im Ausgangspunkt ist bei der Begründung einer Durchsuchungsanordnung im Steuerstrafverfahren jedenfalls der Schutzbereich von § 30 AO zu berücksichtigen. Soweit es für das Verfahren nicht erforderlich ist, dürfen die steuerlichen Verhältnisse des Beschuldigten nicht offenbart werden. Entsprechend müssen Beschlüsse nach § 103 StPO im Steuerstrafverfahren knapper begründet werden.³⁹ Andererseits hat der Dritte Anspruch darauf, dass ihm mitgeteilt wird, auf welcher Tatsachenbasis in seine Grundrechte eingegriffen werden soll.⁴⁰ Der von einer Durchsuchung Betroffene muss demnach so genau informiert werden, dass er Grund und Zweck der Durchsuchungsmaßnahmen nachvollziehen kann, um diese ggf. zu akzeptieren oder im Beschwerdeweg anzugreifen. Eine mündliche Erläuterung des Tatvorwurfs durch die mit der Beschlagnahme befassten Beamten der Steuerfahndung kann eine Darlegung in der richterlichen Anordnung nicht ersetzen.

31 Zu überlegen ist, ob das Gericht nicht auch einen entsprechenden Beschluss nach § 95 StPO erlassen kann, denn auch wenn die herrschende Ansicht der Staatsanwaltschaft eine eigene Befugnis zuerkennt, bedeutet dies sicher nicht, dass die Behörden nicht auch einen gerichtlichen Beschluss hierzu einholen können.

32 Wenn man die Beziehungen des Beraters zu seinem Mandanten mit berücksichtigt, spielt die „Redlichkeit“ des Beraters in diesem Zusammenhang eigentlich keine große Rolle. Denn der Berater wäre u. E. zwingend verpflichtet, den Mandanten von einem Herausgabeersuchen der Behörden hinsichtlich seiner Unterlagen zu informieren. Dies würde dem Mandanten die Möglichkeit eröffnen, den Berater zur unverzüglichen Herausgabe der Unterlagen an sich oder einen Dritten anzuweisen. Schon vor diesem Hintergrund ist der Gesichtspunkt der „Redlichkeit“ hier ohne Belang.

33 In diesem Sinne auch *Hamm*, wistra 2021 S. 17.

34 BVerfG vom 4. 7. 2006, 2 BvR 950/05, HFR 2006 S. 1033; vom 17. 3. 2009, 2 BvR 1940/05, HFR 2009 S. 612.

35 So aber LG Berlin vom 24. 9. 2002, 508 Qs 115/02, NStZ 2004 S. 102.

36 BVerfG vom 27. 5. 1997, 2 BvR 1992/92, BVerfGE 96 S. 44; diese Größenordnung erlaubt aber ein Überschreiten um wenige Tage, LG Zweibrücken vom 23. 9. 2002, Qs 103/02, NJW 2003 S. 156; für eine Verwirkung LG Berlin vom 24. 9. 2002, 508 Qs 115/02, NStZ 2004 S. 102.

37 LG Neuruppin vom 11. 7. 1997, 14 Qs 59 Js 315/96, NStZ 1997 S. 563, 564.

38 BVerfG vom 15. 12. 2004, 2 BvR 1873/04, BVerfGE 4 S. 303, gegen LG Berlin vom 24. 9. 2002, 508 Qs 115/02, NStZ 2004 S. 102.

39 LG Konstanz vom 17. 1. 1998, 1 Qs 98/98, wistra 2000 S. 118.

40 LG Bielefeld vom 22. 11. 2007, Qs 587/07, wistra 2008 S. 117.

Für einen Durchsuchungsbeschluss gegen den Steuerberater des Beschuldigten stellt sich dieses Problem allerdings richtigerweise nicht. Denn für den steuerlichen Berater liegt doch eine Zustimmung des Mandanten nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO vor.

Hinweis:

„Steuergeheimnis“ als Vorwand der StA/Steufa

Benutzen die Ermittlungsbehörden das Steuergeheimnis in dieser Situation als Vorwand, dem Berater die Hintergründe der Maßnahme in der Durchsuchungssituation vorzuenthalten, so kann dies nach unserer Ansicht zur Rechtswidrigkeit des Beschlusses führen.

4. Weiterer Ablauf der Durchsuchungsmaßnahme

Werden die Steuerfahnder bei der Durchsuchung nicht von einem Staatsanwalt (oder einem Beamten der Strafsachenstelle des Finanzamts) begleitet, so sieht das Gesetz die Beiziehung sog. „Durchsuchungszeugen“ vor (vgl. § 105 Abs. 2 StPO). Hierauf kann verzichtet werden.

Hinweis:

Durchsuchungszeugen

Der Berater sollte darum bitten, dass diese Personen nach Hause geschickt werden. Die weitere Durchführung der Maßnahme muss dann unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen.

Hier wirkt sich die oben skizzierte „**Abwendungsbefugnis**“ (s. III. 1.) aus. Praktisch bedeutet dies, dass der Berater danach fragt, welche Unterlagen, Gegenstände oder Daten von den Fahndern gesucht werden – soweit sich dies nicht bereits aus einem vorab eingeholten Beschlagnahmebeschluss des Gerichts oder als Konkretisierung aus dem Durchsuchungsbeschluss ergibt. Dem Berater muss dann die Möglichkeit eingeräumt werden, die Unterlagen selbst herauszusuchen, um sie für die Sichtung (§ 110 StPO) und eine ggf. erforderliche Beschlagnahme bereitzustellen.

Der Inhaber der Räume hat bei der Durchführung der Durchsuchung ein uneingeschränktes **Anwesenheitsrecht** (§ 106 StPO).

Hinweis:

Zeugenvernehmungen

Zeugenvernehmungen des Beraters und seiner Mitarbeiter scheiden aus, da sie sich auf das **Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 StPO** berufen können.

Dem von der Durchsuchung Betroffenen ist es selbstverständlich gestattet, sich mit einem **Rechtsanwalt** in Verbindung zu setzen, um sich hinsichtlich der Verfahrensrechte beraten zu lassen. Beschränkungen der **Bewegungsfreiheit** scheiden aus. Gleiches gilt für

eine sog. „**Telefonsperre**“. Prinzipiell besteht auch kein Grund, den Arbeitsbetrieb während der Maßnahme einzustellen. Allerdings stehen den Fahndern nach § 164 StPO „**polizeiliche Befugnisse**“ zu, um sich gegen vorsätzliche Störungen der Maßnahme zur Wehr zu setzen. Für den Extremfall ermöglicht das Gesetz sogar eine vorläufige Festnahme des Störers. In welcher Atmosphäre die Durchsuchung insoweit verläuft, ist sehr vom Einzelfall abhängig. In manchen Fällen bestehen Fahnder darauf, die Situation zunächst einmal „einzufrieren“ und alle externen Telefonate zu beenden (insbesondere um sicherzustellen, dass nicht die parallel an anderen Orten anlaufenden Maßnahmen vereitelt werden). Hier ist Deeskalation gefragt. Für einen Moment können solche Maßnahmen hingenommen werden; sobald sich die Fahnder orientiert haben, ist für solche Einschränkungen in einem Steuerberatungsbüro aber kein Raum mehr.

5. Sicherstellung von Buchführungsunterlagen und Abgrenzung zur geschützten „Handakte“

Streit entsteht immer wieder um die Frage, in welchem Umfang Unterlagen (und Daten) beim Steuerberater sichergestellt werden dürfen.

Hinweis:

Handakte

Die Handakte des Steuerberaters ist nach allgemeiner Auffassung beschlagnahmefrei.

Handakten sind nach § 66 Abs. 3 StBerG (vgl. auch § 50 Abs. 2 BRAO und § 51b Abs. 4 WPO) die Vertrauensbeziehung betreffende Unterlagen, die der Berufsträger von seinem Auftraggeber ausgehändigt bekommen hat, Schriftverkehr, den der Berufsträger für seinen Auftraggeber geführt hat, und Notizen des Berufsträgers über Besprechungen mit seinem Mandanten oder Dritten.⁴¹ Dies korrespondiert weitestgehend mit den nicht beschlagnahmefähigen Unterlagen i. S. v. § 97 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 StPO.

Ziel einer Durchsuchung beim Steuerberater ist aber vielfach das Auffinden von Buchhaltungsunterlagen des Beschuldigten. Sie zählen nicht zur privilegierten Handakte im eigentlichen Sinne und sind von § 97 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 StPO nicht umfasst. In Betracht kommt aber **§ 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO**. Danach sind auch „andere Gegenstände“ privilegiert, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht des Beraters „erstreckt“.

41 Vgl. auch BGH vom 30. 11. 1989, III ZR 112/88, BGHZ 109 S. 260 = Stbg 1990 S. 194; *Fiala/von Walter*, DStR 1998 S. 694, 696; *Schäfer* in MünchKomm/BGB, 8. Aufl. 2020, § 667 Rz. 10 ff.; *Nöker* in Weyland, BRAO, 10. Aufl. 2020, § 44 Rz. 20 ff.; *Träger* in Weyland, BRAO, 10. Aufl. 2020, § 50 Rz. 17 ff.

Hinweis:

Buchhaltungsunterlagen

Richtigerweise bedeutet dies, dass Buchhaltungsunterlagen so lange zu den privilegierten und nicht beschlagnahmefähigen Gegenständen zählen, wie sie Teil des Arbeitsprozesses beim Berater sind und sich dort zur Ausführung von Aufträgen befinden, die unter das berufliche Zeugnisverweigerungsrecht aus § 53 StPO fallen.⁴²

Belege etc., die sich wegen der anstehenden Erstellung von Steuererklärungen oder Jahresabschlüssen beim Berater befinden, sind bei dieser Betrachtung nicht beschlagnahmefähig. Sie verlieren diese Eigenschaft aber, sobald der **Arbeitsprozess** abgeschlossen und die entsprechenden Erklärungen etc. erstellt und eingereicht worden sind. Werden sie nach diesem Zeitpunkt noch beim Berater verwahrt, handelt es sich nicht (mehr) um geschützte Gegenstände i. S. v. § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO. Anders ist dies (ausnahmsweise), wenn der Berater auf den Unterlagen im Rahmen seines Arbeitsprozesses eigene Notizen oder Anmerkungen angebracht hat, denn dann ist § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO einschlägig.

Hinweis:

Unterlagen aus abgeschlossenen Veranlagungsjahren

Für eine Vielzahl von Steuerfahndungsverfahren bedeutet dies, dass die sich (noch) beim Berater befindenden Mandantenunterlagen beschlagnahmt werden können. Denn typischerweise erscheint die Steuerfahndung ja, weil Vorwürfe in Bezug auf abgeschlossene Veranlagungsjahre im Raum stehen, für die keine Arbeitsprozesse des Beraters mehr anstehen. Hier ist dann vor allem zu prüfen, ob sich bei den archivierten Unterlagen noch Mitteilungen des Mandanten an den Berater oder eigene Aufzeichnungen des Beraters befinden, denn solche Dokumente bleiben – wie ausgeführt – beschlagnahmefrei.

Ernsthaft problematisch sind bei dieser Sichtweise vor allem Belege etc. zu laufenden Voranmeldungen, Lohnsteuerabrechnungen oder Jahresabschlüssen.

Hinweis:

Unterlagen aus laufenden Arbeitsprozessen

Steuerfahnder haben für die rechtlich gebotene Differenzierung häufig kein Verständnis und verlangen die Herausgabe von Buchführungsunterlagen auch für die noch laufenden Prozesse. Im Streitfall kann der Berater sich damit behelfen, dass er entweder auf einer Versiegelung von umstrittenen Unterlagen besteht – so dass die Frage der Beschlagnahmefreiheit dann nachgelagert, ggf. vor dem Richter am Amtsgericht geklärt werden kann – oder dass er mit dem Mandanten Kontakt aufnimmt und die Herausgabe laufender Unterlagen von ihm „absegnen“ lässt – denn mit der Zustimmung des Mandanten entfällt das Risiko, sich später dem Vorwurf der Verletzung der Vertraulichkeit ausgesetzt zu sehen.

Der Berater muss sich an dieser Stelle aber auch nicht „verkämpfen“ und wird seinen Berufspflichten schon dann gerecht, wenn er gegenüber der Sicherstellung den Widerspruch erhebt und protokollieren lässt, so dass eine richterliche Prüfung erfolgt (vgl. weiterführend unten V. 1.).

Nach dem gleichen Prinzip ist auch die Herausgabe von anderen Unterlagen zu prüfen, die mit dem geschützten Vertrauensverhältnis im Zusammenhang stehen und außerhalb der Sphäre des Steuerberaters „entstanden“ sind. So sind z. B. **Bankunterlagen**, die vom Berater selbst angefordert oder diesem vom Mandanten zum Zweck einer anstehenden Nacherklärung übergeben wurden, jedenfalls bis zur Einreichung der Erklärung vom Beschlagnahmeverbot umfasst. Gleiches gilt für Dokumente, die dem Berater zum Zwecke einer Begutachtung vom Mandanten überlassen und von Dritten zugesandt worden sind. Generell lässt sich sagen: Dienen Unterlagen der privilegierten Tätigkeit des Steuerberaters, kann aus § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO keine Differenzierung danach hergeleitet werden, ob der Beschuldigte seinen Steuerberater mündlich über den Sachverhalt informiert oder ihm entsprechende Unterlagen überlässt bzw. anfertigen und übersenden lässt.⁴³ Andererseits sind solche Unterlagen nicht vom Beschlagnahmeverbot erfasst, die dem Berater lediglich zur Aufbewahrung übergeben wurden – insbesondere natürlich, wenn dies nur zu dem Zweck geschehen ist, sie dadurch nach Möglichkeit einer Sicherstellung zu entziehen („Asyl“).

Hinweis:

Belehrung über Beschlagnahmefreiheit

Eine Belehrung über eine mögliche Beschlagnahmefreiheit ist nicht erforderlich. Die entsprechenden Rechte werden als bekannt vorausgesetzt. Der Berater tut insofern gut daran, sich gelegentlich diesbezüglich fortzubilden, um sattelfest zu sein.

6. Geänderte Ausgangssituation bei einer Entbindung von der Schweigepflicht

Die beschriebenen Beschränkungen der Sicherstellung beim Berater entfallen bei einer wirksamen Entbindung von der Schweigepflicht.⁴⁴ Die **Entbindungserklärung**

42 LG Dresden vom 22. 1. 2007, 5 Qs 34/2006, 5 Qs 34/06, Stbg 2007 S. 431; LG Hamburg vom 4. 7. 2005, 608 Qs 3/05, wistra 2005 S. 394; LG Frankfurt a. M. vom 15. 10. 2002, 5/12 Qs 39/02, DStR 2004 S. 290; LG Chemnitz vom 20. 9. 2000, 4 Qs 8/00, wistra 2000 S. 476; vom 15. 1. 1999, 5 Qs 2/99, wistra 1999 S. 154; grundsätzlich für Beschlagnahmefähigkeit LG München I vom 23. 4. 1988, 19 Qs 3/88, wistra 1988 S. 326; LG Stuttgart vom 4. 4. 1990, 14 Qs 53/90, wistra 1990 S. 282. Zur Darlegungspflicht der Ermittlungsbehörden, dass Unterlagen beschlagnahmefähig sind, AG Düren vom 16. 7. 2007, 14 Gs 943/07, PStR 2008 S. 207; zum Ganzen Hauschild in MünchKomm/StPO, 2014, § 97 Rz. 35 f.

43 LG Dresden vom 22. 1. 2007, 5 Qs 34/2006, 5 Qs 34/06, wistra 2007 S. 237, 239; LG Stuttgart vom 20. 2. 1997, 13 Qs 2/97, DStR 1997 S. 1449; LG Fulda vom 12. 10. 1999, 2 Qs 51/99, wistra 2000 S. 155.

44 Zum Ganzen bereits *Peters/Wulf*, Stbg 2021 S. 211.

führt dazu, dass vormals beschlagnahmefreie Gegenstände beschlagnahmefähig werden. Damit findet auch die Regelung des § 95 StPO unbeschränkt Anwendung, so dass Herausgabeverlangen mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden könnten.

Eine Entbindung kann nur von demjenigen erklärt werden, zu dessen Gunsten diese Pflicht begründet ist. Der Träger des Geheimhaltungsinteresses ist jedoch nicht stets mit dem Anvertrauenden identisch: Übermitteln Unternehmensmitarbeiter Informationen oder senden Vertragspartner des Mandanten (wie z. B. eine Bank) im Auftrag des Mandanten Unterlagen an den Berater, dann ist selbstverständlich auf die Einwilligung des Mandanten selbst bzw. des Unternehmensleiters abzustellen etc.

Wer konkret die Erklärung abgeben muss, ist bei natürlichen Personen i. d. R. unproblematisch zu bestimmen. Bei **mehreren Beteiligten** (Eheleuten, Erbengemeinschaften etc.) müssen alle zustimmen. Eine **juristische Person** handelt hingegen durch ihre Organe, so dass auch nur diese eine wirksame Entbindungserklärung abgeben können.

Streitig ist insoweit, ob es im Falle eines **Geschäftsführerwechsels** oder bei der **Insolvenz** einer Entbindungserklärung der ausgeschiedenen Organe bedarf. Spannend wird dies vor allem dann, wenn die ehemaligen Organe gerade die Personen sind, die als Beschuldigte von den Maßnahmen betroffen sind. Die Rechtsordnung geht vom Grundsatz her davon aus, dass sich das gem. § 97 StPO geschützte Vertrauensverhältnis zwischen Berufsgeheimnisträger und juristischer Person nicht auf deren Organe erstreckt.⁴⁵ Dahinter steht der Gedanke, dass die Organe ausschließlich im eigenen Interesse der juristischen Person handeln, wie dies auch in § 43 GmbHG (Haftung der Geschäftsführer) oder § 93 AktG (Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder) normiert ist. Das BVerfG betont in diesem Kontext ausdrücklich die rechtliche Eigenständigkeit der juristischen Person auch im Zusammenhang mit den Beschlagnahmenvorschriften.⁴⁶ Nach heute überwiegender Auffassung ist deshalb die Entbindungserklärung des aktuellen Organs, d. h. des aktuellen Vorstands, Geschäftsführers oder auch des Insolvenzverwalters für ausreichend zu erachten.⁴⁷ Wer den zu Grunde liegenden Mandatsauftrag ursprünglich erteilt hat, ist mithin unerheblich.⁴⁸ Einer Entbindungserklärung der ausgeschiedenen Organe bedarf es grundsätzlich nicht.⁴⁹

Es gibt allerdings **Ausnahmen**: Wenn Gegenstand des Ursprungsmandats auch eine persönliche Beratung gewesen ist – sei es, weil die persönlichen Interessen und die Interessen der Gesellschaft ineinander fließen (wie typischerweise etwa bei der umfassenden Betreuung eines Gesellschafter-Geschäftsführers), oder weil die Beratung auch im Hinblick auf mögliche strafrechtliche Implikationen erfolgt (die notwendigerweise höchst

persönlicher Natur sind), so nimmt das Organ besonderes persönliches Vertrauen für sich in Anspruch.⁵⁰ Das LG Hamburg spricht insoweit zutreffend von einem „**mandatsähnlichen Vertrauensverhältnis**“.⁵¹ In diesen Fällen beinhaltet die Ausführung des Mandats eine personal geprägte Beziehung zwischen dem Berater und dem Organ, so dass § 53 StPO eine unmittelbare Schutzwirkung auch für die natürlichen Personen entfaltet, die der Entbindung dann zustimmen müssen. In diesem Punkt ist es hilfreich, wenn der Berater schon im Vorhinein die Mandatsbedingungen klar formuliert und eine bewusste Entscheidung dahingehend trifft, ob ausschließlich die Beratung des Unternehmens geschuldet oder eine persönlich geprägte Beratungsbeziehung auch zu Organen des Unternehmens gewollt ist.

Hinweis:

Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht?

In der Praxis versuchen Steuerfahnder bisweilen, bei Durchsuchungsmaßnahmen, die zeitgleich beim Berater und dem Mandanten stattfinden, dem Mandanten die Befreiung des Beraters von der Verschwiegenheitspflicht „abzuschwatzen“, um dann uneingeschränkt auf die Akten beim Berater zugreifen zu können.

In dieser Situation darf der Berater den **Nachweis verlangen**, dass die Erklärung vom Mandanten tatsächlich abgegeben wurde und willensfehlerfrei zustande gekommen ist. Mit anderen Worten: Der Berater sollte mit dem Mandanten unmittelbar sprechen und ihn bei dieser Gelegenheit auf die weitreichenden (und regelmäßig problematischen) Rechtsfolgen hinweisen. Denn die Entbindung von der Verschwiegenheit kann durch den Berechtigten jederzeit widerrufen werden mit der Folge, dass das Beraterprivileg dann wieder zu beachten ist.

Hat sich die Steuerfahndung eine Entbindungserklärung „erschlichen“, so wird der Mandant von seinem **Widerrufsrecht** regelmäßig Gebrauch machen, sobald er über die Rechtsfolgen aufgeklärt ist.

45 BVerfG vom 27. 10. 2003, 2 BvR 2211/00, NStZ-RR 2004 S. 83, 84.
 46 BVerfG vom 27. 10. 2003, 2 BvR 2211/00, NStZ-RR 2004 S. 83, 84.
 47 OLG Nürnberg vom 18. 6. 2009, 1 Ws 289/09, NZI 2009 S. 817; auf gleicher Linie LG Hamburg vom 6. 8. 2001, 616 Qs 41/01, NStZ-RR 2002 S. 12; LG Lübeck vom 7. 6. 1977, 4 Qs 171/77, NJW 1978 S. 1014; a. A. OLG Celle vom 2. 8. 1985, 1 Ws 194/85, wistra 1986 S. 83; OLG Koblenz vom 22. 2. 1985, 2 VAs 21/84, NStZ 1985 S. 426; OLG Düsseldorf vom 14. 12. 1992, 1 Ws 1155/92, wistra 1993 S. 120; LG Bonn vom 29. 10. 2001, 37 Qs 59/01, NJW 2002 S. 2261.
 48 OLG Nürnberg vom 18. 6. 2009, 1 Ws 289/09, NZI 2009 S. 817, unter Verweis auf OLG Oldenburg vom 28. 5. 2004, 1 Ws 242/04, NStZ 2004 S. 570.
 49 LG Bochum vom 15. 3. 2005, 12 Qs 4/05, PStR 2006 S. 102, mit Anm. Weyand, PStR 2006 S. 103; a. A. noch OLG Hamburg vom 29. 12. 1961, Ws 756/61, NJW 1962 S. 689, 691; OLG Düsseldorf vom 14. 12. 1992, 1 Ws 1155/92, StV 1993 S. 346; OLG Celle vom 2. 8. 1985, 1 Ws 194/85, wistra 1986 S. 83; OLG Koblenz vom 22. 2. 1985, 2 VAs 21/84, NStZ 1985 S. 426, 427; OLG Schleswig vom 27. 5. 1980, 1 Ws 160, 161/80, NJW 1981 S. 294; LG Saarbrücken vom 26. 5. 1995, 8 Qs 73/95, wistra 1995 S. 239; LG Berlin vom 5. 3. 1993, 505 AR 2/93, wistra 1993 S. 278; Flor, JR 1953 S. 368, 369.
 50 Vgl. auch AG Bonn vom 12. 3. 2010, 51 Gs 557/10, NJW 2010 S. 1390, mit Anm. Hamm, NJW 2010 S. 1332; BGH vom 30. 11. 1989, III ZR 113/88, NJW 1990 S. 510; gleichlautende Erwägungen auch bei BVerfG vom 27. 10. 2003, 2 BvR 2211/00, NStZ-RR 2004 S. 83, 84.
 51 LG Hamburg vom 15. 10. 2010, 608 Qs 18/10, NJW 2011 S. 942.

7. Beendigung der Maßnahme und spätere Herausgabe beschlagnahmter Gegenstände

Am Ende der Durchsuchungsmaßnahme ist es vor allem wichtig, dass ein zutreffendes und vollständiges **Protokoll** erstellt wird. Die Ermittlungsbeamten sind zur Erstellung eines **Sicherstellungsverzeichnisses** verpflichtet (vgl. § 107 und § 109 StPO), in dem auch zu vermerken ist, ob die Gegenstände freiwillig herausgegeben oder ob sie beschlagnahmt wurden und ob gegen die Beschlagnahme Widerspruch erhoben worden ist. Für die Dokumentation dieser Erklärungen werden vielfach Formulare verwendet, in denen entsprechende Kästchen anzukreuzen sind. Hier ist Sorgfalt gefragt, damit die Kreuze nicht falsch gesetzt werden. Auch lohnt es sich, auf eine möglichst genaue und aussagekräftige Bezeichnung der Gegenstände und Unterlagen im Sicherstellungsprotokoll zu achten. Dies schafft die erforderliche Grundlage, um später ggf. benötigte Unterlagen identifizieren zu können.

In der Praxis ist es zumeist möglich, konkret benötigte Dokumente im weiteren Verlauf entweder im Original oder zumindest in Kopie zurückzuerhalten, auch wenn das Verfahren noch läuft. Die Fahnder werden sich in einem solchen Fall die gewünschten Dokumente etc. vor einer Herausgabe ansehen und prüfen, ob sie die Gegenstände noch als Beweismittel benötigen. Hieraus folgt, dass es selbstverständlich unklug wäre, gerade diejenigen Dokumente zurückzufordern, die aus der Sicht des Betroffenen „gefährlich“ sein könnten. Analog gilt dies auch für Datenträger.

Die Durchsuchung ist beendet, wenn die Fahnder das Haus wieder verlassen haben und die ggf. noch andauernde Sichtung nach § 110 StPO abgeschlossen ist. Mit Vollzug der Durchsuchung ist der Durchsuchungsbeschluss dann verbraucht.⁵² Wollen die Fahnder ein zweites Mal kommen (womit in der Praxis vorsorglich immer gerechnet werden sollte), benötigen sie einen neuen gerichtlichen Durchsuchungsbeschluss.

Die Beschlagnahme ist aufzuheben, wenn der Grund entfallen ist, sie unzulässig war oder der Gegenstand zu Beweis Zwecken nicht mehr erforderlich ist. Regelmäßig findet in Steuerstrafverfahren eine umfassende **Rückgabe** der beschlagnahmten Gegenstände erst nach dem Abschluss des Strafverfahrens statt. Die Herausgabe erfolgt dann regelmäßig an den letzten Gewahrsamsinhaber. Wurden Unterlagen des Mandanten beim Berater beschlagnahmt, so kann selbstverständlich die Rückgabe unmittelbar an den Mandanten abgestimmt werden. Nach Auffassung der Rechtsprechung handelt es sich – leider – um eine **Holschuld**, so dass die Gegenstände dort zurückzugeben sind, wo sie aufbewahrt wurden.⁵³ Im Falle weiterer Wege oder umfangreicher Beweismittel kann es sich anbieten, eine Spedition bzw. einen Lieferservice mit der Abholung zu beauftragen. Die Kosten hierfür trägt der Betroffene. Datenträger mit kopierten Daten sind durch die Ermittlungsbehörden zu

löschen; hierüber ist richtigerweise eine Lösungsbescheinigung zu erteilen.

IV. Durchsuchung beim Steuerberater als Beschuldigten

Wird bei dem Steuerberater als Beschuldigten durchsucht, gelten die allgemeinen Regelungen für Beschuldigte. Dem Berater steht dann ein umfassendes **Auskunftsverweigerungsrecht** nach § 55 StPO zu, d. h., er darf zu allem schweigen und ist nicht zur Mitwirkung verpflichtet. Von seinem Schweigerecht sollte der Berater – wie jeder Beschuldigte – umfassend und strikt Gebrauch machen. Der Tag der Durchsuchung ist nicht der richtige Zeitpunkt für eine Rechtfertigung in eigener Sache. Um schnell Klarheit zu gewinnen, in welcher Verfahrenssituation man sich befindet, kann man sich bei Erscheinen der Steuerfahndung gut an der Rechtsgrundlage orientieren, die in gerichtlichen Beschlüssen zumeist ganz am Anfang genannt wird: Beschlüsse nach § 103 StPO betreffen den Berater nur als „Zeugen“. Wird der Beschluss beim Berater selbst hingegen auf § 102 StPO gestützt, so ist die Eskalationsstufe der Verfahrenseinleitung gegen den Berater selbst erreicht.⁵⁴

Im weiteren Verlauf unterscheidet sich die Durchführung der Maßnahme beim Beschuldigten vor allem insoweit vom oben beschriebenen Ablauf einer Maßnahme „beim Zeugen“, dass dem Betroffenen **keine „Abwendungsbefugnis“** zusteht, sondern vielmehr eine umfassende Durchsuchung der Räumlichkeiten durch die Fahnder geduldet werden muss, und dass das **Beschlagnahmeprivileg nach § 97 StPO nicht besteht**.

Allerdings handelt es sich bei der Durchsuchung einer Steuerberatungskanzlei nur dann um eine Maßnahme nach § 102 StPO in Reinform, wenn der beschuldigte Berater in einer **Einzelkanzlei** tätig ist. Handelt es sich um eine **Sozietät** oder um eine **Steuerberatungsgesellschaft**, dann liegt notwendigerweise auch eine **Durchsuchung „beim Dritten“** nach § 103 StPO vor, denn die Sozisten sind als Unbeteiligte zu behandeln und auch die SteuerberatungsgmbH des Beschuldigten ist formal „Dritte“ i. S. d. StPO. Insoweit sind die im vorangegangenen Abschnitt beschriebenen Einschränkungen vielfach auch dann zu beachten, wenn sich ein Verfahren gegen einen Berufsträger als (Mit-)Beschuldigten richtet.

Richtet sich eine strafrechtliche Ermittlungsmaßnahme gegen einen Berufsgeheimnisträger in dessen Räumlichkeiten, bringt dies immer die Gefahr mit sich, dass **Daten von anderen Mandanten** zur Kenntnis der Er-

⁵² BVerfG vom 12. 2. 2004, 2 BvR 1687/02, StV 2004 S. 633.

⁵³ BGH vom 3. 2. 2005, III ZR 271/04, NJW 2005 S. 988; zum Ganzen auch Hoffmann/Knierim, NStZ 2000 S. 462.

⁵⁴ Zur Vermeidung von Missverständnissen: Beschlüsse gegen Gesellschaften ergehen immer nach § 103 StPO, da nur eine natürliche Person Beschuldigter i. S. d. StPO sein kann; auch bei Vorwürfen gegen den Geschäftsführer einer StB-GmbH würde der Durchsuchungsbeschluss hinsichtlich der Räume der Gesellschaft mithin nach § 103 StPO erlassen werden.

mittlungsbehörden gelangen. Dies stellt einen Eingriff in die Grundrechte der betroffenen anderen Mandanten (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG) und einen Eingriff in die Berufsfreiheit des betroffenen Beraters (Art. 12 GG) dar. Zudem gebietet es nach Auffassung des BVerfG das Rechtsstaatsprinzip, solche Beeinträchtigungen der Verschwiegenheit der Berufsträger auf das Allernotwendigste zu beschränken.⁵⁵ Diese Rechtsprechung, die zur Sicherstellung von Daten in einer Rechtsanwaltskanzlei ergangen ist, ist auf die Durchsuchung und Sicherstellung von Beweismitteln in einer Steuerberatungskanzlei zu übertragen. Die gesamte Maßnahme muss so ausgestaltet werden, dass geschützte Informationen aus anderen Mandatsbeziehungen nicht beeinträchtigt werden. Papierakten ohne Bezug zu dem betreffenden Verfahren bleiben tabu. Bei der Sicherung von elektronischen Daten ist nach Möglichkeit darauf zu achten, dass nur das entsprechende Mandatsverzeichnis bzw. die entsprechende elektronische Akte mitsamt dem darin befindlichen E-Mail-Verkehr gesichert wird. Gegebenenfalls müssen hierzu im Rahmen der Sichtung nach § 110 StPO geeignete Suchbegriffe definiert werden, anhand derer der Datenbestand zu filtern ist.

V. Rechtsschutz gegen Durchsuchungsmaßnahmen und Beschlagnahmen

1. Widerspruch und Bestätigung der Beschlagnahme

Wird ein Gegenstand ohne vorherige gerichtliche Anordnung beschlagnahmt, muss gem. § 98 Abs. 2 StPO eine **gerichtliche Entscheidung** eingeholt werden, wenn Widerspruch erhoben wird oder der Gewahrsamsinhaber nicht anwesend war. Die Vorlage an den Richter soll binnen drei Tagen erfolgen, was in der Praxis nur eine sehr grobe Leitlinie darstellt.

Werden Unterlagen beim Steuerberater sichergestellt, kommt eine freiwillige Herausgabe ohne eine Zustimmung des Mandanten (die regelmäßig nicht vorliegt) nicht in Betracht, denn mit ihr würde der Berater seine Verpflichtung zur Wahrung der Verschwiegenheit verletzen. Der Berater muss folglich auf eine **Beschlagnahme** bestehen. Ob er darüber hinaus auch **Widerspruch** erheben muss, um seinen Berufspflichten gerecht zu werden, ist gerichtlich nicht entschieden. Mit Erhebung des Widerspruchs ist der Berater jedenfalls „auf der sicheren Seite“. Im Übrigen kann der Betroffene jederzeit auch noch nachträglich die **gerichtliche Entscheidung** beantragen, so dass der Berater auch im Nachhinein in Abstimmung mit dem Mandanten noch tätig werden kann, weshalb die unterlassene Erhebung des Widerspruchs im Innenverhältnis schwerlich zu einer Haftung des Beraters führen kann.

Die gerichtliche Prüfung erfolgt in der Praxis höchst oberflächlich. Eine einzelfallbezogene Darlegung der Ermittler, warum welche Beweismittel benötigt werden,

soll nicht erforderlich sein. Es reicht für die Bestätigung der Beschlagnahme i. S. v. § 94 StPO allgemein aus, wenn die in Rede stehenden Beweismittel „für die Untersuchung von Bedeutung sein können“. Beschlagnahmen der Fahnder werden auf dieser gesetzlichen Basis regelmäßig bestätigt, wenn nicht besondere Gründe für eine fehlende Beweiseignung vorgebracht werden oder substantiiert das Vorliegen eines Beschlagnahmeverbots aus § 97 Abs. 1 StPO geltend gemacht werden kann.

2. Sonstige Anträge an das Gericht analog § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO

Die für den Fall der behördlichen Beschlagnahme geschaffene Möglichkeit zur **Anrufung des Richters** findet nach allgemeiner Auffassung entsprechende Anwendung in allen anderen Fällen, in denen der Betroffene seine Rechte durch behördliche Entscheidungen im Rahmen einer Durchsuchungsmaßnahme verletzt sieht. Dies betrifft die vorläufige Sicherstellung von Unterlagen zum Zweck der Sichtung (vgl. § 110 Abs. 4 StPO), gilt aber beispielsweise für die Art und Weise der Durchführung der Maßnahme. In Eilfällen sollte der Betroffene versuchen, auf telefonischem Wege den **Ermittlungsrichter** am Amtsgericht zu erreichen, um ihm das Problem vorzutragen und eine Entscheidung einzuholen.

3. Rechtsschutz im Beschwerdeverfahren (§ 304 StPO)

Der Rechtsschutz gegen richterliche Beschlüsse findet zumeist erst nach der Beendigung der Maßnahme im Wege der Beschwerde statt. Mag der Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss auch noch so oberflächlich, nichtssagend, inhaltsleer, sprich rechtswidrig sein, ist er in der aktuellen Situation schlicht hinzunehmen. Der Tag der Durchsuchung ist der Tag der Fahndung, an dem der Betroffene keine effektive Möglichkeit zur Erlangung gerichtlichen Rechtsschutzes hat.

Gegen die richterliche Beschlagnahmeanordnung, die richterliche Bestätigung nach § 98 Abs. 2 Satz 1 StPO, die Ablehnung des Antrags nach § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO und gegen die Durchsuchungsanordnung ist das Rechtsmittel der **Beschwerde** (§ 304 StPO) gegeben. Beschwerdeberechtigt sind der Beschuldigte, der Gewahrsamsinhaber oder der Inhaber der betroffenen Räumlichkeiten. Voraussetzung ist jedoch eine unmittelbare Beschwerde, d. h., der Beschuldigte kann nicht die Anordnung der Durchsuchung bei seiner Bank anfechten, jedoch die Beschlagnahme seiner Kontounterlagen. Die Beschwerde ist nicht fristgebunden, sofern der Betroffene noch beschwert ist.

⁵⁵ Grundlegend BVerfG vom 18.3.2009, 2 BvR 1036/08, HFR 2009 S. 925.

Über die Beschwerde entscheidet zunächst der Richter am Amtsgericht, der die angefochtene Entscheidung erlassen hat. Hilft er nicht, so entscheidet eine Beschwerdekammer am Landgericht. Die Entscheidungen ergehen ohne mündliche Verhandlung durch Beschluss, mit der Entscheidung des Landgerichts endet der ordentliche Rechtsweg – danach bleibt nur die Verfassungsbeschwerde.

4. Zweckmäßigkeitüberlegungen

Rechtsbehelfe haben grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung. Eine andauernde Durchsuchung oder Beschlagnahme kann durch gerichtliche Anträge nicht gestoppt werden. Bis es zu einer Entscheidung kommt, ist die Durchsuchung oft erledigt, so dass dann nur noch nachträglich über deren Rechtmäßigkeit zu befinden ist.

Ob Beschwerde eingelegt wird, ist stets eine **Einzelfrage** und dieses Rechtsmittel sollte nicht per se oder reflexartig eingelegt werden. Die Rechtswidrigkeit einer Durchsuchung führt nur bei sehr schwerwiegenden Mängeln zur Aufhebung der Beschlagnahme.⁵⁶ Mitunter kann es auch ratsam sein, eine fehlerhafte Anordnung bestehen zu lassen.⁵⁷ Bleibt die Beschwerde erfolglos, werden durch die Bestätigung die Weichen für das spätere Verfahren gestellt und die Rechtsansicht der Verfolgungsbehörde zementiert. Die Prüfung durch die Gerichte erfolgt häufig sehr oberflächlich. Mangels einer mündlichen Verhandlung bestehen nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten, auf mögliche Missverständnisse auf Seiten der Richter zu reagieren und in eine Diskussion einzutreten. In vielen Fällen führt dies dazu,

dass nach gründlicher Abwägung keine Beschwerde eingelegt wird, auch wenn man von der Rechtswidrigkeit der Maßnahme überzeugt ist.

Soll Beschwerde eingelegt werden, so ist ein **Antrag auf Akteneinsicht** zu bedenken. Richtigerweise kann zumindest eine teilweise Akteneinsicht nicht unter Hinweis auf § 147 StPO (Gefährdung des Untersuchungszwecks) versagt werden, wenn bei dem Betroffenen durchsucht wurde.⁵⁸ Der Rechtsstaatsgedanke gebietet es, dass der von einer strafprozessualen Eingriffsmaßnahme Betroffene noch im gerichtlichen Verfahren über die Rechtmäßigkeit des Eingriffs Gelegenheit erhält, sich in Kenntnis der Entscheidungsgrundlagen gegen die Eingriffsmaßnahme und den zu Grunde liegenden Vorwurf zu verteidigen.

VI. Fazit

Durchsuchungen und Beschlagnahmen bei Angehörigen der steuerberatenden Berufe sind ein Dauerbrenner. Der Berater tut in jedem Falle gut daran, sich mit den ihn betreffenden Rechten und Pflichten vertraut zu machen und eventuell sogar einmal praktisch den Ablauf einer Durchsuchung zu proben. Auch die Mitarbeiter sollten entsprechend geschult und sensibilisiert werden, zumal diese oft die ersten Ansprechpartner der Steuerfahndung sind.

56 BVerfG vom 27. 6. 2007, 2 BvR 1276/07, wistra 2007 S. 417; BVerfG vom 2. 7. 2009, 2 BvR 2225/08, NJW 2009 S. 3225.

57 Z.B. wegen fehlender Verjährungsunterbrechung, s. BGH vom 27. 5. 2003, 4 StR 142/03, wistra 2003 S. 382.

58 LG Neubrandenburg vom 16. 8. 2007, 9 Qs 107/07, NStZ 2008 S. 655; LG Berlin vom 18. 2. 2010, 536 Qs 1/10, StV 2010 S. 352; a. A. LG Saarbrücken vom 24. 8. 2005, 8 Qs 81/05, NStZ-RR 2006 S. 80.

BERUFSRECHT / BERUFSSTAND

Aktuelle berufsrechtliche Neuerungen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Teil III)

RA Dipl.-Verw. (FH) Christian Michel und StB/Syndikus-RA/FAStR Simon Beyme, Berlin¹

Durch das Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe² wurden zahlreiche Änderungen im Berufsrecht umgesetzt. Die die Berufsausübungsgesellschaften betreffenden Änderungen wurden bereits im Teil II dieser Beitragsreihe erläutert.³ Im dritten und aktuell letzten Teil werden weitere durch das genannte Gesetz geänderte Regelungen dargestellt. Teil I⁴ hatte sich mit den Änderungen im Berufsrecht durch das Gesetz zur Modernisierung des notariellen Berufsrechts und zur Änderung weiterer Vorschriften befasst.⁵

I. Neuerungen bei der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen

Die zum 1. 8. 2022 in Kraft tretenden gesetzlichen Anpassungen zu den Berufsausübungsgesellschaften haben auch in anderen Bereichen des StBerG entspre-

1 RA Dipl.-Verw. (FH) Christian Michel ist Leiter des Referats Recht und Berufsrecht des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV); StB/Syndikus-RA/FAStR Simon Beyme ist Geschäftsführer des Steuerberaterverbandes Berlin-Brandenburg – Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe e.V.

2 Gesetz vom 7. 7. 2021, BGBl. I 2021 S. 2363.

3 Michel/Beyme, Stbg 2021 S. 406.

4 Beyme/Michel, Stbg 2021 S. 332.

5 Gesetz vom 25. 6. 2021, BGBl. I 2021 S. 2154.

chende Folgeänderungen notwendig gemacht. Dies betrifft etwa die Frage der Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen (§ 3 StBerG).

Diese Befugnis wird künftig allen Berufsausübungsgesellschaften i. S. d. StBerG und i. S. d. BRAO zuteil (§ 3 Nr. 2 StBerG n. F.⁶). Umfasst sind damit künftig auch GbRs selbst und nicht wie bisher allein ihre Gesellschafter. Der gesonderten Aufzählung der Partnerschaftsgesellschaften bedarf es künftig nicht mehr, wenn an der Partnerschaft eine Rechtsanwältin oder ein Rechtsanwalt bzw. eine Steuerberaterin oder ein Steuerberater beteiligt ist. Denn diese Partnerschaften sind vom neuen Oberbegriff der Berufsausübungsgesellschaften i. S. d. StBerG und i. S. d. BRAO bereits umfasst. Gleiches gilt für die bisher gesondert in § 3 Nr. 3 StBerG aufgeführten Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaften. Aus diesem Grund kann künftig auf deren gesonderte Nennung verzichtet werden. Zusätzlich aufgenommen wurden in § 3 Nr. 3 StBerG n. F. allerdings Gesellschaften nach § 44b Abs. 1 WPO, soweit sie nicht schon § 3 Nr. 2 StBerG n. F. unterfallen. Gemeint sind hier alle Gesellschaften, deren Gesellschafter ausschließlich Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer sind, sowie unverändert alle anerkannten Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften.

Eine allgemeine Anpassung erfährt im Übrigen auch § 2 StBerG. Bislang beschränkte sich die Regelung auf die allgemeine Feststellung, dass die Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden darf, die hierzu befugt sind, und zwar unabhängig davon, ob es sich um haupt- oder nebenberufliche, entgeltliche oder unentgeltliche Tätigkeiten handelt. Hier ist nun zur Rechtfertigung dieses Erlaubnisvorbehalts klarstellend ausdrücklich der **Verbraucherschutz** als Regelungszweck aufgenommen worden, indem es in § 2 Abs. 1 StBerG n. F. heißt, dass dies dem Schutz der Rechtssuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung vor unqualifizierter Hilfeleistung in Steuersachen dienen soll.⁷ Damit knüpft der Gesetzgeber an die einschlägige Rechtsprechung des EuGH an, wonach die Sicherung der Qualität von Dienstleistungen und der Verbraucherschutz als zwingende Gründe des Allgemeininteresses anzusehen sind.⁸ Die Klarstellung kann der Diskussion um die Vorbehaltsaufgaben auf europäischer Ebene Rückenwind verschaffen, da der Verbraucherschutz auch in der Rechtsprechung des EuGH einen hohen Stellenwert hat.

Ebenfalls klarstellend wurde neu in das Gesetz eine **Legaldefinition** des Begriffs der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen eingefügt. Sie umfasst jede Tätigkeit in fremden Angelegenheiten im Anwendungsbereich des StBerG, sobald sie eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordert (§ 2 Abs. 2 StBerG n. F.). Diese Formulierung lehnt sich an § 2 Abs. 1 RDG an.

Die vorangegangenen Ausführungen spiegeln sich konsequenterweise auch in den neu eingefügten Regelungen zu den **Berufsausübungsgesellschaften** wider. Diese sind nach § 55c StBerG n. F. ausdrücklich befugt, geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen nach § 2 StBerG n. F. zu erbringen. Klargestellt ist ebenfalls, dass sie durch ihre Gesellschafter und Vertreter handeln und für diese Personen die für die Erbringung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen im Einzelfall vorliegen müssen. Nach § 55d StBerG n. F. können Berufsausübungsgesellschaften auch als **Prozess- bzw. Verfahrensbevollmächtigte** beauftragt werden und haben in diesem Fall die Rechte und Pflichten eines Steuerberaters.

II. Einführung eines partiellen Berufszugangs

Erstmals Eingang in das StBerG gefunden haben Regelungen zum sog. partiellen Berufszugang (§§ 3d ff. StBerG n. F.). Grundlage für diese Ergänzung bildet die **EU-Berufsqualifikationsrichtlinie** (BQRL).⁹ Sie sieht vor, dass ein Mitgliedstaat Personen aus anderen EU-Mitgliedstaaten oder EWR-Vertragsstaaten einen partiellen Berufszugang gewähren kann (Art. 4f Abs. 1 BQRL). Dazu muss die zuständige Behörde des Aufnahmestaates allerdings für jeden Einzelfall prüfen, ob im Herkunftsstaat eine Qualifikation für die jeweilige berufliche Tätigkeit vorliegt, und ob die Ausbildung bislang lediglich einen Teil des Berufsbilds im Aufnahmestaat abdeckt.

Unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kann aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses ein partieller Berufszugang auch abgelehnt werden (Art. 4f Abs. 2 BQRL). Deutschland hatte bislang die Auffassung vertreten, diese allgemein gefasste Regelung berechtige dazu, auf eine nationale Umsetzung verzichten und die Einführung eines partiellen Berufszugangs somit auch generell ausschließen zu können.¹⁰ Mit den nunmehr erfolgten gesetzlichen Neuerungen soll ein inzwischen durch die EU-Kommission eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren beendet werden.¹¹

⁶ Ist eine Norm mit „n. F.“ gekennzeichnet, so ist der am 1. 8. 2022 in Kraft tretende durch das Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe vom 7. 7. 2021, BGBl. I 2021 S. 2363, geänderte Wortlaut der Norm gemeint. Mit „a. F.“ ist der bis dahin gültige Normtext gekennzeichnet.

⁷ BR-Drucks. 55/21 vom 22. 1. 2021, S. 329.

⁸ EuGH vom 4. 7. 2019, C-377/17, Stbg 2019 S. 366, m. w. N.

⁹ Richtlinie 2013/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. 11. 2013 zur Änderung der Richtlinie 2005/36/EG über die Anerkennung von Berufsqualifikationen und der Verordnung (EU) Nr. 1024/2012 über die Verwaltungszusammenarbeit mit Hilfe des Binnenmarkt-Informationssystems („IMI-Verordnung“), ABl. EU L 354 vom 28. 12. 2013, S. 132.

¹⁰ BT-Drucks. 18/6616 vom 9. 11. 2015, S. 100 f.

¹¹ Ruppert, DStR 2021 S. 2316.

Insoweit sieht § 3d Abs. 1 StBerG n. F. künftig vor, dass ein sog. partieller Zugang, d. h. eine Erlaubnis zu beschränkter geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen im Einzelfall auf **Antrag** zu erteilen ist, wenn

- der Antragsteller in seinem Herkunftsmitgliedstaat zur Ausübung der beantragten Hilfeleistung in Steuersachen uneingeschränkt qualifiziert ist,
- die Unterschiede zwischen der Tätigkeit des Antragstellers und der Tätigkeit eines Steuerberaters so groß sind, dass deren Ausgleich der Anforderung gleichkäme, die Befähigung für den Beruf nach § 37 StBerG zu erwerben, d. h. die Steuerberaterprüfung abzulegen, und
- die Tätigkeit des Antragstellers sich von den anderen Tätigkeiten, die von einem Steuerberater zu erbringen sind, objektiv trennen lässt. Dabei soll es insbesondere darauf ankommen, ob die Tätigkeit im Herkunftsmitgliedstaat eigenständig ausgeübt werden kann.

Zu beantragen ist der partielle Zugang bei der für den jeweiligen Herkunftsmitgliedstaat zuständigen Steuerberaterkammer¹² (§ 3d Abs. 2 Satz 1 StBerG n. F.). Ebenso wie bei den Meldungen einer vorübergehenden oder gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen nach § 3a StBerG ist auch das neue Verfahren zur Gewährung des partiellen Zugangs für den Antragsteller gebührenfrei (§ 3e Abs. 5 StBerG n. F.).¹³

Der partielle Zugang kann nur natürlichen Personen gewährt werden, nicht hingegen Gesellschaften.¹⁴ Der Grund liegt darin, dass es hier im Ergebnis um die Beurteilung bestimmter beruflicher Qualifikationen geht, über die bereits der Natur der Sache nach stets nur die jeweilige Person selbst verfügen kann.

Die Gewährung des partiellen Zugangs berechtigt die Person zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im gesamten Inland, beschränkt auf die Tätigkeit, für die partieller Zugang gewährt wurde. Der Umfang der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen in dem betreffenden Teilbereich im Inland richtet sich nach dem Umfang dieser Befugnis im Herkunftsmitgliedstaat. Bei der Ausübung der Tätigkeit sind die Berufsbezeichnung des Herkunftsmitgliedstaates und der Herkunftsmitgliedstaat anzugeben sowie dem Auftraggeber der Umfang des Tätigkeitsbereichs vor der Leistungserbringung in Textform mitzuteilen (§ 3e Abs. 1 StBerG n. F.).

Eine **Verweigerung des partiellen Zugangs** kann in Betracht kommen, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt und geeignet ist, dem Schutz der Rechtssuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung vor unqualifizierter Hilfeleistung in Steuersachen zu dienen,¹⁵ und sie zur Erreichung dieses Ziels erforderlich, d. h. verhältnismäßig ist (§ 3e Abs. 3 StBerG n. F.).¹⁶

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die zuständige Kammer einer partiell zugelassenen Person die weitere Tätigkeit auch wieder untersagen (§ 3f StBerG n. F.). Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn bekannt wird, dass der Person im Herkunftsmitgliedstaat die Ausübung der Tätigkeit untersagt wurde oder die Person wiederholt eine unrichtige Berufsbezeichnung führt.

Ebenso wie beim Verzeichnis der Personen nach § 3a StBerG ist auch für die partiell zugelassenen Personen ein **elektronisches Verzeichnis** einzurichten (§ 3g StBerG n. F.).¹⁷ Über das Verzeichnis müssen der Familienname und Vornamen, das Geburtsdatum, die Anschrift der beruflichen Niederlassung einschließlich der Anschriften aller Beratungsstellen, die Berufsbezeichnung, unter der die Tätigkeit im Inland zu erbringen ist, sowie der Name und die Anschrift der zuständigen Steuerberaterkammer abrufbar sein (§ 3g Abs. 2 Nr. 1 StBerG n. F.).¹⁸

III. Pflicht zur Verschwiegenheit

In Angleichung an § 43a Abs. 2 Satz 2 und 3 BRAO wird in § 57 Abs. 1 StBerG bezüglich der Pflicht zur Verschwiegenheit ergänzend geregelt, dass sich diese auf alles bezieht, was in **Ausübung des Berufs** bekannt geworden ist. Diese Angleichung ist insofern nicht neu, als sie bereits bisher in § 5 Abs. 1 BOSTB¹⁹ dargestellt war. Die Regelung ist nunmehr aber höherrangig direkt im StBerG verortet.

Klargestellt ist nun auch, dass die Verschwiegenheit nicht für Tatsachen gilt, die offenkundig sind oder ihrer Bedeutung nach keiner Geheimhaltung bedürfen, § 57 Abs. 1 Satz 2 und 3 StBerG n. F. Auch diese „neue“ Umfangsregelung zur Verschwiegenheitspflicht entspricht der hierzu ergangenen Rechtsprechung, wonach Offenkundiges nicht der Verschwiegenheitspflicht unterlag.

Der Begriff der „**offenkundigen Tatsachen**“ ist aus § 291 ZPO bekannt.²⁰ Offenkundige Tatsachen sind ins-

¹² Vgl. § 3a Abs. 2 Satz 2 StBerG.

¹³ § 3a Abs. 3 Satz 3 StBerG spricht allerdings von der „Kostenfreiheit“ des Verfahrens. Hier sollte im Zuge künftiger redaktioneller Anpassungen ein Gleichlauf der Formulierungen erfolgen.

¹⁴ Auch Art. 4f Abs. 1 Satz 2 BQRL spricht insoweit von „Berufsangehörigen“.
¹⁵ § 3d Abs. 3 Nr. 2 StBerG n. F. verweist insoweit konsequenterweise auf den bereits oben dargestellten § 2 Abs. 1 Satz 2 StBerG n. F.

¹⁶ Dies entspricht den Anforderungen des Art. 4 Abs. 2 BQRL.

¹⁷ Nach § 86 Abs. 2 Nr. 8 StBerG n. F. liegt die Zuständigkeit für das Betreiben des Verzeichnisses bei der Bundessteuerberaterkammer (BStBK).

¹⁸ Offenbar ist auf Grund eines redaktionellen Versehens im Gesetz auch die Eintragung juristischer Personen vorgesehen (vgl. § 3g Abs. 2 Nr. 2 StBerG n. F.), obwohl der partielle Zugang auf natürliche Personen beschränkt ist. Hier sollte im Zuge künftiger redaktioneller Anpassungen eine Streichung erfolgen.

¹⁹ „Die Pflicht zur Verschwiegenheit erstreckt sich auf alles, was Steuerberatern in Ausübung ihres Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut worden oder bekannt geworden ist.“; vgl. auch *Franke* in *BoHBStB*, § 57 StBerG Rz. 261 (November 2021).

²⁰ „Tatsachen, die bei dem Gericht offenkundig sind, bedürfen keines Beweises.“

besondere solche, die einem unbeschränkten Personenkreis aus allgemein zugänglichen Quellen bekannt sind oder sein können (allgemeinkundig). Welche Tatsachen hingegen ihrer Bedeutung nach keiner Geheimhaltung bedürfen, ist ein unbestimmter Rechtsbegriff und damit eine Wertungsfrage. Auf Grund der Unbestimmtheit kann diese zu Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Reichweite der Verschwiegenheitspflicht führen. So kann z. B. etwa ein frisch bestellter Steuerberater bestimmte Tatsachen für unbedeutend halten, die eine langjährige Kollegin auf Grund ihrer Erfahrung für bedeutsam hält (oder umgekehrt). Da die Verschwiegenheitspflicht zu den zentralen Berufspflichten des steuerberatenden Berufs gehört und für das **Vertrauensverhältnis** zwischen Steuerberater und Mandanten essentiell ist, hatte die BStBK in ihrer Stellungnahme²¹ zum Gesetzentwurf zur Vermeidung von Rechtsunklarheiten empfohlen, von dieser Ergänzung des § 57 Abs. 1 StBerG Abstand zu nehmen. Dem ist der Gesetzgeber aber nicht gefolgt, so dass zu empfehlen ist, in Fällen, in denen über die Bedeutung der Tatsache Zweifel bestehen können, diese der Verschwiegenheitsverpflichtung zu unterwerfen.

IV. Pflicht zur Vermeidung von Interessenkollisionen

Zu den allgemeinen Berufspflichten gehört auch die Vermeidung von Interessenkollisionen. Dies dient der Sicherung des Vertrauensverhältnisses zum Auftraggeber und der Wahrung der Unabhängigkeit. Aus diesem Grund werden die bisherigen Abs. 1 und 2 des § 6 BOSTb als neue Abs. 1a und 1b in § 57 StBerG überführt. Danach dürfen Steuerberater nicht tätig werden, wenn eine **Kollision mit eigenen Interessen** gegeben ist. Zudem ist ein Steuerberater, wenn er **mehrere Auftraggeber in derselben Sache** berät oder vertritt, bei Interessenkollisionen verpflichtet, auf die widerstreitenden Interessen der Auftraggeber ausdrücklich hinzuweisen, und darf dann nur vermittelnd tätig werden.

Der neue § 57 Abs. 1c StBerG enthält Regelungen zu Tätigkeitsverboten bei **gemeinschaftlicher Berufsausübung**. Steuerberater, die zwar selbst nicht unmittelbar betroffen sind, dürfen auch dann grundsätzlich nicht oder nur vermittelnd tätig werden, wenn ein Steuerberater, mit dem sie den Beruf gemeinschaftlich ausüben, einem Interessenkonflikt nach § 57 Abs. 1a oder 1b StBerG n. F. unterliegt. Hintergrund der Neuregelung ist, dass mit der Liberalisierung des Rechts der Berufsausübungsgesellschaften, das u. a. die Möglichkeit eröffnet, sich zur gemeinsamen Berufsausübung mit allen freien Berufen i.S.v. § 1 Abs. 2 PartGG zu verbinden, die Wahrscheinlichkeit von Interessenkollisionen steigt und diesem Problem mit einer ausdrücklichen Regelung begegnet werden soll.²²

Dieses **Tätigkeitsverbot** bleibt auch bestehen, wenn der betreffende Steuerberater die gemeinschaftliche Berufsausübung beendet. Eine Ausnahme gilt, wenn die betroffenen Auftraggeber der Tätigkeit nach umfas-

sender Information zugestimmt haben und geeignete Vorkehrungen die Einhaltung der Verschwiegenheit sicherstellen. Soweit es für die Prüfung eines Tätigkeitsverbots oder einer Beschränkung auf eine vermittelnde Tätigkeit erforderlich ist, dürfen der Verschwiegenheitspflicht unterliegende Tatsachen einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten auch ohne Einwilligung des Auftraggebers offenbart werden.

V. Handakten

§ 66 StBerG wird neu strukturiert und die Unterscheidung zwischen der „**weiten**“ **Handakte**, die für Aufsichtszwecke zu führen ist, und der „**engen**“ **Handakte**, an der ein Herausgabeanspruch des Mandanten besteht, im Gesetz herausgearbeitet.

Der Begriff der Handakte ist bislang in § 66 Abs. 3 StBerG definiert. Hiernach gehören zur Handakte Schriftstücke, die der Steuerberater aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von seinem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat, nicht jedoch der Briefwechsel zwischen Steuerberater und Auftraggeber, die Schriftstücke, die der Auftraggeber bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere.

Die in § 66 Abs. 3 StBerG verwendete Definition der Handakte stimmt nicht mit der in § 80 Abs. 1 StBerG überein. Vielmehr geht der in § 80 Abs. 1 StBerG verwendete Begriff der Handakte entsprechend der Zweckbestimmung der Vorschrift (Aufsichts- und Beschwerdesachen) weiter und kann auch Dokumente enthalten, die § 66 Abs. 3 StBerG ausdrücklich ausschließt. So können insbesondere der von § 66 Abs. 3 StBerG nicht erfasste Schriftwechsel zwischen Steuerberater und Auftraggeber sowie dem Auftraggeber bereits übersandte Arbeitsergebnisse der Ermittlung des wahren Sachverhalts dienen, zumal Steuerberater nach § 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG durch das Führen von Handakten ein geordnetes und zutreffendes Bild über die Bearbeitung ihrer Aufträge geben können müssen. Der Begriff der Handakte i. S. v. § 80 Abs. 1 StBerG umfasst daher im Ergebnis alle das Mandat und den Ermittlungsgegenstand betreffenden Unterlagen.

Die Änderungen in § 66 StBerG n. F. sollen eine einheitliche Verwendung des weiten Begriffs der Handakte sowohl in § 66 Abs. 1 StBerG (Pflicht zur Führung einer Handakte) als auch in § 80 Abs. 1 StBerG (Pflicht zur Vorlage der Handakte an die Steuerberaterkammer) ermöglichen.

Eine Pflicht zur **Herausgabe der Handakte** an den Auftraggeber ist bislang nicht ausdrücklich im StBerG geregelt. Eine solche wird jedoch in § 66 StBerG vorausgesetzt und ergibt sich nach h. M. zumindest mittelbar aus Sinn und Zweck sowie dem Kontext von § 66 StBerG.²³ Auch in

21 Stellungnahme 008/2021 der BStBK vom 25. 2. 2021, www.bstbk.de.
 22 Franke in BoHBStB, § 57 StBerG Rz. 136 (November 2021); BT-Drucks. 19/27670 vom 17.3.2021, S. 130.
 23 Goetz in Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 66 Rz. 25, nimmt sogar an, dass sich die Herausgabepflicht mittelbar aus § 66 StBerG ergibt.

§ 13 Abs. 4 BOSTB wird festgestellt, dass „Handakten nach Aufforderung vorbehaltlich etwaiger Zurückbehaltungsrechte herauszugeben“ sind. Bislang ergibt sich die zivilrechtliche Anspruchsgrundlage für Herausgabeverlangen der Mandanten aus §§ 667, 670 BGB,²⁴ künftig kommt § 66 Abs. 2 StBerG n. F. als (ausdrückliche) berufsrechtliche Anspruchsgrundlage dazu, was aber nicht bedeutet, dass Mandanten hierbei künftig „mehr“ fordern könnten.

§ 66 Abs. 2 StBerG n. F. spricht im Zusammenhang mit dem, was von Mandanten herausverlangt werden kann, nicht mehr von „Handakte“, sondern von „**Dokumenten**“. Die Begrifflichkeit „Dokumente“ ist, abgesehen von der so möglichen Abgrenzung zur Handakte i. S. v. § 66 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 StBerG, sprachlich passender, da sich digitalisierte Unterlagen darunter leichter subsumieren lassen als unter „Handakte“, bei der man sich im allgemeinen Sprachgebrauch eher etwas Physisches vorstellt.²⁵ Gleichwohl wird ausdrücklich in § 66 Abs. 4 StBerG n. F. klargestellt, dass auch die Verwahrung der „Dokumente“ durch eine **elektronische Datenverarbeitung** erfolgen kann.

Das **Zurückbehaltungsrecht**, das bislang in § 66 Abs. 2 StBerG geregelt ist, ist künftig in § 66 Abs. 3 StBerG n. F. geregelt. Auch dort wird konsequenterweise nicht mehr auf die Handakte, sondern auf „Dokumente“ abgestellt.

Für Dokumente, die nicht vom Auftraggeber herausverlangt werden, gilt die nach § 66 Abs. 1 Satz 2 und 3 StBerG für die Handakte im weiteren Sinne geregelte **Aufbewahrungsdauer von zehn Jahren**. Steuerberater können diese Frist – wie bisher – durch Aufforderung des Mandanten zur Abholung auf sechs Monate verkürzen (§ 66 Abs. 2 Satz 3 StBerG n. F.).

VI. Informationsübermittlung bei Pflichtverletzungen

§ 10 StBerG, der die Übermittlungspflichten an und durch die Steuerberaterkammern regelt, wurde neu gefasst. Hintergrund war, dass die vergleichbaren Vorschriften für Rechtsanwälte (§ 36 BRAO), Wirtschaftsprüfer (§ 36a WPO) und Notare (§ 64a BNotO) ohne inhaltlichen Grund teilweise unterschiedliche Inhalte hatten und dies laut Gesetzesbegründung²⁶ ein stimmiges Gesamtsystem verhinderte. Dementsprechend wurden die Vorschriften nunmehr angeglichen.

§ 10 Abs. 1 StBerG a. F., der die Mitteilungen über Pflichtverletzungen betrifft, entfällt, was aber keine inhaltliche Änderung nach sich zieht, da Tatsachen, die den Verdacht einer Berufspflichtverletzung begründen, zugleich die Einleitung oder Durchführung eines berufsaufsichtlichen Verfahrens rechtfertigen können und damit von § 10 Abs. 1 Nr. 4 StBerG n. F. erfasst werden.

Die in § 10 Abs. 2 Satz 1 StBerG a. F. enthaltenen Regelungen wurden mit einigen redaktionellen Änderungen in § 10 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 StBerG n. F. übernommen.

Da die beschränkte geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen (§§ 3d ff. StBerG) neu geregelt wird, erhält § 10 Abs. 1 StBerG n. F. eine Nr. 6, wonach künftig auch Daten, deren Kenntnis für eine **Untersagung des partiellen Zugangs** (§ 3f StBerG n. F.) erforderlich ist, zu übermitteln sind.

In § 10 Abs. 2 StBerG n. F. wird der Regelungsgehalt des § 10 Abs. 2 Satz 1 und 2 StBerG ohne inhaltliche Veränderung neu gegliedert. § 10 Abs. 3 StBerG, der die Übermittlung von Informationen über natürliche oder juristische Personen, die über weitere Qualifikationen i. S. v. § 3 StBerG verfügen, zum Gegenstand hat, konnte entfallen, da sich diesbezügliche Übermittlungspflichten aus weiteren Berufsgesetzen ergeben.²⁷

Seit 1. 9. 2021 liegen bereits **gleich lautende Erlasse** von den obersten Finanzbehörden der Länder „zur Übermittlung von Daten nach § 10 Steuerberatungsgesetz“ vor.²⁸ Die Erlasse befassen sich insbesondere mit der Einleitung und Durchführung berufsaufsichtlicher Verfahren nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 StBerG n. F. Erweiternd zur bisherigen Regelung sollen der zuständigen Stelle künftig auch solche Daten übermittelt werden, die für die Durchführung eines laufenden berufsaufsichtlichen Verfahrens von Bedeutung sein können. Dabei muss der konkrete Verdacht bestehen, dass Berufsangehörige ihre Berufspflichten schuldhaft verletzt haben. Der Verdacht muss so stark sein, dass er aus Sicht der übermittelnden Stelle die Einleitung eines Verfahrens durch die zuständige Stelle rechtfertigen würde.

In Bezug auf die Regelung des § 10 Abs. 2 StBerG n. F., die inhaltlich § 10 Abs. 2 Satz 2 StBerG entspricht, wird darauf hingewiesen, dass bei **Akteneinsicht** zu beachten sei, dass nur die die Berufspflichtverletzung betreffenden Vorgänge eingesehen werden dürfen.

Die gleich lautenden Erlasse von Bund und Ländern treten, wie die Neuregelung des § 10 StBerG, am 1. 8. 2022 in Kraft und ersetzen dann die Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Mitteilungen der Finanzbehörden über Pflichtverletzungen und andere Informationen gem. § 10 StBerG vom 22. 7. 2014.²⁹

²⁴ Siehe dazu im Detail auch *Obenhaus/Zimmermann*, Stbg 2020 S. 418. 421.

²⁵ Wobei eine elektronische Handakte schon bislang möglich, § 66 Abs. 4 StBerG, und weitgehend üblich ist.

²⁶ BT-Drucks. 19/27670 vom 17. 3. 2021, S. 158 f., 273.

²⁷ Vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 19/27670 vom 17. 3. 2021, S. 274.

²⁸ www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Organisation_Automation/2021-09-01-gleich-lautende-erlasse-zur-uebermittlung-von-daten-nach-paragraf-10-StBerG.html; *Simon*, NWB 2021 S. 32 13.

²⁹ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22. 7. 2014, z. B. FinMin Baden-Württemberg, 3-S082.4/12, BStBl I 2014 S. 1195.

Berufsrecht-Aktuell

Werbung mit ehrenamtlicher Tätigkeit muss zutreffend sein

BGH | vom 22. 7. 2021, I ZR 123/20, DB 2021 S. 2417.

UWG § 2 Abs. 1, § 3a, § 5 Abs. 1; BRAO § 43b; StBerG § 8 Abs. 1, § 57a; BOSTB § 9 Abs. 1.

Werbung von Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten muss sachlich und die Angaben, mit denen geworben wird, müssen zutreffend sein. Ist dies nicht der Fall, kann eine irreführende geschäftliche Handlung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 UWG vorliegen. Dies hat der BGH in einer Entscheidung vom 22. 7. 2021, I ZR 123/20, DB 2021 S. 2417, in Bezug auf die Werbung mit einer (nicht mehr bestehenden) ehrenamtlichen Tätigkeit bestätigt.

Im entschiedenen Fall war eine Rechtsanwältin mehrere Jahre und bis 2012 in der Vorstandsabteilung für Vermittlungen der RAK München tätig. Sie gab dies allerdings auch noch im Mai 2018 auf ihrer Kanzleiwebsite an. Dass sie dieses Amt seit mehr als sechs Jahren nicht mehr ausübte, legte sie auf der Kanzleiwebsite nicht offen.

Die Gesellschafter einer Rechtsanwaltskanzlei, mit der die Rechtsanwältin zeitweise zur gemeinsamen Berufsausübung zusammengeschlossen gewesen war, klagten wegen dieser Angabe vor dem LG und später vor dem KG Berlin auf Unterlassung und Erstattung der Rechtsverfolgungskosten.

Sowohl das LG als auch das KG Berlin nahmen an, dass auch Aktivitäten von Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten außerhalb der eigentlichen Rechtsberatung und Prozessvertretung grundsätzlich eine irreführende geschäftliche Handlung i. S. v. § 5 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UWG (Täuschung über den Umfang von Mitgliedschaften) sein könne. Beide Gerichte kamen aber in Bezug auf die konkrete ehrenamtliche Tätigkeit in der Vorstandsabteilung der RAK München zum Ergebnis, dass diese nicht geeignet war, Verbraucher oder sonstige Marktteilnehmer zu einer geschäftlichen Entscheidung zu veranlassen, die sie andernfalls nicht getroffen hätten. Demnach spiele die Falschangabe für die Mandantengewinnung nur eine untergeordnete Rolle. Ohnehin komme es laut KG Berlin potentiellen Mandanten nicht auf eine aktuelle Mitgliedschaft in einer Vorstandsabteilung einer Kammer an, vielmehr würden sie sich auch mit einer in der Vergangenheit liegenden Mitgliedschaft begnügen. Auch fehle es an einer spürbaren Beeinträchtigung von Verbraucherinteressen i. S. v. § 3a UWG. Insgesamt sei der geltend gemachte Anspruch auf Unterlassung und Erstattung der Rechtsverfolgungskosten abzulehnen.

Dem widersprach der BGH und führte aus, dass eine derartige ehrenamtliche Tätigkeit den Eindruck besonderer Integrität, Verantwortungsbereitschaft und Kompetenz vermittele. Die Behauptung der andauernden ehrenamtlichen Tätigkeit verstärke diesen Eindruck. Der BGH verurteilte deshalb die Rechtsanwältin unter Androhung eines Ordnungsgeldes, es zu unterlassen, im geschäftlichen Verkehr zum Zwecke des Wettbewerbs im Zusammenhang mit dem Anbieten von Rechtsanwaltsdienstleistungen die Angabe zu machen, sie sei Mitglied einer Vorstandsabteilung der RAK München, wenn dies tatsächlich nicht der Fall ist, und außerdem zur Zahlung der Prozess- und Rechtsanwaltskosten.

Anmerkung: Nicht nur Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte engagieren sich ehrenamtlich, sondern auch Steuerberaterinnen und Steuerberater, z. B. in Steuerberaterverbänden oder Steuerberaterkammern. Die zu Rechtsanwälten ergangene Entscheidung ist deshalb nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich 1 : 1 auf Steuerberater übertragbar.

Berufsrechtlich interessant im Fall war, dass das KG das Gebot der sachlichen Werbung des § 43b BRAO als Anspruchsnorm mitzitiert hatte (die Parallelnorm für Steuerberater steht in § 8 Abs. 1 und § 57a StBerG), wohingegen der BGH diese Vorschrift in der Anspruchskette nicht mehr angab. Eine Begründung gab der BGH hierfür nicht, sondern löste den Fall ausschließlich über das Wettbewerbsrecht (§ 5 UWG). Der BGH hätte auch § 43b BRAO mitzitiert können, da ein Wettbewerbsverstoß mittels unlauterer Werbung i. S. d. §§ 3 bis 7 UWG regelmäßig auch einen Verstoß gegen das berufsrechtliche Sachlichkeitsgebot darstellt. Für Steuerberater steht dies unmittelbar in § 9 Abs. 1 Satz 2 BOSTB („Berufswidrige Werbung liegt insbesondere bei wettbewerbswidriger Werbung vor“). Eine zusätzliche Sanktion wäre damit aber nicht verbunden gewesen.

Ob ein ehrenamtliches Engagement für potentielle Mandanten relevant ist, wurde im vorliegenden Rechtsstreit in den Instanzen unterschiedlich gesehen. So maßen das LG und das KG Berlin der ehrenamtlichen Kammer­tätigkeit nicht viel Gewicht für die Mandantengewinnung bei. Zwar sei die Angabe falsch und damit irreführend gewesen. Diese Irreführung sei aber nicht geeignet, Verbraucher zu einer geschäftlichen Entscheidung zu veranlassen, die sie andernfalls nicht getroffen hätten. Die Mitgliedschaft in der Vorstandsabteilung der RAK München berühre eine Tätigkeit, die für Rechtssuchende i. d. R. nicht von Interesse sei, weil es

nicht um die Vermittlung in Streitigkeiten zwischen Rechtssuchenden, sondern zwischen Anwältinnen und Anwälten mit ihren eigenen Mandanten gehe.

Der BGH sah dies in letzter Instanz anders und fand dabei deutliche Worte für das KG Berlin. So hält er die rechtliche Würdigung des KG für „widersprüchlich und erfahrungswidrig“ (Rz. 31 der Entscheidung). Die ehrenamtliche Tätigkeit in einer berufsständischen Einrichtung zähle zu den Aktivitäten, die ein hohes Maß an Engagement und Leistungsbereitschaft erkennen lassen. Einem solchen ehrenamtlichen Engagement die geschäftliche Relevanz abzusprechen, sei erfahrungswidrig. Der BGH konnte auch nicht verstehen, wie das KG die Arbeit in einer Vorstandsabteilung der RAK nicht als besonderen, mit Integrität, Verantwortungsbereitschaft und Kompetenz einhergehenden Vertrauensbeweis ansah. Laut BGH mache dies durchaus Eindruck auf Rechtssuchende, da nicht nur die Botschaft transportiert werde, dass die werbende Rechtsanwältin für würdig befunden worden sei, in einer Vorstandsabteilung mitzuwirken, sondern sie auch über Erfahrungen in der Streitschlichtung im Umgang mit Rechtsanwälten verfüge. Das kann man so sehen. Vielleicht lag die unterschiedliche Einschätzung der Hauptstadt-Richter an der unausgesprochenen, aber wohl nicht ganz falschen Annahme, dass sich in großen Städten wie Berlin potentielle Mandanten wenig(er) von Ämtern und Positionen beeindruckten lassen.

Der BGH hielt insbesondere auch die Annahme des KG, dass der Verbraucher sich auch mit einer in der Vergangenheit liegenden Tätigkeit begnüge, wenn eine aktuelle Mitgliedschaft behauptet werde, für erfahrungswidrig. Dem ist wohl zuzustimmen.

Fazit: Werbung ist Steuerberatern (natürlich) erlaubt. Wer auf der Kanzleiwebsite auf ein Engagement in Verband oder Kammer hinweist, macht Werbung. Werbung muss sich an den Vorschriften des UWG und des Berufsrechts messen lassen, d. h., sie muss u. a. auch zeitlich korrekt und die Kanzleiwebsite entsprechend auf dem aktuellen Stand sein. Die werbende Rechtsanwältin hätte keine Probleme bekommen, wenn sie angegeben hätte, von wann bis wann sie in der Kammer aktiv war. Für dieses Versäumnis musste sie nun die Abmahnkosten und die Kosten des Rechtsstreits tragen.

Literatur: *Deckenbrock*, Anmerkung zu BGH vom 22. 7. 2021, I ZR 123/20, NJW 2021 S. 3464; *Kallenbach*, Strenge Maßstäbe bei Werbung mit Ehrenamt in Rechtsanwaltskammer, AnwBl Online 2021 S. 854.

– StB/Syndikus-RA/FAStR Simon Beyme –

Keine Kostenerstattung für Einspruch gegen Hinterziehungszinsen zum Kindergeld

BFH | vom 1. 9. 2021, III R 18/21, DStRE 2021 S. 1503.

EStG § 77 Abs. 1, § 31 Satz 3; AO § 235; FGO § 139.

Bei einem erfolgreichen Einspruch gegen die Festsetzung von Hinterziehungszinsen wegen unberechtigt erhaltener Kindergeldzahlungen ist § 77 EStG weder unmittelbar noch analog anwendbar, so dass keine Kostenerstattung für das Vorverfahren erfolgt. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 1. 9. 2021 (III R 18/21, DStRE 2021 S. 1503).

Hintergrund war folgender Fall: Eine Person hatte zu Unrecht Kindergeld i. H. v. 16 800 € bezogen, die Familienkasse setzte deshalb Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) von rund 2 200 € fest. Der gegen die (Hinterziehungs-) Zinsfestsetzung gerichtete Einspruch war erfolgreich. Die Familienkasse hob die Hinterziehungszinsen auf und entschied zugleich, dass die im Einspruchsverfahren entstandenen Aufwendungen nicht zu erstatten seien. Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG sei eine Kostenerstattung nur im Einspruchsverfahren gegen die Kindergeldfestsetzung selbst vorgesehen, nicht aber für damit zusammenhängende Verfahren wie eine etwaige Festsetzung von Hinterziehungszinsen. Das FG Bremen gab der dagegen erhobenen Klage statt und verpflichtete die Familienkasse zur Erstattung der Aufwendungen, da § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG analog anzuwenden sei.

Dem widersprach der BFH. Unmittelbar sei § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht anwendbar, da es im Streitfall an einem erfolgreichen Einspruch „gegen die Kindergeldfestsetzung“ fehle. „Erfolgreich“ i. S. v. § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG sei ein Einspruch nur, wenn die Familienkasse zu Gunsten des Einspruchsführers in einem das Kindergeld (nicht die Zinsentscheidung) betreffenden Festsetzungsverfahren nach §§ 70, 72 EStG entscheide. Vorliegend habe sich der Einspruchsführer aber nicht gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich gewehrt, sondern gegen die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO. Bei der Frage, ob Hinterziehungszinsen nach § 235 AO festzusetzen seien, werde nicht zusätzlich (auch) über die Kindergeldfestsetzung entschieden. Denn für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen sei allein maßgebend, ob der subjektive und objektive Tatbestand der Strafnorm sowie die Rechtswidrigkeit und die Schuld zu bejahen sind.

Es bestehe auch kein Anspruch auf Kostenerstattung analog § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG. Für eine Analogie fehle die planwidrige Regelungslücke. Bis 1996 galt hinsichtlich der Kostenerstattung für Widerspruchsverfahren gegen Entscheidungen der Kindergeldkasse § 63 SGB X, wonach – soweit der Widerspruch erfolgreich ist – die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendigen Auslagen und auch die Gebühren und Auslagen eines

notwendigerweise hinzugezogenen Rechtsanwalts oder sonstigen Bevollmächtigten im Vorverfahren erstattungsfähig sind. Mit Neuregelung der einkommensteuerrechtlichen Kindergeldvorschriften durch das JStG 1996 wurde § 77 in das EStG aufgenommen. Laut den Gesetzesmaterialien war beabsichtigt, eine dem § 63 SGB X entsprechende Vorschrift zu schaffen (BT-Drucks. 13/1558 vom 31. 5. 1995, S. 162). § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG sehe die Erstattungspflicht nicht allgemein für Einspruchsverfahren in Kindergeldangelegenheiten vor, sondern nur für erfolgreiche Einsprüche gegen eine Kindergeldfestsetzung (BFH vom 26. 6. 2014, III R 39/12, BStBl II 2015 S. 148). Aus der Gesetzesbegründung werde erkennbar, dass der Gesetzgeber nicht in sämtlichen das Kindergeld am Rande betreffenden Verfahren eine Kostenerstattungspflicht regeln wollte, so dass diese Kostenerstattungspflicht nicht extensiv ausgelegt werden könne.

Auch mit Blick auf die Rechtsnatur der Kindergeldregelungen sei die Ausdehnung der Ausnahme des § 77 EStG auf Verfahren, die vergleichbaren steuerlichen Verwaltungsverfahren entsprechen, nicht geboten. Eine unterschiedliche Behandlung der Kostenerstattungspflicht, je nachdem, ob eine Steuer oder eine Steuervergütung (§ 31 Satz 3 EStG) hinterzogen wurde, sei nicht zu rechtfertigen. Es könne nicht festgestellt werden, dass es der Gesetzgeber planwidrig unterlassen habe, die Kostenerstattungspflicht auf Fälle auszudehnen, die mit der Kindergeldfestsetzung an sich nichts zu tun haben. Auch sei kein Versehen des Gesetzgebers erkennbar.

Insgesamt scheidet eine analoge Anwendung des § 77 EStG auf das Einspruchsverfahren gegen die Festsetzung von Hinterziehungszinsen daher aus.

Anmerkung: Die Entscheidung ist nicht nur interessant, weil gerichtliche Entscheidungen zu § 77 EStG selten sind, sondern auch, weil diese Vorschrift zur Kostenerstattung für außergerichtliche Rechtsbehelfe in Kindergeldsachen bei Steuerberatern möglicherweise nicht sehr bekannt ist. Außerdem nutzte der BFH die Gelegenheit, die Grenzen der analogen Anwendung von Vorschriften aufzuzeigen.

Grenzen der Analogie

In der Entscheidung stellt der BFH lehrbuchartig die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung von Vorschriften dar. Eine zur analogen Anwendung führende Regelungslücke liegt vor, wenn eine Vorschrift – gemessen an ihrem Zweck – unvollständig, d. h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Hiervon zu unterscheiden ist der „rechtspolitische Fehler“, der vorliegt, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch

verbesserungsbedürftig, aber nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (vgl. BFH vom 26. 6. 2002, IV R 39/01, BStBl II 2002 S. 697). Ob eine Regelungslücke anzunehmen ist, ist unter Heranziehung des Gleichheitsgrundsatzes zu ermitteln, wobei für den Vergleich auf die Wertungen des Gesetzes, insbesondere die Entstehungsgeschichte, zurückzugreifen ist. Im Streitfall konnte der BFH offenlassen, ob eine Regelungslücke vorlag, da es aus seiner Sicht jedenfalls an der Planwidrigkeit fehlte.

Kostenerstattung nach § 77 EStG

Im Gegensatz zu außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren nach der AO, die – verfassungsrechtlich zulässig (BFH vom 23. 7. 1996, VII B 42/96, BStBl II 1996 S. 501, m. w. N.) – grundsätzlich keine Kostenerstattung vorsehen, sieht § 77 EStG eine Erstattung von Kosten bei erfolgreichen außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren im Zusammenhang mit der Festsetzung von Kindergeld vor. § 77 EStG ist über den Wortlaut hinaus auch auf Einsprüche gegen die Aufhebung von Kindergeldfestsetzungen anwendbar und auch bei Ablehnungs- und Rückforderungsbescheiden oder bei Untätigkeitsentscheidungen zum Kindergeld. Nicht anwendbar ist § 77 EStG hingegen z. B. bei Billigkeitsentscheidungen in Kindergeldsachen (vgl. BFH vom 9. 12. 2010, III B 115/09, BFH/NV 2011 S. 434).

Gemäß § 77 Abs. 1 EStG hat die Familienkasse die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten. Hierzu gehören z. B. Kosten für Porto, Kopien, Telefonate oder für Fahrten zur Erörterung des Sach- und Rechtsstands. Die Gebühren und Auslagen von Bevollmächtigten, die zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, sind hingegen nur erstattungsfähig, wenn deren Zuziehung notwendig war, § 77 Abs. 2 EStG. Ob dies der Fall ist, entscheidet die Familienkasse, § 77 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Die Notwendigkeit der Zuziehung ist aus der Sicht eines verständigen Dritten zu beurteilen. Zu berücksichtigen sind die Schwierigkeit des Rechtsproblems und der Bildungsstand der Beteiligten. Auch die Verständlichkeit der Verfahrensweise der Familienkasse kann von Bedeutung sein. Wegen der gebotenen „Waffengleichheit“ im Einspruchsverfahren sind keine hohen Anforderungen an die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten zu stellen (vgl. *Brandis* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 139 FGO Rz. 130 [November 2021]).

Zu § 77 EStG gibt es hierbei jedoch auch einschränkende Entscheidungen. So wurde bei einem sich selbst vertretenden Rechtsanwalt entschieden, dass dieser seine Kosten nicht nach § 77 EStG geltend machen kann. Wer sich erfolgreich selbst ver-

trete, belege, dass sein Wissens- und Erkenntnisstand ausreiche, um das Einspruchsverfahren selbst zu führen (BFH vom 29. 3. 1973, IV B 89/70, BStBl II 1973 S. 535; *Selder* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 77 EStG Rz. 17 [Februar 2019]). Entscheidend für die Notwendigkeit sei, ob ein verständiger Bürger einen Anwalt beauftrage (BFH vom 23. 7. 2002, VIII R 73/00, BFH/NV 2003 S. 25). Ein verständiger Bürger beauftrage nur dann einen Rechtsanwalt, wenn die Familienkasse den Kindergeldberechtigten in verfahrensrechtlicher Hinsicht mit erheblichen Unsicherheiten belaste und nicht klar erkennbar sei, ob die geforderte Hereingabe von Unterlagen die rechtlichen Belange des Kindergeldberechtigten in vollem Umfang zu wahren vermöge. Kann die Auffassung der Familienkasse durch einen einfachen Hinweis richtiggestellt werden (z. B. durch Vorlage einer Immatrikulationsbescheinigung, vgl. FG Baden-Württemberg vom 15. 2. 2010, 3 K 4247/09, EFG 2010 S. 1138), fehle es an der Notwendigkeit einer Hinzuziehung. Die genannten

Entscheidungen sind zu Rechtsanwälten ergangen. Sie sind grundsätzlich auf Steuerberater übertragbar, so dass sich die Familienkasse möglicherweise darauf beruft und die Zuziehung eines Bevollmächtigten „in eigener Sache“ für nicht notwendig erklärt. Gegen solche ablehnenden Entscheidungen kann mit Einspruch und ggf. Klage vorgegangen werden. Dies ist nicht aussichtslos, da in der Literatur – richtigerweise – vertreten wird, dass auch im Rahmen von § 77 EStG ein sich selbst vertretender Rechtsanwalt oder Steuerberater Anspruch auf Erstattung der gesetzlichen Gebühren und Auslagen haben kann (*Felix* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 77 Rz. C 6 [März 2015]).

Literatur: *Beyme*, Kostenerstattung Familienkasse, KANZLEI intern 6/2019 S. 6; *Wendl*, Keine Kostenerstattungspflicht in Kindergeldverfahren bei erfolgreichem Rechtsbehelf gegen Hinterziehungszinsen, DStRK 2021 S. 329.

– StB/Syndikus-RA/FAStR Simon Beyme –

BERICHT AUS BRÜSSEL

Anti-Geldwäsche-Konferenz der German Tax Advisers

Am 17. 11. 2021 veranstalteten die German Tax Advisers die Brüsseler Konferenz zum neuen Vorschlag der EU-Kommission für ein Gesetzespaket zur Bekämpfung von Geldwäsche. Im Zentrum der Debatte standen die Auswirkungen für den Berufsstand.

Im Juli 2021 hatte die EU-Kommission ein Gesetzgebungspaket zur Bekämpfung von Geldwäsche vorgestellt. Zu den Plänen zählt etwa die Einrichtung einer neuen EU-Behörde für die Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung. Zur Verbesserung der Koordination zwischen den Mitgliedstaaten sollen die bisherigen Rahmenvorschriften außerdem gebündelt und in unmittelbar geltendes EU-Recht überführt werden. Der Vorschlag für eine neue Geldwäscheverordnung soll europaweit für die gleichen Verpflichtungen, etwa für Steuerberater und Steuerberaterinnen, sorgen. Gleichzeitig sollen die allgemeinen Sorgfaltspflichten durch die Ausweitung der Datenerhebung über Mandanten verschärft werden. Dadurch könnte aber ein weiterer Abbau des Berufsgeheimnisses zu Lasten der Mandantenbeziehung drohen.

In seiner Eröffnungsrede zur Brüsseler Konferenz wies der Präsident des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. (DStV) StB *Torsten Lüth* deshalb darauf hin, dass hohe Compliance-Standards bei Steuerberatern und ein vertrauens-

volles Verhältnis mit der Mandantschaft die besten Mittel seien, damit der Berufsstand einen wirkungsvollen Beitrag zur Bekämpfung von Geldwäsche leisten könne. Aus diesem Grund forderte er eine Stärkung des Berufsgeheimnisses.

Nachdem *Alexandra Jour-Schröder*, stellvertretende Generaldirektorin der Generaldirektion für Finanzstabilität und Kapitalmärkte (GD FISMA) der EU-Kommission, das Gesetzespaket vorgestellt hatte, nahm sie zusammen mit den beiden anderen Diskussionsteilnehmern, dem Europaabgeordneten *Markus Ferber* (CSU), Sprecher der EVP-Fraktion im Wirtschafts- und Währungsausschuss, und dem Vizepräsidenten der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) StB *Dr. Holger Stein* auf dem Podium Platz. Die Diskussion moderierte der EU-Korrespondent der Frankfurter Allgemeinen Zeitung, *Hendrik Kafsack*.

Während *Markus Ferber* gleich zu Beginn der lebhaften Debatte eine Lanze für die beratenden und prüfenden Berufe in Deutschland brach und ihre Bedeutung im Kampf gegen Geldwäsche durch die Beratung und durch die selbstverwaltende Aufsicht hervorhob, sah StB *Dr. Holger Stein* den Berufsstand durch die Entschließung des EU-Parlaments zu den Pandora Papers¹ zu Unrecht an den Pranger gestellt. Er stellte zudem klar, dass die

¹ Siehe dazu auch die Berichte aus Brüssel des DStV in Stbg 2021 S. 423 und 463.



V. l. n. r.: MdEP Markus Ferber (CSU), Alexandra Jour-Schröder (stellvertretende Generaldirektorin der EU-Kommission), Moderator Hendrik Kafsack (FAZ) und StB Dr. Holger Stein (BStBK-Vizepräsident) diskutieren den Vorschlag zum Anti-Geldwäsche-Paket.

Foto: © Markris-Kourkolos Petros

Aufsichtsfunktion im Wege der beruflichen Selbstverwaltung durch einen beständigen Informationsaustausch der Kammern besser gelänge als den Behörden.

Alexandra Jour-Schröder beteuerte, dass die EU-Kommission keinen Generalverdacht gegen den Berufsstand habe und auch dessen Selbstverwaltung respektiere. Auf Nachfrage des Moderators gab sie jedoch zu bedenken, dass es aus Sicht der EU-Kommission durchaus Hinweise für einen Verbesserungsbedarf bei der Aufsicht im Wege der Selbstverwaltung in Deutschland sowohl beim Personalbedarf als auch bei den Prüfungen gebe. Dr. Holger Stein widersprach und wies darauf hin, dass die Kammermitglieder die Aufsicht

selbst finanzierten. Darüber hinaus wäre auch ein besserer Austausch im internationalen Bereich notwendig. Ansonsten sieht er keinen Bedarf für weitere Kontrollorganisationen.

Markus Ferber wies darauf hin, dass die berufsständische Vertretung in Europa kaum verbreitet sei und nur drei Mitgliedstaaten überhaupt eine solche Organisationsstruktur besäßen. Dies führe zu einer grundlegenden Skepsis gegenüber dem Prinzip der beruflichen Selbstverwaltung. Die zu bewältigenden Kernprobleme im Kampf gegen die Geldwäsche betreffen seiner Ansicht nach aber überhaupt nicht die berufliche Selbstverwaltung, sondern vielmehr die FIU (Financial Intelligence Units). Er bemängelte hier insbesondere fehlende Rückmeldungen für die

Verpflichteten nach dem Geldwäschegesetz. Deswegen gebe es auch keine Lernkurve. Zudem sprach er sich dafür aus, dass untersucht wird, welche Verpflichtungen wichtig, welche „nice to have“ und welche nicht erforderlich sind.

Diese Forderung wird selbstverständlich vom DStV unterstützt.

Hinweis:

Ein Video von der Brüsseler Konferenz zum Anti-Geldwäsche-Paket kann auf der Homepage der German Tax Advisers unter „Events“ angeschaut werden (www.germantaxadvisers.eu).

I M P R E S S U M

VERLAG: Stollfuß Verlag; Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Dechenstraße 7, 53115 Bonn; Fernruf: (02 28) 7 24-0; Telefax: (02 28) 72 49 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn; BIC: COLSDE33XXX; IBAN: DE08 3705 0198 1936 0827 32; Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

SCHRIFTFLEITER: Univ.-Prof. Dr. habil. Bert Kaminski (–KAM–), Zikadenweg 2, 22043 Hamburg, E-Mail: Bert.Kaminski@t-online.de. – Zusendung von Aufsätzen und Beiträgen an die Schriftleitung. Für berufspolitische Beiträge zeichnet der Deutsche Steuerberaterverband e.V., Littenstr. 10, 10179 Berlin, Fernruf (030) 27 87 62, Telefax (030) 27 87 67 99, verantwortlich.

MANUSKRIPTE: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung von Rückporto zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt. – Die mit einem Namen oder Namenszeichen gekennzeichneten Veröffentlichungen geben nicht unbedingt die Meinung der Schriftleitung wieder.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – repro-

duziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

BILDNACHWEISE: Markris-Kourkolos Petros (S. 40).

BEZUGSBEDINGUNGEN: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Erscheint monatlich (11 Ausgaben; Doppelausgabe 7+8). Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): jährlich 293,00 €, Preis der Einzelnummer: 31,00 €, jeweils zzgl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

ANZEIGEN: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 42. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

ISSN 0490 - 9658

Fortsetzung von Seite M 11

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>Leistung – zu werten ist. Hierbei ist weder die von dem Versicherungsunternehmen gewählte Bezeichnung seiner Zahlung noch deren sozialrechtliche Qualifikation erheblich.</p> <p>Praxiskonsequenzen: Offenlassen konnte der BFH, ob die infolge der Bonuszahlungen nicht erstatteten Gesundheitsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 EStG steuermindernd in Abzug zu bringen waren. Er ging in Anbetracht der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte der Kläger davon aus, dass die Aufwendungen unter der zumutbaren Belastung lagen (§ 33 Abs. 3 EStG).</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 14. 1. 2021 VI R 15/19 BStBl II 2021 S. 453	<p style="text-align: center;">Aufwendungen für einen sog. Schulhund als Werbungskosten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aufwendungen für einen sog. Schulhund können bis zu 50 % als Werbungskosten bei den Einkünften einer Lehrerin aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden. Ein hälftiger Werbungskostenabzug ist nicht zu beanstanden, wenn der Hund innerhalb einer regelmäßig fünftägigen Unterrichtswoche arbeitstäglich in der Schule eingesetzt wird. 2. Die Aufwendungen für die Ausbildung eines Schulhundes zum Therapiehund sind regelmäßig in voller Höhe beruflich veranlasst und damit als Werbungskosten abziehbar. <p>Anmerkung: Die Klägerin war als Lehrerin nichtselbständig tätig. Auf einer Schulkonferenz wurde beschlossen, einen Therapiehund zur Umsetzung der tiergestützten Pädagogik anzuschaffen. In der Folge erwarb die Klägerin einen Hund, den sie im Rahmen des Schulhundprogramms nahezu arbeitstäglich im Unterricht einsetzte. In den Steuererklärungen für die Streitjahre 2014 bis 2016 machte sie Aufwendungen für Anschaffung, Futter, Tierarzt, Besuch einer Hundeschule sowie die Ausbildung als Therapiehund als Werbungskosten geltend. Dies lehnte das FA ab. Die Anschaffung und Haltung des Hundes sei nicht nur beruflich, sondern auch privat veranlasst. Da eine sachgerechte Abgrenzung der Veranlassungszusammenhänge nicht möglich sei, scheide ein Abzug als Werbungskosten aus. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem FG Münster (Urteil vom 14. 3. 2019, 10 K 2852/18 E, EFG 2019 S. 886) hatte teilweise Erfolg. Es ließ den Abzug der Kosten für die Ausbildung zum Therapiehund in voller Höhe und die übrigen Aufwendungen zu einem Drittel als Werbungskosten zu.</p> <p>Die hiergegen vom FA erhobene Revision hatte keinen Erfolg. Der BFH bestätigt das Urteil und die darin vorgenommene Aufteilung. Grundlegend sei der Beschluss des Großen Senats vom 21. 9. 2009 (GrS 1/06, BStBl II 2010 S. 672). Darin geht der BFH davon aus, dass bei sowohl privater als auch nicht nur in untergeordnetem Umfang beruflicher (bzw. betrieblicher) Veranlassung eine Aufteilung der Aufwendungen erfolgen kann, wenn sich der den Beruf fördernde Teil der Aufwendungen nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt. Dieser ist dann steuerlich abzugsfähig. Steht nur die berufliche Mitveranlassung fest, kann diese aber nicht genau bestimmt werden, ist eine Schätzung vorzunehmen. Bei einem Haustier handelt es sich nicht um ein Arbeitsmittel, so dass ein Abzug grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Vorliegend war der beruflich bedingte Einsatz des Hundes nicht von untergeordneter Bedeutung und ließ sich auch mit Hilfe der Unterrichtstage abgrenzen. Die Schätzung des beruflichen Anteils durch das FG mit einem Drittel sei revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch die vollständige Abzugsfähigkeit der Ausbildungskosten zum Therapiehund bestätigt der BFH.</p> <p>In dem Parallelverfahren (BFH, Urteil vom 14. 1. 2021, VI R 52/18, BFH/NV 2021 S. 626) hat der BFH im Wesentlichen inhaltsgleich entschieden.</p> <p>Praxiskonsequenzen: Der BFH macht deutlich, dass infolge der privaten Mitveranlassung eine Begrenzung der maximal abzugsfähigen Kosten für den Hund auf 50 % zu erfolgen habe. Dies sei nur für solche Aufwendungen anders zu beurteilen, die ausschließlich im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit (hier: die Ausbildung zum Therapiehund) entstehen.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
BFH 24. 2. 2021 XI R 15/19 BStBl II 2021 S. 729	<p style="text-align: center;">Umsatzsteuerrechtliches Entgelt bei „0%-Finanzierung“</p> <p>Trägt im Rahmen einer Warenlieferung mit „0%-Finanzierung“ der liefernde Unternehmer die Kosten der Finanzierung des Kaufpreises durch einen Dritten (Kreditinstitut) in der Weise, dass das Kreditinstitut im Rahmen der Auszahlung an den Unternehmer vom Darlehensbetrag die Zinsen einbehält und der Kunde in Raten den Kaufpreis an das Kreditinstitut zahlt, mindern die einbehaltenen Zinsen das Entgelt der Warenlieferung des Unternehmers an den Kunden auch dann nicht, wenn der Unternehmer in der Rechnung gegenüber dem Kunden angibt, er gewähre ihm einen Nachlass in Höhe der Zinsen.</p> <p>Anmerkung: Die Klägerin ist ein Unternehmen in der Rechtsform einer KG. Im Streitjahr 2015 bot sie ihren Kunden bei Warenkäufen eine sog. 0%-Finanzierung an. Dabei schloss der Kunde mit der Partner-Bank der Klägerin einen Darlehensvertrag, der Rückzahlungsraten in Höhe des Kaufpreises des bei der Klägerin erworbenen Produkts vorsah, also vom Kunden keine Zinsen verlangte. Die Kunden hatten trotz Ratenzahlung den gleichen Preis zu zahlen wie bei einer Barzahlung. Die Klägerin traf gleichzeitig mit der finanzierenden Bank eine Vereinbarung, wonach sie bei den entsprechenden Darlehen verpflichtet war, der Bank eine Subvention zu zahlen. Vereinbarungsgemäß zahlte die Bank deshalb den Darlehensbetrag an die Klägerin abgezinst um 3,5%.</p> <p>In den Rechnungen mit den Kunden wies die Klägerin die an die Bank zu zahlenden Entgelte als „Nachlass“ betragsmäßig aus. Um die an die Bank gezahlten Entgelte kürzte die Klägerin die Bemessungsgrundlage für ihre steuerpflichtigen Umsätze. Das FA folgte dieser Rechtsauffassung der Klägerin nicht und änderte die USt-Festsetzung. Dabei rechnete es die von der Klägerin gekürzten Entgelte der Bemessungsgrundlage wieder hinzu. Daraufhin erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage. Das Hessische FG (Urteil vom 12. 2. 2019, 1 K 384/17, EFG 2019 S. 1560) wies die Klage ab, ließ aber die Revision zu.</p> <p>Die von der Klägerin eingelegte Revision wies der BFH als unbegründet zurück. Bei den vom Kunden geschuldeten Kaufpreis handele es sich um die Gegenleistung für die Lieferung der Klägerin an den Kunden. Der vom Kunden zu entrichtende Kaufpreis bilde die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 UStG) für die Besteuerung der Lieferung. Unerheblich sei, dass der Kunde den vereinbarten Kaufpreis nicht unmittelbar an die Klägerin, sondern unter Einschaltung der Bank gezahlt habe. Das Unionsrecht verlange nicht, dass die Gegenleistung für die Lieferung unmittelbar vom Empfänger der Lieferung erbracht werde. Die Entrichtung der Gegenleistung könne auch – wie im Streitfall – durch einen Dritten (hier die Bank) erfolgen. Das Entgelt sei Bemessungsgrundlage für die USt. Dieses sei nicht um die von der Bank einbehaltene „Subvention“ zu kürzen. Der Einbehalt habe seinen Rechtsgrund nicht im für die Besteuerung allein maßgeblichen Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und dem Kunden, sondern im Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und der Bank. Das Leistungsverhältnis zwischen der Klägerin und der Bank könne die Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Klägerin an den Kunden nicht beeinflussen.</p> <p>Praxiskonsequenzen: Dem entschiedenen Fall liegen insgesamt drei Rechtsverhältnisse zu Grunde: Zunächst das Rechtsverhältnis zwischen dem Unternehmer und dem Kunden (Kaufvertrag/Lieferung eines Gegenstands), sodann das Darlehensverhältnis zwischen dem Kunden und der (Partner-)Bank des Unternehmers (Finanzierung des Kaufgegenstands zu 0%) und schließlich das Rechtsverhältnis zwischen der (Partner-)Bank und dem Unternehmen, in dessen Rahmen ein Abzinsungsbetrag von 3,5% vereinbart wurde. Der Kunde schuldet im entschiedenen Fall der Klägerin auf Grund des Kaufvertrags den Barzahlungsbetrag. In diesem Betrag war nach den vom Hessischen FG in erster Instanz festgestellten Vertragsbeziehungen kein Zins enthalten. Letztlich war es für den BFH unerheblich, dass die Klägerin dem Kunden in der Rechnung offenlegte, in welcher Höhe die finanzierende Bank gegenüber der Klägerin Zinsen erhob bzw. die „Subvention“ einbehält. Dieser Einbehalt hatte keinen Einfluss auf die Höhe des vom Kunden geschuldeten Kaufpreises, der auch in voller Höhe von der Bank finanziert wurde. Damit bestätigt der BFH im Ergebnis die auch von der FinVerw vertretene</p>

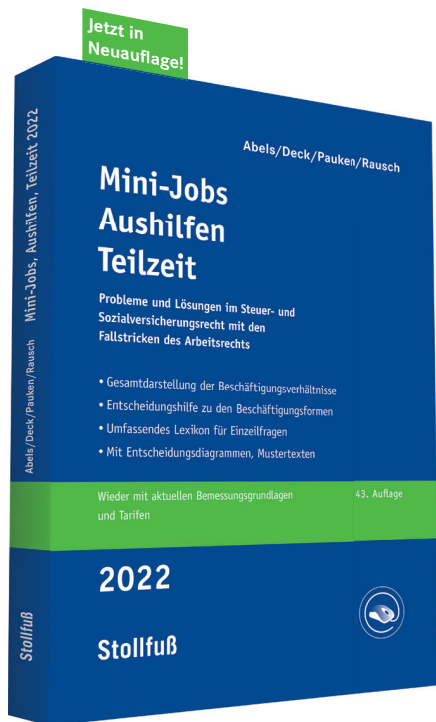
Fortsetzung auf Seite M 17

Fortsetzung von Seite M 15

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>Auffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 24. 9. 2013 – IV D 2 – S 7100/09/10003 :002, BStBl I 2013 S. 1219, mit einer Sonderregelung für Rabatte beim Pkw-Kauf durch zum Konzern gehörende Banken).</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
<p>BFH 2. 12. 2020 II R 5/19 BFH/NV 2021 S. 1118</p>	<p style="text-align: center;">Sachaufklärungspflicht des FG bei Ermittlung des Anteilswerts einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Für die Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft hat allein der Steuerpflichtige die Wahl zwischen einem individuellen Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG und der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199 ff. BewG. 2. Kann sich das FG auf Grundlage der Wertermittlung des Steuerpflichtigen nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG keine ausreichende Überzeugung von dem gemeinen Wert des Anteils bilden, hat es von Amts wegen geeignete Maßnahmen zur Sachaufklärung zu ergreifen, um den gemeinen Wert zu ermitteln. Die Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren stellt keine Auffangmethode dar. <p>Anmerkung: Die Klägerin erbt einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft und ließ ihn für Erbschaftsteuerzwecke mittels eines Sachverständigenwertgutachtens nach IDW S 1 bewerten (Anteilswert: 6,4 Mio. €). Dabei wurde berücksichtigt, dass die Ertragslage der GmbH maßgeblich von der Tätigkeit eines im Todeszeitpunkt des Erblassers 64-jährigen Mitgesellschafters abhing, der planmäßig kurzfristig in Rente gehen sollte. Abweichend von der Steuererklärung bewertete das FA den Anteil nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren (Anteilswert: 14 Mio. €). Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Die Klage vor dem FG Düsseldorf (Urteil vom 12. 12. 2018, 4 K 108/18 F, EFG 2019 S. 406) hatte teilweise Erfolg. Das vereinfachte Ertragswertverfahren führe nicht zu unzutreffenden Ergebnissen. Das FA habe lediglich zu Unrecht die den Gesellschaftern zustehenden Sondergewinnbezugsrechte nicht berücksichtigt. Das Gutachten lasse keine weitere Herabsetzung des Werts zu.</p> <p>Der BFH hob das Urteil in der Revision auf und wies das Verfahren zurück an das FG. Das FG sei zu Unrecht von einem Vorrang des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. BewG) ausgegangen. Es hat nach Auffassung des BFH seine Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung dadurch verletzt, dass es die in Form der gutachterlichen Stellungnahme eingereichte Wertermittlung weder beachtet noch unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ergänzt und angepasst hat. Lässt sich der gemeine Wert von nicht-börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht aus zeitnahen Verkäufen (§ 11 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 BewG) ermitteln, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu bestimmen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 BewG). Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG kann der Wert derartiger Anteile auch mittels des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 bis 203 BewG) ermittelt werden. Der II. Senat führt aus, dass alleine der Steuerpflichtige das Wahlrecht zur Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens hat. Es handele sich hierbei weder um einen Auffangtatbestand noch um eine vorrangige Regelung, die im Zweifel die Vermutung ihrer Richtigkeit in sich trage. Der BFH begründet dies insbesondere mit der Zielsetzung des Gesetzgebers. Außerdem könnten die in diesem Verfahren vorgesehenen Typisierungen zu Abweichungen vom gemeinen Wert führen.</p> <p>Praxiskonsequenzen: Nur wenn das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, kann die FinVerw seine Anwendung ablehnen (§ 199 Abs. 1 letzter Halbsatz BewG). Durch die klare Entscheidung des BFH wird die Rechtsunsicherheit bei Bewertungsfragen ein Stück weit begrenzt. Zugleich zwingt er die FG damit, evtl. Zwei-</p>

Fortsetzung auf Seite M20

Mini-Jobs, Aushilfen, Teilzeit 2022. Alles, was Sie wissen müssen!



Darum geht es:

- Beschäftigungsalternativen und Gestaltungsmodelle
- Sachbezugs- und Sozialversicherungswerte 2022
- Arbeitshilfen, Musterverträge und Entscheidungsdiagramme
- Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsverlautbarungen



Print und Online

Abels | Deck | Pauken | Rausch

Mini-Jobs, Aushilfen, Teilzeit 2022

43. Auflage 2022, kartoniert, ca. 480 Seiten

Dieses Werk ist Bestandteil des Online-Fachportals
Stotax First: www.stotax-first.de

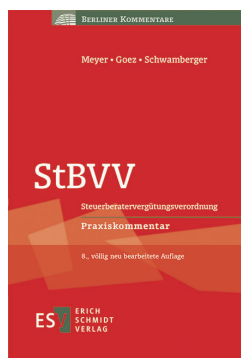
Bestellen Sie jetzt
unter www.stollfuss.de

Stollfuß

BÜCHERSCHAU

StBVV

Von RA/FAStR/FAErB Dr. Christoph Goetz und StB/WP Gerald Schwamberger, unter Mitarbeit von RA/FAStR Thomas Volkmann (Geschäftsführer des Steuerberaterverbandes Hamburg e.V.) und Dipl.-Finw. Walter Jost (Kostenbeamter des FG des Saarlandes), begründet von StB Horst Meyer (†), Erich Schmidt Verlag, 10. Aufl. 2021, 554 Seiten, 69,80 €, ISBN 978-3-503-19518-3.



Es sind die zwei jüngsten größten Vergütungsreformen, die die Neuauflage des Meyer/Goetz/Schwamberger prägen. Da sind zum einen die zum 1. 7. 2020 in Kraft getretenen Änderungen der StBVV durch die Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 25. 6. 2020 (BGBl. I 2020 S. 1495). Zum anderen trat am 1. 1. 2021 die Reform des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG) durch das Kostenrechtsänderungsgesetz 2021 vom 21. 12. 2020 (BGBl. I 2020 S. 3229) in Kraft, die auch die Vergütungsansprüche für Steuerberater in Teilbereichen änderte. Die Folgen beider Reformen stellt der Kommentar in der neuen 10. Aufl. u. a. ausführlich und anschaulich dar.

Die Änderungen der StBVV zum 1. 7. 2020 hatten längst überfällige Anpassungen der Vergütungssätze für Steuerberater an die allgemeine Kostenentwicklung mit sich gebracht und die einfache Rechnungsausstellung per E-Mail in § 9 Abs. 1 StBVV unter der Voraussetzung zugelassen, dass der Mandant sich damit einverstanden erklärt. Außerdem weitete der Verordnungsgeber den Einfluss des RVG auf die Vergütung für Steuerberater weiter aus, was nicht zuletzt auch eine Folge der gesetzlichen Anerkennung des Steuerberaters als „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ Ende 2019 in § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG ist, denn diese Funktion entspricht im Bereich des Steuerrechts der Organstellung des Anwalts, was sich auch in der Vergütung des Steuerberaters niederschlagen sollte. Richtete sich die Abrechnung von Leistungen im außergerichtlichen Verfahren, etwa im Einspruchsverfahren, bis dahin nach Tabelle E StBVV, ist für solche Leistungen seither das RVG einschlägig und die Tabelle zu § 13 RVG als Referenzquelle für die Gebührensätze im Verwaltungsverfahren heranzuziehen. § 40 StBVV bestimmt seit 1. 7. 2020: „Auf die Vergütung des Steuerberaters für Verfahren vor den Verwaltungsbehörden sind die Vorschriften des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes anzuwenden.“ Die Tatsache, dass der Verordnungsgeber den Einfluss des RVG auf die Vergütung der Steuerberater noch weiter ausgedehnt hat, machte die zeitlich hinterherhinkend am 1. 1. 2021 in Kraft getretene Reform des RVG umso interessanter. Zeitverzögert erhöhte der Gesetzgeber nun die gesetzlichen Gebührenansprüche der Rechtsanwälte, von denen der Steuerberater jetzt etwa im Einspruchsverfahren

zusätzlich profitierte neben den anderen Tätigkeitsfeldern, für die das RVG eh schon seit Jahren galt, wie im FG-, Straf-, Bußgeld- und Vollstreckungsverfahren sowie in Prozesskostenhilfeangelegenheiten, für die die Vergütungstabelle aus § 49 RVG greift.

Neben den Kommentierungen der StBVV mit Erläuterungen der Bezüge zum RVG findet man im *Meyer/Goez/Schwamberger* eine ausführliche Einführung ins Vergütungsrecht, Muster wie ein „Hinweisschreiben auf den Abschluss von Vergütungsvereinbarungen bei Mandatsübernahme“, die einschlägigen StBVV- und RVG-Vergütungstabellen sowie ein Streitwert-ABC über die Vergütung in gerichtlichen und anderen Verfahren. Da sich die Vergütung für die neben den Vorbehaltsaufgaben des Steuerberaters nach § 57 Abs. 3 StBerG und § 15 BOSTb zulässigen sog. „vereinbaren Tätigkeiten“ nicht unmittelbar nach der StBVV richtet, sondern nach Spezialvorschriften wie im Fall der Insolvenzverwaltung nach der InsVV oder bei der Testamentsvollstreckung nach § 2221 BGB bzw. in nicht speziell geregelten Fällen nach § 675 i. V. m. § 612 Abs. 2 bzw. § 632 BGB, erläutert das Werk deren Abrechnung in einem eigenen Kapitel samt Vergütungskatalog ausführlich.

Handbuch Umwandlungsrecht für die rechtsberatende und notarielle Praxis

Von *Notarin Christiane Stoye-Benk* und *RA Vladimir Cutura* (Hrsg.), Verlag C. F. Müller, 4. Aufl. 2021, 472 Seiten, 84 €, ISBN 978-3-8114-4731-8.

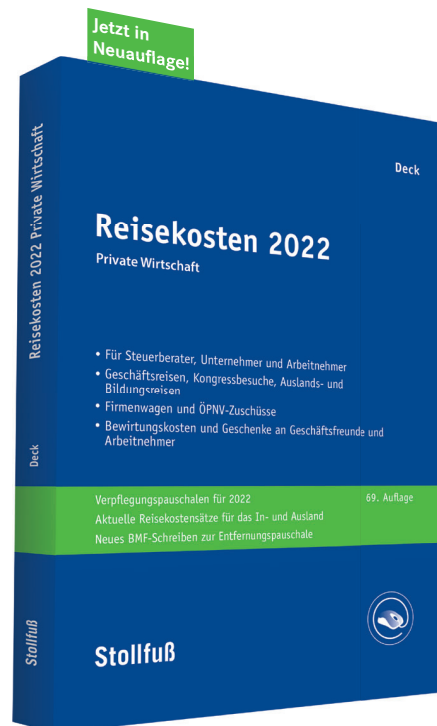


In der Praxis des Umwandlungsrechts tauchen immer wieder komplexe Fragestellungen auf, die der Praktiker i. d. R. nur lösen kann, wenn er mehrbändige Großkommentare zu Rate zieht. Das von *Notarin Christiane Stoye-Benk* und *Rechtsanwalt Vladimir Cutura* herausgegebene Handbuch zum Umwandlungsrecht greift deshalb komplexe und gleichzeitig praxisrelevante, also in der Praxis

immer wiederkehrende Fälle auf. Es bietet die zu ihrer Lösung nötigen rechtlichen Informationen in einem handlichen Band an. „In der Beschränkung zeigt sich erst der Meister“, heißt es in *Johann Wolfgang von Goethes* Poem „Natur und Kunst“. Die Beschränkung auf die wirklich wichtigen Komplexitätsfälle und -fallen erlaubte es den Verfassern des Handbuchs, in die Tiefe zu gehen, ohne dass ihre Beiträge dabei aus dem Leim gehen. Das Werk behält so das Format eines Handbuchs bei.

Das Autorenteam des Werks besteht neben *Notarin Christine Stoye-Benk* aus Rechtsanwälten. Das Handbuch richtet sich in erster Linie an Notare und Rechtsanwälte. Es kann aber auch von Steuerberatern mit Gewinn genutzt und eingesetzt werden. Es verknüpft die umwandlungsrechtliche Information mit dem Steuerrecht und enthält u. a. wichtige Hinweise zum UmwStG und GrEStG.

Reisekosten 2022: Rechtssicher umfassend informiert!



Darum geht es:

- Reisekostenabrechnung und Vorsteuerberechnung nach aktuellen Werten
- Rechtsgültige Auslandsreisekostensätze für 2022
- Sachbezugswerte 2022; Pauschbetrag für Berufskraftfahrer
- Aktuelle Rechtsprechung (z.B. BFH v. 12.2.2020, VI R 42/17, zur Berechnung der Entfernungspauschale), Verwaltungsanweisungen (z.B. neues BMF-Schreiben zur Entfernungspauschale, zur Nutzung eines betrieblichen Kfz für private Fahrten sowie von Elektro- und Hybridfahrzeugen; LStR 2021) und Gesetzgebung (z.B. Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)
- Vielfältige Beispiele und Übersichten



Print und Online

Deck

Reisekosten 2022

69. Auflage 2022, kartoniert, ca. 292 Seiten

Dieses Werk ist Bestandteil des Online-Fachportals Stotax First: www.stotax-first.de

Bestellen Sie jetzt unter www.stollfuss.de

Stollfuß

Fortsetzung von Seite M 17

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>felsfragen nachzugehen und diese aufzuklären. Entspricht das Bewertungsgutachten nicht in jeder Hinsicht, sondern nur in einzelnen Aspekten nicht den Anforderungen, darf es das FG nicht ohne Weiteres insgesamt unberücksichtigt lassen und zum vereinfachten Ertragswertverfahren wechseln. Hält das Gericht das Gutachten für ungenügend, kann es gem. § 412 Abs. 1 ZPO i. V. m. § 82 FGO eine neue Begutachtung anordnen. Dies könnte in der Praxis dazu führen, dass die Aufforderung, einem Vergleich zuzustimmen, vom FG deutlich nachhaltiger vorgetragen wird, um die Bestellung eines Gutachters entbehrlich zu machen.</p> <p>Zugleich betont der BFH, dass derjenige, der eine Wertermittlung nach den Ertragsaussichten (z. B. nach IDW S 1) vornimmt, nicht gesondert darlegen muss, dass die von ihm gewählte Methode gegenüber anderen anerkannten Methoden oder dem vereinfachten Ertragswertverfahren vorzugswürdig ist.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 23. 2. 2021 II R 44/17 BFH/NV 2021 S. 1115	<p style="text-align: center;">Zurechnung eines Grundstücks für Zwecke der Grundsteuer</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Für Zwecke der Grundsteuer ist das Grundstück gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ausnahmsweise dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. 2. Grundstückseigentümer und Vorkaufsberechtigter können den Übergang von Nutzen und Lasten abweichend von den in dem ursprünglichen Kaufvertrag festgelegten Bedingungen auf einen späteren Zeitpunkt festlegen. <p>Anmerkung: Die A verkaufte im Januar 2006 ihr Grundstück an eine KG für ... €. Nutzen und Lasten sollten im Januar 2006 auf die KG übergehen. Auf Grund eines Rechtsstreits über die Eintragung der Vormerkung zu Gunsten der Klägerin erwarb diese das Grundstück erst im September 2010 mit notariellem Kaufvertrag. Nutzen und Lasten sollten abweichend vom ursprünglich zwischen der A und der KG geschlossenen Kaufvertrag im September 2010 übergehen. Das FA rechnete im Einheitswertbescheid das Grundstück der Kägerin zum 1. 1. 2007 zu und erließ einen entsprechenden GrSt-Messbescheid. Mit erfolglosem Einspruch und Klage vor dem FG Köln (Urteil vom 20. 9. 2017, 4 K 801/14, EFG 2018 S. 6) machte die Klägerin geltend, sie sei am 1. 1. 2007 noch nicht wirtschaftliche Eigentümerin gewesen.</p> <p>Der BFH hob auf die Revision der Klägerin hin den Einheitswert- und den GrSt-Messbescheid zum 1. 1. 2007 auf. Nach seiner Auffassung hatte das FA den Grundbesitz der Klägerin zu Unrecht (bereits) zum 1. 1. 2007 zugerechnet. Das FG habe nicht berücksichtigt, dass der Zeitpunkt des Übergangs von Besitz, Nutzen und Lasten durch den Kaufvertrag zwischen der Grundstückseigentümerin und der Klägerin abweichend von den in dem Kaufvertrag zwischen der Grundstückseigentümerin und der KG getroffenen Bestimmungen habe rechtlich anders festgelegt werden dürfen und auch tatsächlich anders geregelt worden sei. Danach sei die Klägerin nicht bereits zum ... 1. 2006 oder im Zeitpunkt der Ausübung des Vorkaufsrechts am ... 4. 2006 wirtschaftliche Eigentümerin geworden.</p> <p>Praxiskonsequenzen: Die Grundsteuer ist eine Jahressteuer mit Stichtagsprinzip. Die Steuer entsteht nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres jeweils zum 1. 1. eines Jahres (§ 9 Abs. 2 GrStG). Folglich ist auch bei einer unterjährigen Veräußerung oder dem unterjährigen Übergang von Nutzen und Lasten die Zurechnungsfortschreibung erst auf den 1. 1. des Folgejahres vorzunehmen. In der Zwischenzeit ist und bleibt der Grundstückseigentümer der Schuldner der Grundsteuer. Der BFH betont, dass die im ursprünglichen Kaufvertrag getroffenen Vereinbarungen zwischen Eigentümer und Vorkaufsberechtigtem für den Eigentümer und den Dritten nicht bindend sind. Vielmehr können auch hiervon abweichende Vereinbarungen getroffen werden. Dies war vorliegend über den Übergang von Sachherrschaft und Nutzungsrechten geschehen.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>