

## Urteil vom 04. Februar 2010, X R 10/08

### Kein Abzug von nicht einkünftebezogenen Steuerberatungskosten - Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Streichung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. - Maßgeblichkeit des Zahlungszeitpunktes

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 6, GG Art 3, StSofortPG Art 1 Nr 3, EStG § 12 Nr 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 33, EStG § 52 Abs 1 vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 16. Januar 2008, Az: 10 K 103/07

### Leitsätze

1. Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung mindern weder die Einkünfte noch das Einkommen .
2. Der Gesetzgeber war nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, den Abzug von Steuerberatungskosten zuzulassen. Die Neuregelung (Streichung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.) verletzt weder das objektive noch das subjektive Nettoprinzip; auch der Gleichheitssatz wird nicht verletzt. Ein Abzug ist auch im Hinblick auf die Kompliziertheit des Steuerrechts verfassungsrechtlich nicht geboten .

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 neben Steuerberatungskosten für die Ermittlung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Steuerberatungskosten für die Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung 2005 in Höhe von 94,57 € geltend. Die Einkommensteuererklärung 2005 wurde im Jahr 2006 erstellt, das Honorar wurde ebenfalls im Jahr 2006 gezahlt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte den Abzug der Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung mit der Begründung, es handele sich bei diesen Steuerberatungskosten weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten. Sie seien aufgrund der Aufhebung der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm (StSofortPG) vom 22. Dezember 2005 (BGBl I 2005, 3682, BStBl I 2006, 79) ab 2006 nicht mehr abziehbar.
- 2 Die Sprungklage wies das Finanzgericht (FG) ab; die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 622 veröffentlicht. Zur Begründung führte das FG aus:
- 3 1. Die geltend gemachten Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung 2005 seien als Kosten der privaten Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbar. Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG, nach der Steuerberatungskosten, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten seien, als Sonderausgaben abziehbar waren, sei durch das StSofortPG zum 1. Januar 2006 aufgehoben worden. Nach neuer Rechtslage seien Steuerberatungskosten nur noch zu berücksichtigen, wenn sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellten. Voraussetzung für einen Abzug sei daher, dass die Aufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte anfielen. Das Ausfüllen der Steuererklärung oder die Beratung in Tarif- und Veranlagungsfragen gehörten nicht zur Einkunftsermittlung. Die hierauf entfallenden Kosten sowie Aufwendungen stellten vielmehr Kosten der privaten Lebensführung dar.
- 4 2. Die von der Klägerin geltend gemachten Steuerberatungskosten seien auch nicht deswegen nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG als Sonderausgaben abziehbar, weil die von der Klägerin in 2006 aufgewandten Kosten wirtschaftlich noch dem Veranlagungszeitraum 2005 zuzuordnen seien, für den die Einkommensteuererklärung erstellt worden sei.
- 5 3. Die Klägerin werde durch die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs der privaten Steuerberatungskosten nicht in ihren Grundrechten verletzt. Die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs von privaten Steuerberatungskosten verletze sie nicht in ihrem Recht aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

- 6 Private Steuerberatungskosten zählten nicht zum zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Die Komplexität des Steuerrechts rechtfertige es nicht, private Steuerberatungskosten als pflichtbestimmte Zwangsaufwendungen oder unvermeidbare Privatausgaben zu qualifizieren, welche aufgrund des subjektiven Nettoprinzips vom Gesetzgeber zwingend zum Abzug als Sonderausgaben zuzulassen seien.
- 7 Es könne offenbleiben, ob die Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG, wie die Klägerin meint, insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sei, als Gesellschafter einer Personengesellschaft möglicherweise hinsichtlich der Übertragung der Ergebnisse der Gewinnermittlung in die Steuerformulare der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gegenüber der Rechtslage bei Kapitalgesellschaften benachteiligt seien. Der Klägerin, die im Streitjahr keine Einkünfte als Gesellschafterin einer Personengesellschaft erzielt habe, fehle es insoweit an der subjektiven Betroffenheit für eine Berufung auf Art. 3 Abs. 1 GG.
- 8 Die Klägerin sei auch nicht in ihren Rechten aus Art. 2 Abs. 1 GG verletzt. Soweit die Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG in die (wirtschaftliche) Handlungsfreiheit der Klägerin nach Art. 2 Abs. 1 GG eingreife, sei dieser Eingriff gerechtfertigt. Der Gesetzgeber habe den Wegfall des Sonderausgabenabzugs mit der Rechtsvereinfachung, dem Abbau von Ausnahmetatbeständen und der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage begründet (Fraktionsentwurf vom 29. November 2005, BTDrucks 16/105, S. 4).
- 9 Mit der Revision macht die Klägerin geltend:
- 10 Die vom FG gezogene Schlussfolgerung, dass private Steuerberatungskosten nicht zum zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand gehörten, sei unzutreffend. Die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs für Steuerberatungskosten verstoße gegen das subjektive Nettoprinzip. Das subjektive Nettoprinzip gebiete die steuerliche Verschonung des Existenzminimums.
- 11 Entgegen der Auffassung des FG stehe es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, Steuerberatungsleistungen in Anspruch zu nehmen. Auch könne dem FG nicht beigespflichtet werden, dass das Steuerrecht nicht übermäßig kompliziert sei, auch nicht unter dem Gesichtspunkt, dass die Finanzbehörde nach § 89 der Abgabenordnung (AO) zu Auskunft und Beratung verpflichtet sei. Nicht gefolgt werden könne der Aussage, dass die Unübersichtlichkeit vor allem den Bereich der Einkunftsermittlung betreffe.
- 12 Die Regelung über die steuerliche Berücksichtigung von privat veranlassten Steuerberatungskosten sei durch Art. 1 Nr. 5 Buchst. b des Steueränderungsgesetzes 1965 (StÄndG 1965) vom 14. Mai 1965 (BGBl I 1965, 377) --zunächst als § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG-- in das Gesetz aufgenommen worden. Der Finanzausschuss habe die angetroffene Situation als unbefriedigend bezeichnet (zu BTDrucks IV/3189, S. 6).
- 13 Der Steuerpflichtige müsse in der Lage sein, steuerliche Verpflichtungen, die ihm staatlicherseits auferlegt seien, zu erfüllen. Wegen der Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des Steuerrechts sei die Inanspruchnahme von Steuerberatung faktisch unvermeidlich.
- 14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. März 2007 in der Weise zu ändern, dass weitere Steuerberatungskosten in Höhe von 94,57 € als Sonderausgaben abgezogen werden.
- 15 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 16 II. Die Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unbegründet. Die Entscheidung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die (weiteren) Steuerberatungskosten in Höhe von 94,57 € mindern im Streitjahr weder die Einkünfte noch das Einkommen der Klägerin.
- 17 1. Die (noch geltend gemachten) Steuerberatungskosten können weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abgezogen werden; sie sind nicht gemäß § 4 Abs. 4 bzw. § 9 Abs. 1 EStG durch eine bestimmte

Einkunftsart veranlasst. Soweit der Klägerin Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften entstanden waren, hat das FA diese bereits berücksichtigt.

- 18** 2. Die (verbliebenen) Steuerberatungskosten können nicht gemäß § 10 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden, da der frühere Sonderausgabentatbestand des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 aufgehoben ist.
- 19** a) Nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG konnten bis Ende 2005 private Steuerberatungskosten als Sonderausgaben abgezogen werden. Durch das StSofortPG wurde § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 aufgehoben. Begründet wurde dies mit dem Ziel der Rechtsvereinfachung, des Abbaus von Ausnahmetatbeständen und der Erweiterung der Bemessungsgrundlage (Fraktionsentwurf vom 29. November 2005, BTDrucks 16/105, S. 4).
- 20** b) Auch ein Abzug als dauernde Last kommt nicht in Betracht. Dauernde Lasten sind (rentenähnliche) wiederkehrende, allerdings der Höhe nach ungleichmäßige oder abänderbare Leistungen, die aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder eines einheitlichen Rechtsgrundes wiederholt mit einer gewissen Regelmäßigkeit erbracht werden und deren Leistungsinhalt nicht zwingend in Geld oder vertretbaren Sachen besteht (z.B. eine Altenteilsverpflichtung oder ein Wohnrecht; vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Aufl., 1997, Rz 32 ff.; Jansen/Myßen/Risthaus, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl., Rz 568; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 1994 IX R 46/88, BFHE 175, 572, BStBl II 1995, 169, und vom 25. Oktober 1994 VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121).
- 21** Dauernde Lasten i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind traditionell vornehmlich auf bestimmte Versorgungsleistungen beschränkt; Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen, wie z.B. Zinszahlungen, Kaufpreistraten, Mieten, werden nicht erfasst (zu Schuldzinsen: BFH-Urteil vom 14. November 2001 X R 120/98, BFHE 197, 194, BStBl II 2002, 413). Aus diesem Grund sah sich der Gesetzgeber 1965 veranlasst, einen besonderen Tatbestand zum Abzug von Steuerberatungskosten in das Gesetz aufzunehmen. Dementsprechend hat der BFH mit Urteilen vom 30. April 1965 VI 207/62 S (BFHE 82, 449, BStBl III 1965, 410) und vom 18. November 1965 IV 151/64 U (BFHE 84, 519, BStBl III 1966, 190) entschieden, dass bis zum Inkrafttreten der Neuregelung in § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG i.d.F. des StÄndG 1965, also bis zum Veranlagungszeitraum 1964 einschließlich, (nicht den Einkünftebereich betreffende) Steuerberatungskosten bei der Einkommensteuer nicht abgezogen werden konnten; aus der Neufassung des EStG gehe hervor, dass es Steuerberatungskosten gebe, die nicht als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten anzusehen seien und die deshalb ohne die Aufzählung in dem Katalog des § 10 EStG nicht abzugsfähig wären.
- 22** Bestätigt wird diese enge Auslegung des Begriffs der dauernden Last auch durch die ab dem Veranlagungszeitraum 2008 geltende Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, der ausdrücklich nicht mehr auf Renten und dauernde Lasten abstellt, sondern allein auf bestimmte Versorgungsleistungen (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 28. Aufl., § 10 Rz 57).
- 23** Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht gegeben; regelmäßige Steuerberatungsleistungen sind keine Versorgungsleistungen. Es genügt nicht, dass die Klägerin möglicherweise im kommenden Jahr --aufgrund eines neuen Entschlusses-- erneut Steuerberatungsleistungen in Anspruch nehmen wird.
- 24** c) Sonderausgaben sind bestimmte ihrer Art nach unvermeidbare (zwangsläufige und indisponible) Privatausgaben (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz B 143, § 10 Rz A 43). Die als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Aufwendungen sind in § 10 EStG enumerativ aufgezählt. Sonderausgaben sind nur die in §§ 10 bis 10i EStG abschließend aufgeführten --privaten-- Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz B 118; Birk, Steuerrecht, 7. Aufl., § 5 Rz 1036 ff.). Über die normierten Tatbestände hinaus kommt ein Abzug nicht in Betracht. Im Unterschied zu der in § 10 Abs. 1 EStG getroffenen Regelung ("Sonderausgaben sind ...") heißt es z.B. in § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG: "Werbungskosten sind auch ..." Nicht benannte Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, gehören grundsätzlich zum Bereich der Einkommensverwendung (Lebenshaltung) und mindern nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage.
- 25** 3. Die (verbliebenen) Steuerberatungskosten sind auch nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG abziehbar.
- 26** Ihrer Rechtsnatur nach sind die außergewöhnlichen Belastungen mit den Sonderausgaben verwandt. Eine

außergewöhnliche Belastung liegt vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen (§ 33 Abs. 1 EStG; BFH-Urteil vom 26. Februar 1998 III R 59/97, BFHE 185, 409, BStBl II 1998, 605; Birk, a.a.O., § 5 Rz 1057 ff.). Typische Kosten der normalen Lebensführung gehören nicht dazu. Die Aufwendungen sind zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihnen aus rechtlichen (Gesetz, Vertrag etc.), tatsächlichen (unabwendbare Ereignisse wie Tod, Krankheit, Unfall) oder sittlichen (individuelle sittliche Verpflichtung, z.B. Hilfeleistung unter Geschwistern) Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind sowie einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

- 27** Im Streitfall fehlt eine "außergewöhnliche" Belastung bereits deshalb, weil der Klägerin in Bezug auf die Steuerberatungskosten nicht zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen sind.
- 28** 4. Der Gesetzgeber war nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, den Abzug von Steuerberatungskosten zuzulassen.
- 29** a) Die Neuregelung verletzt nicht das objektive Nettoprinzip (Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 9 Rz 1). Prinzipiell sind nach der Struktur der Einkommensteuer als "Nettosteuer" alle Aufwendungen, die durch die Einnahmeerzielung veranlasst sind, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar; die Einkommensteuer erfasst das Nettoeinkommen; dementsprechend definiert § 2 Abs. 2 EStG (nur) den Gewinn bzw. den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben als zu erfassende Einkünfte (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 101, unter C.III.1.b; Senatsurteil vom 18. November 2009 X R 34/07, DStR 2010, 85, unter B.I.2.c aa; Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 2 Rz A 127 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz 54 f.; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 2 Rz 10; Birk, a.a.O., Rz 542 f.). Steuerberatungskosten, die in Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen, sind weiterhin abziehbar (vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 225).
- 30** b) Die fehlende Möglichkeit, außerhalb des Einkunftsbereichs entstandene Steuerberatungskosten abzuziehen, verletzt nicht das subjektive Nettoprinzip.
- 31** Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz A 17). Tragende Grundwertung des § 10 EStG ist die Berücksichtigung einer durch bestimmte zwangsläufige Privatausgaben beeinträchtigten subjektiven Leistungsfähigkeit (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz A 19), die Berücksichtigung des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums. Das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums schützt nicht nur das sog. sächliche Existenzminimum. Auch Beiträge zu privaten Versicherungen für den Krankheits- und Pflegefall können Teil des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums sein. Für die Bemessung des existenznotwendigen Aufwands ist auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau als eine das Existenzminimum quantifizierende Vergleichsebene abzustellen (BVerfG-Beschluss vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125; Senatsurteil in DStR 2010, 85, unter B.I.3.e cc).
- 32** Die Sozialhilfe umfasst nach § 8 Nr. 1 des Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB XII) vor allem die Hilfe zum Lebensunterhalt (§§ 27 bis 40 SGB XII). Der notwendige Lebensunterhalt umfasst nach § 27 Abs. 1 SGB XII insbesondere Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Heizung und persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens (Einzelheiten bei Münder, in SGB XII - Lehr- und Praxiskommentar, 8. Aufl., 2008, § 27 SGB XII, Rz 9 ff.). Der Ersatz von Steuerberatungskosten wird sozialhilferechtlich nicht gewährleistet; die Inanspruchnahme von Steuerberatungsleistungen ist nicht Teil des notwendigen Existenzminimums. Der Gesetzgeber ist daher nicht verpflichtet, den Abzug von Steuerberatungskosten unter diesem Aspekt zuzulassen (a.A. Tipke, Steuerberatung - auf rechtsunsicherem Fundament, Festschrift Schaumburg, 2009, 183, 204: Steuerberatungskosten als Zwangsaufwendungen im weiteren Sinne).
- 33** c) Der Nichtabzug verletzt weder den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz und noch das Gebot der Folgerichtigkeit.
- 34** Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. die Entscheidungen des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des § 32c EStG [BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164], zur Gewerbesteuer [BVerfG-Beschluss vom 15.

Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1] und zum Abzug von Versicherungsleistungen gemäß § 10 Abs. 3 EStG [BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 125]). In der Entscheidung zur Pendlerpauschale (BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210) hat das BVerfG in erster Linie auf das Gebot der Folgerichtigkeit abgestellt.

- 35 Etwaige Ungleichheiten sind durch das Verbot, Steuerberatungskosten im Privatbereich einkommensteuerlich geltend zu machen, nicht entstanden. Wenn bereits die unvermeidbar zu zahlenden Personensteuern als solche in verfassungsrechtlich zulässiger Weise als nicht abziehbar behandelt werden dürfen (§ 12 Nr. 3 EStG), dann erst recht die Aufwendungen zur Erfüllung dieser Steuerzahlungspflichten (ebenso Wüllenkemper, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 136; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 220); dann ist es auch unter dem Aspekt der Gleichheit und der Folgerichtigkeit nicht notwendig, die Ermittlungskosten zum Abzug zuzulassen.
- 36 d) Schließlich ist ein Abzug auch im Hinblick auf die Kompliziertheit des Steuerrechts verfassungsrechtlich nicht geboten (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 220; a.A. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz I 2; Korritter, Der Betrieb --DB-- 1986, 560).
- 37 aa) Es ist unbestritten, dass die Einschaltung eines Steuerberaters einem ordnungsgemäßen Ablauf des Besteuerungsverfahrens zugute kommt (vgl. etwa Tipke, Steuerberatung tut Not - auch verfassungsrechtlich, Betriebs-Berater 2009, 636; Tipke, Steuerberatung - auf rechtsunsicherem Fundament, Festschrift Schaumburg, 2009, 183). Daraus folgt aber nicht die verfassungsrechtliche Verpflichtung für den Gesetzgeber, den Abzug von Steuerberatungskosten zwingend als Sonderausgabe zu normieren.
- 38 bb) § 80 AO eröffnet die Möglichkeit, sich durch einen Bevollmächtigten vertreten zu lassen, begründet aber keinen Vertretungszwang. Die Zuziehung eines Steuerberaters beruht auf einer "freien Entscheidung" des Steuerpflichtigen.
- 39 cc) Die Finanzbehörde ist nach § 89 Abs. 1 AO zur Beratung verpflichtet; sie soll die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind; sie erteilt, soweit erforderlich, Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten.
- 40 dd) Auch verlangen die Steuergesetze nichts Unmögliches; gemäß § 150 Abs. 2 AO sind die Angaben in den Steuererklärungen nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Maßstab ist das individuelle subjektive Können und Wissen des einzelnen Steuerpflichtigen.
- 41 ee) Die Ausfüllung von Steuererklärungsvordrucken kann sicherlich einen erheblichen Aufwand verursachen. Diese Last ist aber --wie auch andere Pflichten, etwa die Wehrpflicht-- im demokratischen Gemeinwesen "entschädigungslos" hinzunehmen.
- 42 Im demokratischen Rechtsstaat sind Steuern Solidarbeiträge zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben, an denen jeder nach Maßgabe seiner Leistungsfähigkeit zu beteiligen ist. Es ist daher die Pflicht eines jeden Staatsbürgers, Steuererklärungen zu erstellen, um den von ihm geschuldeten Beitrag an den öffentlichen Lasten ermitteln zu können. Dabei ist es jedem Steuerpflichtigen unbenommen, sich steuerlich beraten zu lassen; im privaten Bereich kann er aber insoweit keine steuerliche Entlastung in Anspruch nehmen.
- 43 ff) Soweit in der Literatur pauschal bemängelt wird, dass die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs für Steuerberatungskosten in Anbetracht der anhaltenden weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts vollkommen unverständlich sei (so --wörtlich-- Tipke/Lang, a.a.O., § 9 Rz 714), hat diese Einschätzung keine verfassungsrechtliche Qualität.
- 44 Ebenso ist der Hinweis auf die "Kooperation als ein Strukturprinzip des Steuerverfahrens" (Drüen, DStR 2010, 2, 8) nicht geeignet, einen gesetzgeberischen Zwang zum Abzug von privaten Steuerberatungskosten auszulösen. Dass eine Kooperation zwischen Steuerbürger, Steuerberater und Finanzverwaltung wünschenswert ist, ist unbestritten; dieser Kooperationsgedanke bewirkt aber nicht die gesetzgeberische Pflicht, denjenigen, der privat Steuerberatungsleistungen in Anspruch nimmt, steuerlich zu entlasten.
- 45 e) Dass die These von der Unvermeidbarkeit der Steuerberatungskosten nicht zu belegen ist, zeigt die Tatsache, dass die große Mehrheit der Steuerpflichtigen ihre Steuererklärung selbst erstellt (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 220). Eine Vielzahl von Steuerpflichtigen macht von der Möglichkeit, einen Steuerberater einzuschalten, keinen Gebrauch. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Finanzbehörde ggf. zur Hilfeleistung verpflichtet ist.

- 46 f) Der Gesetzgeber hat den Wegfall des Sonderausgabenabzugs mit der Rechtsvereinfachung, dem Abbau von Ausnahmetatbeständen und der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage begründet (Fraktionsentwurf vom 29. November 2005, BTDrucks 16/105, S. 4). Im Hinblick auf die Rechtsvereinfachung dürften Zweifel angebracht sein, da in der Vergangenheit häufig von der nun notwendigen Aufteilung der Kosten abgesehen worden war (vgl. nur R 10.8 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2005; R 102 EStR bis 2003). Ob die weiteren Gründe verfassungsrechtlich tragfähig sind, kann dahinstehen, da bereits aus den vorstehenden Erwägungen hervorgeht, dass keine verfassungsrechtliche Verpflichtung besteht, den Abzug privater Steuerberatungskosten zuzulassen.
- 47 g) § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. war als ein verfassungsrechtlich zulässiger, aber nicht zwingend gebotener "Subventionstatbestand" bezeichnet worden (Frotscher/Lindberg, § 10 EStG Rz 5). Dem Steuerpflichtigen sollte die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten und die Wahrung seiner steuerlichen Rechte dadurch erleichtert werden, dass Aufwendungen für die Inanspruchnahme fremder Hilfe begünstigt wurden (BFH-Urteile vom 23. Mai 1989 X R 6/85, BFHE 157, 512, BStBl II 1989, 865; vom 12. Juli 1989 X R 35/86, BFHE 157, 559, BStBl II 1989, 967). Der Gesetzgeber hatte die seinerzeitige Einführung der Abzugsmöglichkeit denn auch nicht mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen begründet, sondern damit, dass es "unbefriedigend" sei, Steuerberatungskosten für die private Einkommensteuer nicht abziehen zu können (zu BTDrucks IV/3189, S. 6). Zusätzlich wurde mit dem Abzugstatbestand ein Vereinfachungszweck verfolgt, weil eine Aufteilung in Betriebsausgaben/Werbungskosten einerseits und nichtabziehbare Aufwendungen andererseits entbehrlich werde (Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen Bd. 17, Tz. II 449).
- 48 h) Das StSofortPG sieht für die Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG keine besondere Anwendungsregelung vor, so dass die Grundregel des § 52 Abs. 1 EStG (Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2006) gilt. Entscheidend für die Abziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgabe ist daher, dass der Zahlungszeitpunkt vor dem 1. Januar 2006 liegt. Hingegen kommt es nicht darauf an, auf welchen Veranlagungszeitraum sich die in Anspruch genommenen Steuerberatungsleistungen beziehen. Daher ist eine im Veranlagungszeitraum 2006 getätigte Zahlung auch dann nicht mehr abziehbar, wenn die Steuerberatungsleistungen bereits vor 2006 erbracht wurden (ebenso Dreseck, DB 2006, Beilage 2, 3; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 220).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)