

# Beschluss vom 17. October 2012, VIII S 16/12

## Ernstliche Zweifel an der Erhöhung von Einnahmen eines Rechtsanwalts - Abredewidrige Verwendung von Fremdgeldern für eigene Zwecke

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 3 S 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, StGB § 266, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 4 Abs 3 S 2, EStG § 4 Abs 3 S 2, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1, AO § 370

### Leitsätze

NV: Es ist ernstlich zweifelhaft, ob von einem Rechtsanwalt im Mandantenauftrag vereinnahmte Fremdgelder im Fall der abredewidrigen Verwendung für eigene Zwecke die Einnahmen des Rechtsanwalts aus selbständiger Arbeit erhöhen .

### Tatbestand

- 1** I. Die Kläger, Revisionskläger und Antragsteller (Antragsteller) sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Antragsteller war als Rechtsanwalt u.a. für eine Privatärztliche Verrechnungsstelle (PVS) tätig, in deren Auftrag er Patientenhonorare betrieb. Seinen Gewinn ermittelte der Antragsteller nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2** Eine bei dem Antragsteller im Jahr 2007 durchgeführte Außenprüfung (Prüfungszeitraum 1996 bis 2005) führte zu der Feststellung, dass der Antragsteller eingehende Zahlungen der Patienten zunächst mit Kosten und Honorarforderungen verrechnet und darüber hinausgehende Beträge als Verbindlichkeit gegenüber der PVS verbucht hatte. Das Buchführungskonto "Fremdgelder PVS" war von ... DM am 31. Dezember 1995 kontinuierlich angewachsen bis auf ... € am 31. Dezember 2005. Die betrieblichen Bankkonten des Antragstellers wiesen zu diesem Zeitpunkt keine Guthaben aus. Nach den Feststellungen der Außenprüfung hatte der Antragsteller die Fremdgelder zur Bestreitung von Betriebsausgaben und Kosten der Lebensführung verbraucht. Die Prüferin behandelte die Bestandsveränderungen auf dem Konto "Fremdgelder PVS" u.a. nicht als durchlaufende Posten, sondern als Betriebseinnahmen.
- 3** Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Antragsgegner (das Finanzamt --FA--) erließ auf der Grundlage dieser Feststellungen geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre (1996 bis 2005). Die dagegen gerichteten Einsprüche wies das FA zurück.
- 4** Ein im Jahr 2011 von der Staatsanwaltschaft eingeholtes Gutachten kommt nach Prüfung der bei dem Antragsteller beschlagnahmten PVS-Akten u.a. zu dem Ergebnis, dass der Antragsteller von 1994 bis 2010 insgesamt ... € nicht an die PVS weitergeleitet hatte. Die betreffenden Akten hatte der Antragsteller noch nicht weggelegt; über die im gleichen Zeitraum abgelegten Fälle hatte der Antragsteller im Wesentlichen vollständig gegenüber der PVS abgerechnet.
- 5** Das Finanzgericht (FG) hat der Klage im geringen Umfang stattgegeben. In den jährlichen Bestandsveränderungen auf dem Konto "Fremdgeld PVS" seien noch nicht zur Abrechnung fällige Beträge enthalten gewesen, die das FG auf 10 % der jährlichen Bestandsveränderung geschätzt hat. Im Übrigen hat es die Klage abgewiesen. Dagegen haben die Antragsteller Revision eingelegt, über die noch nicht entschieden ist.
- 6** Zur Begründung der Revision und des vorliegenden Antrags auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) haben sie im Wesentlichen vorgetragen, die auf dem Konto "Fremdgelder PVS" ausgewiesene Verpflichtung sei weiterhin als durchlaufender Posten und nicht als Einnahme zu behandeln. Der Antragsteller leugne seine Auskehrungsverpflichtung nicht und beabsichtige auch nicht, dieser nicht nachzukommen. Für die Veranlagungszeiträume 1996 bis 2001 sei außerdem Festsetzungsverjährung eingetreten. Selbst wenn die steuerliche Würdigung durch das FG zuträfe, habe sich der Antragsteller in einem den Vorsatz ausschließenden Tatbestandsirrtum befunden, weil er davon habe ausgehen können, dass es sich um Fremdgelder handelte.

- 7 Die Antragsteller beantragen, die Vollziehung der geänderten Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2005 einstweilen auszusetzen.
- 8 Das FA beantragt, den Antrag abzulehnen.
- 9 Der Antragsteller habe über viele Jahre in großem Umfang Fremdgelder veruntreut und sie sich dadurch zu eigen gemacht. Er habe sie deshalb als Einnahmen aus seiner freiberuflichen Tätigkeit zu versteuern. Als Rechtsanwalt habe er die Strafbarkeit seines Handelns (Untreue, Steuerhinterziehung) auch erkannt und deshalb mit Vorsatz gehandelt. Festsetzungsverjährung sei nicht eingetreten.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. 1. Der Antrag ist zulässig. Das FA hat im Einspruchsverfahren die AdV abgelehnt. Damit sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erfüllt. Die einmalige Ablehnung der Aussetzung durch die Finanzbehörde genügt, auch wenn diese in einem früheren Verfahrensstadium erfolgt ist (BFH-Beschlüsse vom 25. Oktober 1994 VII B 155/94, BFHE 175, 525, BStBl II 1995, 131; vom 17. Dezember 1996 VIII B 71/96, BFHE 182, 164, BStBl II 1997, 290).
- 11 2. Der Antrag ist auch begründet. Es ist ernstlich zweifelhaft (§ 69 Abs. 2 Satz 2 FGO), ob und ggf. in welchem Umfang der Antragsteller wegen der unberechtigten Verfügungen über Fremdgelder steuerpflichtige Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt hat.
- 12 a) Das FG hat zur Begründung u.a. ausgeführt, der Antragsteller habe die für durchlaufende Posten (§ 4 Abs. 3 Satz 2 EStG) kennzeichnende Verklammerung von Einnahmen und Ausgaben durchbrochen, indem er die Beträge abredewidrig nicht weitergeleitet habe. Zwar sei er nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme nicht verpflichtet gewesen, bei ihm eingegangene Teilzahlungen sofort an die PVS weiterzuleiten. Vielmehr habe die ungewöhnliche Vereinbarung bestanden, dass er gegenüber der PVS erst nach vollständigem Eingang des Geldes oder bei endgültiger Uneinbringlichkeit der Forderung abrechnen musste. An diese Vereinbarung habe sich der Antragsteller jedoch in der überwiegenden Zahl der Fälle nicht gehalten. In vielen der vom Antragsteller noch nicht weggelegten Fälle (Akten) sei die Zahlung --teilweise schon vor Jahren-- in voller Höhe eingegangen, aber noch nicht abgerechnet worden. Dies hätten stichprobenartige Überprüfungen ergeben. Daraus sei zu schließen, dass der Antragsteller das in der großzügigen Abrechnungsvereinbarung liegende Vertrauen der PVS über viele Jahre wissentlich und willentlich missbraucht und so Beträge von über 300.000 € veruntreut habe. Aus dem Verhalten des Antragstellers sei weiter zu schließen, dass er bis zu seiner Entdeckung durch die Außenprüfung nicht vorgehabt habe, die Beträge irgendwann an die PVS zu zahlen. Die Zahlungseingänge hätten deshalb nach allgemeinen Grundsätzen im Zeitpunkt der Fälligkeit zur Abrechnung als betrieblich veranlasste Einnahmen vom Antragsteller versteuert werden müssen. Die betriebliche Veranlassung ergebe sich schon daraus, dass die Beträge auf betriebliche Konten gezahlt und mithin in das Betriebsvermögen des Antragstellers gelangt seien.
- 13 Der Antragsteller habe auch vorsätzlich Steuern verkürzt. Als Rechtsanwalt, der ständig mit Fremdgeldern zu tun gehabt habe, könne er sich auf einen relevanten Irrtum in dieser Frage nicht mit Erfolg berufen. Deshalb sei Festsetzungsverjährung nicht eingetreten.
- 14 b) Bei der im Eilverfahren gebotenen summarischen Prüfung bestehen ernstliche Zweifel sowohl an der Begründung des FG wie auch an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungen.
- 15 aa) Übereinstimmend gehen die Beteiligten davon aus, dass der Antragsteller die Inkassobeträge im Zeitpunkt des Zuflusses zunächst wie fremdes Geld behandelt und auch dementsprechend verbucht hat. Mit dem FG ist deshalb in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die Erfassung eines durchlaufenden Postens (§ 4 Abs. 3 Satz 2 EStG) für jeden einzelnen Zahlungseingang im Ausgangspunkt zutreffend war. Durchlaufende Posten sind nach der gesetzlichen Definition Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Kennzeichen des durchlaufenden Postens ist mithin die Verklammerung von Einnahme und Ausgabe zu einem einheitlichen Vorgang (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1975 IV R 12/72, BFHE 118, 307, BStBl II 1976, 370).
- 16 bb) Ebenfalls zutreffend hat das FG angenommen, dass die für durchlaufende Posten kennzeichnende Verklammerung nachträglich gelöst oder durchbrochen werden kann mit der Folge, dass die rechtliche Behandlung

als durchlaufender Posten unzutreffend wird.

- 17** (1) Allerdings erscheint es dem Senat zweifelhaft, ob hierfür, wie das FG meint, bereits die abredewidrige Nichtweiterleitung der vereinnahmten Gelder ausreicht. Wer bei Fälligkeit über fremdes Geld nicht abrechnet und seine Herausgabepflicht nicht erfüllt, verletzt Vertrags- oder Rechtspflichten, gerät dadurch möglicherweise in Verzug und muss eventuell für dadurch entstehende Schäden aufkommen. Damit ist aber zum einen noch keine strafrechtlich relevante Schwelle überschritten und zum andern wird hierdurch die Verwahrung des Geldes im fremden Namen und für fremde Rechnung allein noch nicht infrage gestellt. Eine Verzögerung bei der Abrechnung von Fremdgeld kann viele Gründe haben. Ob insofern aufgrund eines besonders langen Zeitablaufs oder beim Hinzutreten weiterer Umstände im Einzelfall etwas anderes gelten kann, bedarf hier keiner Entscheidung.
- 18** (2) Durchbrochen wird die Verklammerung jedenfalls dann, wenn der Fremdbesitzer unberechtigt auf das Fremdgeld zugreift und es für eigene Zwecke verwendet.
- 19** Entgegen der Auffassung des Antragstellers war das bei ihm der Fall. Der Antragsteller kann sich zu seiner Verteidigung nicht mit Erfolg darauf berufen, das Geld stets als fremd verbucht zu haben und --nach seiner Entdeckung-- auch zur Rückzahlung bereit gewesen zu sein. Denn der Antragsteller war unstreitig nicht berechtigt, von den für die PVS vereinnahmten Geldern --und sei es nur vorübergehend-- für eigene Zwecke Gebrauch zu machen. Spätestens der tatsächliche Zugriff auf das fremde Geld indiziert die Aufgabe des Fremdbesitzwillens, durch den die Einnahme und Ausgabe eines durchlaufenden Postens miteinander verklammert sein müssen. Wer fremdes Geld für eigene Zwecke und deshalb auf eigene Rechnung verwendet, erweckt dem Zahlungsempfänger gegenüber den Eindruck, hierzu befugt zu sein und maßt sich den Eigenbesitz an dem fremden Geld an. Das schließt die Verwahrung für fremde Rechnung aus. Dem entsprechend hat auch der IV. Senat in seinem Urteil vom 15. Mai 2008 IV R 25/07 (BFHE 221, 169, BStBl II 2008, 715) bei der Einziehung fremder Gelder aufgrund einer Inkassovollmacht auf die abredewidrige Verwendung --und nicht auf die verspätete oder unterbliebene Abrechnung-- des Geldes abgestellt.
- 20** Dass der Antragsteller jedenfalls im Zeitpunkt der Außenprüfung nicht mehr über liquide Geldbeträge verfügte, die seinen Auskehrungsverpflichtungen entsprachen, sondern dass seine betrieblichen Konten Minusbeträge auswiesen, indiziert, dass der Antragsteller das fremde Geld tatsächlich zu eigenen Zwecken verwendet hat. Das gilt nicht nur für das im Auftrag der PVS begetriebene und noch nicht herausgegebene Geld gemäß dem Konto "Fremdgelder PVS" bzw. in der vom Gutachter ermittelten Höhe, sondern auch für die im FG-Urteil unter II.4.1 und 4.2 angesprochenen, vom Antragsteller 2005 als Fremdgeld gebuchten Zahlungseingänge, denen in der Außenprüfung 2007 noch keine Weiterleitungsbuchungen zugeordnet werden konnten.
- 21** Da der Antragsteller die fremden Geldbeträge auf betrieblichen Kontokorrentkonten vereinnahmt hatte, ist der Nachweis, in welchem Zeitpunkt er welchen Zahlungseingang zu eigenen Zwecken verwendet hat, nicht zu führen. Dessen bedarf es aber auch nicht, da aufgrund der abschließenden Feststellungen kein Zweifel daran besteht, dass der Antragsteller im eigenen Interesse und in vollem Umfang auf das Geld zugegriffen hat. Ob er dadurch zugleich den Tatbestand einer vollendeten Untreue (§ 266 des Strafgesetzbuchs) verwirklicht hat, was neben der Untreuehandlung einen Vermögensschaden, zumindest aber eine schadensgleiche Vermögensgefährdung voraussetzt, bedarf aus steuerlicher Sicht keiner Entscheidung. Für die Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG ist allein maßgebend, dass der Antragsteller das fremde Geld nicht bis zu dessen Abrechnung und Auszahlung durchgehend als fremd behandelt, sondern eigenmächtig darauf zugegriffen und das Geld ausgegeben hat, wozu er nicht berechtigt war.
- 22** cc) Es ist jedoch rechtlich ernstlich zweifelhaft, ob und ggf. in welchem Umfang das fremde Geld im Zeitpunkt seiner abredewidrigen Verwendung die Einnahmen des Antragstellers aus seiner freiberuflichen Tätigkeit erhöht hat. Das FG hat dies allein daraus geschlossen, dass die Zahlungseingänge in das Betriebsvermögen geflossen sind. Dem ist im Ausgangspunkt zuzustimmen; die Erwägung trägt aber für sich genommen die Entscheidung des FG nicht.
- 23** (1) Für die Ansicht des FG spricht allerdings, dass § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG ausdrücklich von "Betriebseinnahmen" und "Betriebsausgaben" spricht und aufgrund seiner systematischen Stellung als Ausnahme (lex specialis) im Verhältnis zu § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG anzusehen ist. Danach kann als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden. Betriebseinnahmen, die wegen Wegfalls der Voraussetzungen nicht mehr nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG aus der Ermittlung des Gewinns "ausscheiden", wären danach eindeutig bei der Ermittlung des Gewinns wieder zu berücksichtigen.

- 24** (2) Das FG hat jedoch übersehen, dass der Antragsteller die Fremdgelder zugleich mit der Verwendung zu eigenen Zwecken jedenfalls insoweit aus dem Betriebsvermögen entnommen hat, als er sie zur Begleichung privater Zahlungspflichten verwendet hat. Die Ansicht des FA und des FG könnte infolge dessen nur zutreffen, wenn der einheitliche Akt des Zugreifens auf das fremde Geld rechtlich notwendig in zwei Teilschritte zerfiel, nämlich zum einen in die Zuordnung des Geldes zum steuerpflichtigen Betriebsvermögen wegen Wegfalls der Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG und zum andern in die Entnahme aus dem steuerpflichtigen Betriebsvermögen.
- 25** Indes ist nicht ersichtlich, weshalb eine Entnahme aus dem (gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG) bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigenden Fremdvermögen nicht unmittelbar möglich sein sollte. Dafür spricht aus der Sicht des Senats schon, dass die Besteuerung nicht endgültig wäre. Weil der Antragsteller von der Auskehrungsverpflichtung nicht frei geworden ist, müsste die Besteuerung bei Erfüllung der Abrechnungs- und Herausgabepflicht durch Berücksichtigung entsprechend hoher Betriebsausgaben in voller Höhe korrigiert werden. Im Gegensatz dazu hat der IV. Senat (Urteil in BFHE 221, 169, BStBl II 2008, 715) nach einer Entnahme fremder Gelder zu privaten Zwecken angenommen, dass die fortwirkende Auszahlungspflicht durch die tatsächliche Verwendung des Geldes zu einer privaten Schuld umqualifiziert wird. Er hat deshalb die Zinsen für ein zur Erfüllung dieser Verpflichtung aufgenommenes Darlehen nicht zum Abzug zugelassen (vgl. auch BFH-Urteil vom 4. November 2004 III R 5/03, BFHE 208, 162, BStBl II 2005, 277). Diese Würdigung setzt nach Auffassung des Senats voraus, dass die zu privaten Zwecken verwendeten Fremdgelder die betrieblichen Einnahmen nicht erhöht haben.
- 26** Für die Möglichkeit einer Entnahme unmittelbar aus dem Fremdbetriebsvermögen (ohne logischen Durchgang durch das steuerpflichtige Betriebsvermögen) spricht darüber hinaus, dass die Rechtsprechung bei der Begehung von Vorsatzstraftaten eine berufliche oder betriebliche Veranlassung fast durchgängig verneint hat, weil die Straftat nur bei Gelegenheit des Berufs, jedoch aus privaten Gründen begangen werde und nicht in Ausübung des Berufs. Diese Wertung, die der Rechtsprechung zur Nichtabziehbarkeit von Strafverteidigungskosten zugrunde liegt (vgl. nur BFH-Beschluss vom 17. August 2011 VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040, m.w.N.), spricht im Streitfall dafür, eine betriebliche Veranlassung der unerlaubt für eigene Zwecke verwendeten Fremdgelder ebenfalls nicht anzunehmen. Auslösendes Moment für den Zugriff auf das Geld ist nicht die betriebliche Veranlassung des ursprünglichen Zahlungszuflusses, sondern die nachfolgende verbotene Eigenmacht, die nicht durch die betriebliche oder berufliche Tätigkeit veranlasst ist, sondern nur bei Gelegenheit der Berufsausübung aus privaten Motiven begangen wird.
- 27** Die Beantwortung der Rechtsfrage, die weder das FG noch die Beteiligten aufgeworfen haben, bedarf einer ausführlichen Beratung im Hauptsacheverfahren.
- 28** (3) Nach den Feststellungen des FG hat der Antragsteller das fremde Geld zur Bestreitung von Betriebs- und Privatausgaben verwendet. In welchem Umfang das eine oder das andere zutrifft, ist nicht festgestellt.
- 29** Sofern der Antragsteller Fremdgeld auch zur Begleichung von Betriebsausgaben verwendet haben sollte, wäre allerdings eine Entnahme nicht gegeben mit der Folge, dass beim Wegfall der Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG anstelle des dann nicht mehr zu berücksichtigenden durchlaufenden Postens steuerpflichtige Betriebseinnahmen anzusetzen wären. Zweifel bestehen aber daran, ob der Antragsteller Fremdgelder wirklich zur Begleichung von Betriebsausgaben verwendet hat. Dagegen sprechen die vom Antragsteller in den Streitjahren vorgelegten Gewinnermittlungen, nach denen er stets einen Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben erzielt hat. Bei dieser globalen Betrachtung, die hier möglicherweise an die Stelle einer detaillierteren, den einzelnen Zahlungsfluss betrachtenden, aber wohl kaum realisierbaren Sachaufklärung treten muss, waren die laufenden Betriebsausgaben in allen Jahren durch Betriebseinnahmen in voller Höhe gedeckt. Hingegen erscheinen die vom Antragsteller ausgewiesenen Gewinne häufig nicht ausreichend zur Begleichung der Kosten der Lebensführung. Dies könnte für die Annahme sprechen, dass der Antragsteller die entnommenen Fremdgelder in voller Höhe für die Bestreitung der Kosten der Lebenshaltung verwendet hat.
- 30** Nach allem waren die Einkommensteuerbescheide in voller Höhe von der Vollziehung auszusetzen.
- 31** dd) Die ernstlichen rechtlichen Zweifel in der Frage, ob von einem Rechtsanwalt unberechtigt zu eigenen Zwecken verwendetes Fremdgeld bei ihm zu Betriebseinnahmen führt, schließen es nach Ansicht des Senats aus, insofern von einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung auszugehen.