

Urteil vom 16. April 2024, VII R 22/21

Untersagung der unerlaubten Hilfeleistung in Steuersachen

ECLI:DE:BFH:2024:U.160424.VIIR22.21.0

BFH VII. Senat

AO § 80 Abs 7, AO § 80 Abs 10, AO § 152 Abs 1, AO § 227, StBerG § 2 Abs 1, StBerG § 5 Abs 1, StBerG § 6 Nr 4, GG Art 12 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 100 Abs 1 S 2

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 20. Mai 2021, Az: 3 K 266/20

Leitsätze

1. § 6 Nr. 4 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) ist entsprechend seinem Wortlaut und unter Berücksichtigung der mit der Vorschrift verfolgten Zielsetzung und Entstehungsgeschichte eng auszulegen und auf die gesetzlich beschriebenen Tätigkeiten zu beschränken.
2. Die Vorschrift kann nicht auf die Hilfeleistung in einem selbständigen Verwaltungsverfahren einer Finanzbehörde angewandt werden, und zwar selbst dann nicht, wenn das Verwaltungsverfahren mit einer gemäß § 6 Nr. 4 StBerG zulässigen Tätigkeit im Zusammenhang steht (hier Antrag auf Erlass im Sinne von § 227 der Abgabenordnung im Zusammenhang mit einer Lohnsteuer-Anmeldung).
3. Nach Vollziehung eines Verwaltungsakts fehlt für eine Leistungsklage im Sinne von § 100 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung in der Regel das erforderliche Rechtsschutzbedürfnis, da die gemäß Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes an Gesetz und Recht gebundene Verwaltungsbehörde von sich aus die sich aus der Aufhebung ihres bereits vollzogenen Verwaltungsakts ergebenden Konsequenzen ziehen wird.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 20.05.2021 - 3 K 266/20 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage hinsichtlich des Folgenbeseitigungsantrags bereits unzulässig ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Die Beteiligten streiten über eine Zurückweisung der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) als Bevollmächtigte nach § 80 Abs. 7 der Abgabenordnung (AO) und über einen Folgenbeseitigungsantrag.
- 2 Die Klägerin ist ein inländisches selbständiges Buchführungsbüro in der Rechtsform der UG (haftungsbeschränkt). Sie führt Arbeiten im Sinne des § 6 Nr. 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) aus. Für die Firma B-GmbH ist sie seit circa 20 Jahren als Lohnbuchhaltungsbüro tätig.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte gegen die B-GmbH einen Verspätungszuschlag zur Lohnsteuer-Anmeldung für September 2019 in Höhe von 180 € fest. Daraufhin wandte sich die Klägerin als Vertreterin der B-GmbH mit Schreiben vom 11.12.2019 an das FA und erklärte, die Lohnsteuer-Anmeldung für September 2019 sei urlaubsbedingt leider zu spät abgegeben worden. Wörtlich führte sie aus: "Da dies aber ein einmaliges Versehen war, bitten wir den Verspätungszuschlag zu erlassen."

- 4 Das FA verstand dieses Schreiben als einen Erlassantrag und betrachtete die Tätigkeit der Klägerin insoweit als eine unbefugte geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen.
- 5 Mit Verwaltungsakt vom 19.12.2019 wies das FA die Klägerin --unter Bezugnahme auf den Antrag auf Erlass eines Verspätungszuschlags-- als Bevollmächtigte gemäß § 80 Abs. 7 Satz 1 AO mit Wirkung für alle anhängigen und zukünftigen Verwaltungsverfahren der B-GmbH im Zuständigkeitsbereich des FA zurück, da sie unbefugt Hilfe in Steuersachen geleistet habe. Zudem teilte das FA der Klägerin mit, dass gemäß § 80 Abs. 10 AO alle Verfahrenshandlungen, die sie trotz Zurückweisung künftig für die B-GmbH vornehme, ohne steuerliche Wirkung blieben. Dem Verwaltungsakt war ein Merkblatt über die Tätigkeiten im Bereich der selbständigen Buchführungshilfe beigelegt. Darin waren Ausnahmen vom Verbot der Hilfeleistung in Steuersachen gemäß § 6 Nr. 3 und 4 StBerG erläutert. Weiter war ausgeführt: "Nicht zulässig sind mit der Buchführung zusammenhängende Beratungen der Mandanten oder deren Vertretung gegenüber den Finanzbehörden."
- 6 Mit Schreiben vom 19.12.2019 gab das FA auch der B-GmbH die Zurückweisung gemäß § 80 Abs. 7 Satz 2 AO bekannt und fügte dasselbe Merkblatt bei, das sie der Klägerin gesandt hatte. Das FA führte aus, nach seinen Feststellungen habe die B-GmbH die Klägerin "mit der Erledigung Ihrer Steuersachen (Antrag auf Erlass eines Verspätungszuschlags) beauftragt". Weiter erklärte das FA, dass "alles", was die Klägerin im Rahmen der Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten der B-GmbH bei den Finanzbehörden vorbringe, nach § 80 Abs. 10 AO ohne Wirkung bleibe. Zudem wies es auf die Möglichkeit hin, einen Verstoß gegen das Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße zu ahnden. Abschließend bat es die B-GmbH, im "eigenen Interesse" die Klägerin nicht mehr zu beauftragen.
- 7 Aufgrund eines von der Klägerin eingelegten Einspruchs vom 16.01.2020 teilte das FA der Klägerin mit Schreiben vom 04.02.2020 mit, "dass die Zurückweisung vom 19.12.2019 insoweit aufzuheben ist, als diese sich nicht ausschließlich auf den Erlassantrag vom 11.12.2019 bezieht". Im Übrigen wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 als unbegründet zurück.
- 8 Dagegen erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG), mit der sie eine Aufhebung des Verwaltungsakts vom 19.12.2019 in Gestalt des Schreibens vom 04.02.2020 und der Einspruchsentscheidung begehrte. Zudem begehrte sie, das FA zu verurteilen, der B-GmbH mitzuteilen, dass die dieser gegenüber aufgestellten Aussagen zurückgenommen werden.
- 9 Während des Klageverfahrens wandte sich das FA mit Schreiben vom 11.11.2020 an die B-GmbH und stellte ausdrücklich klar, dass sich die Zurückweisung der Klägerin als Bevollmächtigte lediglich auf den Antrag vom 11.12.2019 auf Erlass des Verspätungszuschlags bezogen habe. Bereits aus dem damals übersandten Merkblatt sei hervorgegangen, dass das Buchführungsbüro weiterhin laufende Geschäftsvorfälle buchen, die Lohnbuchhaltung übernehmen sowie die Lohnsteuer-Anmeldungen erstellen dürfe. Die vom Buchführungsbüro --der Klägerin-- erstellten Lohnsteuer-Anmeldungen würden selbstverständlich weiterhin vom FA entgegengenommen und bearbeitet. Einer weiteren Beauftragung stehe insoweit nichts entgegen.
- 10 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 20.05.2021 ab. Zur Begründung führte es aus, die Klägerin habe mit ihrem Schreiben vom 11.12.2019 einen Antrag auf Erlass des Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung gestellt. Sie könne sich nicht darauf berufen, keinen förmlichen Antrag, sondern lediglich eine "Bitte" formuliert zu haben. Es sei offenkundig, dass die Klägerin mit der Formulierung einer "Bitte" einen förmlichen Erlassantrag gemäß § 227 AO gestellt habe, da das Schreiben auf die Herbeiführung einer konkreten Rechtsfolge abgezielt habe. Dass es sich um einen Antrag gehandelt habe, ergebe sich auch daraus, dass die Klägerin selbst mit Schriftsatz vom 09.07.2020 vorgetragen habe, es passe nicht, wenn der Buchhalter nicht berechtigt sein solle, "einen Antrag auf Erlass eines Verspätungszuschlag für eine Lohnsteueranmeldung" zu stellen. Die Klägerin gehe demnach selbst von einer Antragstellung aus. Jedoch habe es der Klägerin gemäß § 6 Nr. 4 StBerG an der erforderlichen Befugnis gefehlt, diesen Antrag zu stellen. Denn ein Erlassantrag stelle auf sachliche oder persönliche Billigkeitsgründe ab, die die Klägerin im Rahmen ihrer Buchführungstätigkeiten für die B-GmbH nicht ohne weiteres abschätzen können. Dies solle im Interesse der Allgemeinheit und der Steuerpflichtigen anderen Personen als einem ausgebildeten steuerlichen Berater nicht überlassen werden. Darauf, dass es sich im Einzelfall um einen einfach gelagerten Fall gehandelt habe, komme es im Steuerberatungsrecht nicht an. Auch eine analoge Anwendung des § 6 Nr. 4 StBerG auf einfach gelagerte Tätigkeiten im Zusammenhang mit Lohnsteuer-Anmeldungen komme nicht in Betracht. Die Stellung des Erlassantrags sei weiterhin nicht kraft Sachzusammenhangs als bloße Nebentätigkeit zur Lohnsteuer-Anmeldung von § 6 Nr. 4 StBerG erfasst. Das FA habe die Klägerin daher zu Recht gemäß § 80 Abs. 7 AO als Bevollmächtigte zurückgewiesen.

- 11** Der Klägerin stehe auch kein Folgenbeseitigungsanspruch zu. Das FA habe gegenüber der B-GmbH hinreichend deutlich gemacht, dass sich die Zurückweisung lediglich auf den Antrag vom 11.12.2019 auf Erlass des Verspätungszuschlags bezogen habe. Wenngleich das Schreiben vom 19.12.2019 --unter Berücksichtigung des beigefügten Merkblatts-- wenigstens missverständlich gewesen sei, habe sich diese Einschränkung aus dem Schreiben vom 11.11.2020 und aus dem Umstand ergeben, dass das FA die von der Klägerin für die B-GmbH erstellten Lohnsteuer-Anmeldungen beanstandungslos entgegengenommen und bearbeitet habe. Ein rechtswidriger Zustand habe jedenfalls nicht fortgedauert.
- 12** Mit ihrer Revision verfolgt die Klägerin ihr Rechtsschutzbegehren weiter. Zur Begründung trägt sie vor, das FG habe das Schreiben vom 11.12.2019 unzutreffend als einen Antrag auf Erlass des Verspätungszuschlags ausgelegt. Das Schreiben sei nach seinem Wortlaut als "Bitte" formuliert. Eine Bitte sei kein Antrag. Ein Bittsteller erwarte nicht eine positive Reaktion, sondern rechne damit, dass gegebenenfalls auf die Bitte nicht einmal reagiert werde. Ein Antrag müsse demgegenüber von der Behörde beantwortet werden. Schon mangels Antragstellung beim FA liege eine unerlaubte geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen nicht vor.
- 13** Selbst wenn sie aber einen Antrag beim FA gestellt hätte, wäre diese Tätigkeit gemäß § 6 Nr. 4 StBerG erlaubt. Denn § 6 Nr. 4 StBerG erlaube nicht nur die Fertigung der Lohnabrechnungen und Lohnsteuer-Anmeldungen, sondern auch deren Berichtigung, Ergänzung oder Rücknahme. Dies ergebe sich aus dem Sachzusammenhang. Dasselbe müsse auch für einen Erlassantrag gelten, der als erlaubte "Annex-Tätigkeit" zu betrachten sei. Dabei gehe das FG fehl in der Annahme, es komme im Steuerberatungsrecht nicht darauf an, dass es sich im Einzelfall um einen einfach gelagerten Fall handle. Hierdurch habe das FG den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verkannt. Die Betrachtung des FG sei zu formal und beachte nicht, dass ein einfacher (Bagatell-)Fall als ein solcher zu behandeln sei. Weiter habe das FG nicht berücksichtigt, dass der Gesetzgeber zahlreiche Vorschriften zur elektronischen Datenverarbeitung vorsehe, um die Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden zu vereinfachen. Dazu passe es nicht, wenn dem Buchhalter die monatliche Lohnabrechnung erlaubt sei und er auch die Lohnsteuer anmelden dürfe, jedoch nicht berechtigt sein solle, einen Antrag auf Erlass eines Verspätungszuschlags für die Lohnsteuer-Anmeldung zu stellen.
- 14** Ihr --der Klägerin-- stehe auch ein Folgenbeseitigungsanspruch zu. Dieser sei durch das Schreiben des FA vom 11.11.2020 nicht erledigt. Dieses Schreiben enthalte keine unmissverständliche Erklärung, dass sie für die B-GmbH keine unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen geleistet habe. Es stelle auch keine Rücknahme oder Abkehr von dem Schreiben vom 19.12.2019 dar. Sie habe weiterhin einen Anspruch auf Rehabilitation. Zudem sei die Androhung der Einleitung eines Bußgeldverfahrens vom FA nicht zurückgenommen worden.
- 15** Die Klägerin beantragt,
1. die Vorentscheidung und den Verwaltungsakt vom 19.12.2019 in Gestalt des Schreibens vom 04.02.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 aufzuheben,
 2. das FA zu verurteilen, der B-GmbH mitzuteilen,
 - a) dass das Schreiben des FA vom 19.12.2019 gegenstandslos ist und nicht mehr an der Behauptung festgehalten wird, dass die Klägerin für die B-GmbH unbefugt geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen geleistet habe,
 - b) die Aufforderung an die B-GmbH, die Klägerin nicht mehr zu beauftragen, zurückgenommen wird,
 - c) die Androhung der Einleitung eines Bußgeldverfahrens bei weiterer Beauftragung der Klägerin zurückgenommen wird.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17** Nach seiner Auffassung waren die Voraussetzungen für eine Zurückweisung eines Bevollmächtigten gemäß § 80 Abs. 7 AO erfüllt. Die Klägerin habe mit ihrem Antrag vom 11.12.2019 die ihr nach § 6 Nr. 4 StBerG erlaubten Tätigkeiten überschritten. Ein Erlassantrag stelle, wie das FG zutreffend erkannt habe, auf sachliche und persönliche Billigkeitsgründe ab, welche die Klägerin als selbständiges Buchführungsbüro für deren Mandantin nicht ohne weiteres habe abschätzen können. Diese Tätigkeit solle im Interesse der Allgemeinheit und der Steuerpflichtigen

anderen Personen als einem ausgebildeten steuerlichen Berater nicht überlassen werden. Dies stehe im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH).

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist mit der Maßgabe unbegründet, dass die Klage hinsichtlich des Folgenbeseitigungsantrags bereits unzulässig ist. Daher ist die Revision zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; vgl. BFH-Urteil vom 11.05.2023 - IV R 3/19, Rz 35).
- 19** 1. Die Revision ist mit ihrem Antrag, das FA zu verurteilen, der B-GmbH die von der Klägerin näher bezeichneten Mitteilungen zu machen (Folgenbeseitigungsantrag), unbegründet.
- 20** a) Die Vorentscheidung ist nicht deshalb aufzuheben, weil das FG die Klage hinsichtlich des Folgenbeseitigungsantrags als zulässig angesehen und lediglich einen diesbezüglichen Anspruch der Klägerin in der Sache abgelehnt hat. Zwar verletzt ein FG-Urteil Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO), soweit es eine unzulässige Klage als unbegründet abweist (BFH-Beschluss vom 15.11.2016 - VI R 48/15, Rz 8). Das Urteil hat aber Bestand, weil insoweit der Urteilstenor --hier die Abweisung der Klage-- richtig ist; die Revision ist insoweit nach § 126 Abs. 4 FGO zurückzuweisen (BFH-Beschluss vom 15.11.2016 - VI R 48/15, Rz 8; BFH-Urteil vom 07.05.2013 - VIII R 17/09, Rz 11, m.w.N.; Senatsurteil vom 11.12.2012 - VII R 69/11, Rz 13).
- 21** b) Der von der Klägerin mit ihrer Klage gestellte Folgenbeseitigungsantrag ist unzulässig. Es fehlt das erforderliche Rechtsschutzbedürfnis.
- 22** aa) Die Klägerin macht einen Folgenbeseitigungsanspruch als Ergänzung zu der Anfechtung des Verwaltungsakts vom 19.12.2019 in Gestalt des Schreibens vom 04.02.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 geltend. Damit ergänzt sie eine Anfechtungsklage mit einer Leistungsklage, weil der angefochtene Verwaltungsakt insoweit bereits vollzogen war. Das FA hatte die Zurückweisung des Bevollmächtigten bereits dem Vollmachtgeber --der B-GmbH-- gemäß § 80 Abs. 7 Satz 2 AO bekannt gegeben.
- 23** Soweit der Verwaltungsakt schon vollzogen ist, kann das Gericht zwar gemäß § 100 Abs. 1 Satz 2 FGO auf Antrag auch aussprechen, dass und wie die Finanzbehörde die Vollziehung rückgängig zu machen hat. Für eine --neben der die Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts erstrebenden Anfechtungsklage-- zusätzliche Leistungsklage fehlt es im Streitfall allerdings an dem erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis. Ein solches besteht in der Regel nicht, da die gemäß Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) an Gesetz und Recht gebundene Verwaltungsbehörde von sich aus die sich aus der Aufhebung ihres bereits vollzogenen Verwaltungsakts ergebenden Konsequenzen ziehen wird (Senatsurteil vom 16.07.1980 - VII R 24/77, BFHE 131, 158, BStBl II 1980, 632, letzter Absatz der Gründe; vgl. auch Senatsbeschluss vom 23.01.2004 - VII B 131/03, BFH/NV 2004, 794; Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 100 FGO Rz 153; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 100 Rz 71). Für den Ausspruch eines zusätzlichen Folgenbeseitigungsanspruchs müsste die Klägerin vielmehr konkret darlegen, weshalb nicht damit zu rechnen sei, dass die Finanzbehörde ein stattgebendes Urteil befolgen und eine gemäß § 80 Abs. 7 Satz 2 AO erfolgte Mitteilung zurückziehen würde. Denn aus der aus § 80 Abs. 7 Satz 2 AO folgenden Pflicht des FA, die Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 Satz 1 AO auch dem Vollmachtgeber bekannt zu geben, folgt die Pflicht des FA als *actus contrarius*, diesem auch eine Aufhebung der Zurückweisung bekannt zu geben. Aus welchen Gründen im Streitfall davon auszugehen sein könnte, dass das FA dieser Pflicht nicht nachkommen würde, hat die Klägerin nicht dargelegt.
- 24** bb) Abgesehen davon, dass die Klage hinsichtlich des Folgenbeseitigungsanspruchs von vornherein unzulässig war, hätte sich dieses Klagebegehren zumindest insoweit erledigt, als das FA mit dem an die B-GmbH gerichteten Schreiben vom 11.11.2020 die Folgen der Zurückweisung teilweise beseitigt hat.
- 25** Das FA ist mit seinem an die B-GmbH gerichteten Schreiben vom 19.12.2019 möglicherweise insofern über die gesetzlich vorgesehene Bekanntgabe gemäß § 80 Abs. 7 Satz 2 AO hinausgegangen, als es die Zurückweisung der Klägerin als Bevollmächtigte und die damit verbundenen Folgen nicht eindeutig auf den Antrag vom 11.12.2019 auf Erlass des Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung beschränkt hat. Vielmehr führte das FA aus, dass "alles", was die Klägerin im Rahmen der Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten der B-GmbH bei den Finanzbehörden vorbringe, nach § 80 Abs. 10 AO ohne Wirkung bleibe und ein Verstoß mit einer Geldbuße zu

ahnden sei. Hierzu hat das FG festgestellt, die Ausführungen des FA seien --auch unter Berücksichtigung des beigefügten Merkblatts-- wenigstens missverständlich gewesen. Jedoch hat das FA durch sein Schreiben vom 11.11.2020 klargestellt, dass sich die Zurückweisung lediglich auf den Antrag auf Erlass des Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung bezogen hat. Durch diese Klarstellung ist ein Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin im Hinblick auf eine Folgenbeseitigung insoweit entfallen, als das FA zuvor eine Zurückweisung über den Erlassantrag hinaus ausgesprochen hatte (vgl. zum Entfallen des Rechtsschutzbedürfnisses nach Erledigung BFH-Beschluss vom 28.03.2007 - III B 118/05, BFH/NV 2007, 1336, unter II. der Gründe).

- 26** 2. Die Revision ist hinsichtlich des Anfechtungsantrags unbegründet. Der angefochtene Verwaltungsakt vom 19.12.2019 in Gestalt des Schreibens vom 04.02.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 ist rechtmäßig. Das FA hat die Klägerin aufgrund ihrer streitgegenständlichen Tätigkeit zu Recht gemäß § 80 Abs. 7 Satz 1 AO zurückgewiesen.
- 27** a) Gemäß § 80 Abs. 1 Satz 1 AO kann sich ein Beteiligter durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen.
- 28** Soweit ein Bevollmächtigter geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, ohne dazu befugt zu sein, ist er gemäß § 80 Abs. 7 Satz 1 AO mit Wirkung für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren des Vollmachtgebers im Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörde zurückzuweisen. Die Zurückweisung ist gemäß § 80 Abs. 7 Satz 2 AO dem Vollmachtgeber und dem Bevollmächtigten bekannt zu geben. Gemäß § 80 Abs. 10 AO sind Verfahrenshandlungen, die ein Bevollmächtigter vornimmt, nachdem ihm die Zurückweisung bekannt gegeben worden ist, unwirksam.
- 29** b) Die Klägerin hat geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet.
- 30** aa) Die Klägerin leistete Hilfe in Steuersachen.
- 31** Ob jemand zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, richtet sich nach dem Steuerberatungsgesetz, das nach seinem § 1 Abs. 1 Nr. 1 unter anderem auf die Hilfeleistung in Angelegenheiten anzuwenden ist, die durch Bundesrecht geregelte Steuern und Vergütungen betreffen, soweit diese durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.2017 - II R 22/15, BFHE 258, 380, BStBl II 2017, 973, Rz 11). Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG umfasst die Hilfeleistung in Steuersachen auch die Hilfeleistung bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie bei der Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.
- 32** Im Streitfall stellt die Hilfeleistung der Klägerin sowohl bei der Lohnbuchführung (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG) als auch bei der Lohnsteuer-Anmeldung und einem eventuellen Antrag auf Erlass im Sinne von § 227 AO im Zusammenhang mit einer Lohnsteuer-Anmeldung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 StBerG) eine Hilfeleistung in Steuersachen dar.
- 33** bb) Diese Hilfe leistete die Klägerin geschäftsmäßig.
- 34** Die Hilfeleistung in Steuersachen erfolgt geschäftsmäßig, wenn der Leistende ausdrücklich oder erkennbar die Absicht verfolgt, die Tätigkeit in gleicher Art zu wiederholen und zu einem wiederkehrenden oder dauernden Bestandteil seiner selbständigen Beschäftigung zu machen; selbständig handelt, wer sich nach eigenem Willen und in eigener Verantwortung, unabhängig von den Weisungen einer übergeordneten Person betätigt (BFH-Urteil vom 07.06.2017 - II R 22/15, BFHE 258, 380, BStBl II 2017, 973, Rz 12).
- 35** Nach den Feststellungen des FG stellte die (Lohn-)Buchführung einen dauernden Bestandteil der selbständigen Beschäftigung der Klägerin als selbständiges Buchführungsbüro dar. Für die B-GmbH war die Klägerin seit 20 Jahren geschäftsmäßig tätig.
- 36** cc) Die Klägerin hat auch dadurch geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet, dass sie für die B-GmbH mit Schreiben vom 11.12.2019 einen Antrag auf Erlass des Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung für September 2019 gestellt hat. Mit diesem Schreiben hat sie nach den bindenden Feststellungen des FG nicht lediglich eine "Bitte" geäußert.
- 37** (1) Die Auslegung von Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt jedenfalls möglich ist. Das Revisionsgericht prüft somit lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (Senatsurteil vom 29.08.2023 - VII R 1/23, Rz 28, m.w.N.).

- 38** (2) Das FG hat festgestellt, die Klägerin habe mit ihrem Schreiben vom 11.12.2019 einen Antrag auf Erlass des Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung gestellt und nicht lediglich eine "Bitte" formuliert. Diese Auslegung entspricht den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze. Das FG hat erkannt, dass das Schreiben vom 11.12.2019 auslegungsbedürftig ist, weil es nach seinem Wortlaut und Zweck keinen eindeutigen Inhalt hatte. Denn mit einer "Bitte" hätte die Klägerin --wie sie selbst vorträgt-- eine positive Reaktion nicht erwarten und ihr Ziel eines Erlasses nicht erreichen können. Ausgehend davon, wie die Erklärung vom Empfänger nach ihrem objektiven Erklärungswert verstanden werden musste (vgl. Senatsurteil vom 29.08.2023 - VII R 1/23, Rz 26), erscheint es jedenfalls möglich und vertretbar, das Schreiben vom 11.12.2019 als Antrag auf Erlass des Verspätungszuschlags auszulegen.
- 39** c) Die Klägerin war jedoch nicht befugt, im Rahmen ihrer geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen einen Antrag auf Erlass des Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung zu stellen.
- 40** aa) Gemäß § 2 Satz 1 StBerG (ab 01.08.2022: § 2 Abs. 1 Satz 1 StBerG) darf die Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind die in § 3 StBerG bezeichneten Personen befugt, zum Beispiel Steuerberater (§ 3 Satz 1 Nr. 1 Variante 1 StBerG). Aus § 3a StBerG ergibt sich für bestimmte Personen und Vereinigungen eine Befugnis zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen, aus § 4 StBerG eine Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StBerG in der im Streitfall bis zum 31.07.2022 anwendbaren Fassung dürfen andere als die in den §§ 3, 3a und 4 StBerG bezeichneten Personen und Vereinigungen nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere nicht geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen.
- 41** Eine Befugnis der Klägerin ergibt sich nicht aus §§ 3, 3a und 4 StBerG, weil sie als Buchführungsbüro nicht zu den in §§ 3, 3a und 4 StBerG bezeichneten Personen und Vereinigungen gehört.
- 42** bb) Die Klägerin kann für den beschriebenen Erlassantrag eine Ausnahme von dem Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen nicht aus § 6 Nr. 4 StBerG ableiten.
- 43** (1) Das Verbot des § 5 StBerG gilt gemäß § 6 Nr. 4 StBerG nicht für das Buchen laufender Geschäftsvorfälle, die laufende Lohnabrechnung und das Fertigen der Lohnsteuer-Anmeldungen, soweit diese Tätigkeiten verantwortlich durch Personen erbracht werden, die nach Bestehen der Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf oder nach Erwerb einer gleichwertigen Vorbildung mindestens drei Jahre auf dem Gebiet des Buchhaltungswesens in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden praktisch tätig gewesen sind.
- 44** (2) § 6 Nr. 4 StBerG ist entsprechend seinem Wortlaut und unter Berücksichtigung der mit der Vorschrift verfolgten Zielsetzung und Entstehungsgeschichte eng auszulegen und auf die gesetzlich beschriebenen Tätigkeiten zu beschränken. Die Vorschrift kann nicht auf die Hilfeleistung in einem selbständigen Verwaltungsverfahren einer Finanzbehörde angewandt werden, und zwar selbst dann nicht, wenn das Verwaltungsverfahren mit einer gemäß § 6 Nr. 4 StBerG zulässigen Tätigkeit im Zusammenhang steht.
- 45** (a) Die genannte Vorschrift geht auf zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zurück. Mit Beschluss vom 18.06.1980 - 1 BvR 697/77 (BVerfGE 54, 301, BStBl II 1980, 706) hat das BVerfG entschieden, dass das frühere Buchführungsprivileg für steuerberatende Berufe mit Art. 12 Abs. 1 GG unvereinbar ist, soweit das geschäftsmäßige Kontieren von Belegten Personen untersagt wird, die eine kaufmännische Gehilfenprüfung bestanden hatten. Dabei hat das BVerfG unterschieden zwischen einer Steuerberatung im Sinne einer Rechtsberatung in Steuersachen einerseits, wozu die Einrichtung der Buchführung mit einem Kontenplan und die Aufstellung des Jahresabschlusses zählen, und der Verbuchung der laufenden Geschäftsvorfälle andererseits, welche keine besonderen handels- und steuerrechtlichen Kenntnisse erfordert (BVerfG-Beschluss vom 18.06.1980 - 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, 301, BStBl II 1980, 706, unter B.II.3.a aa und bb der Gründe). Die letztgenannten Tätigkeiten dürfen nicht den steuerberatenden Berufen vorbehalten bleiben.
- 46** Zudem hat das BVerfG mit Beschluss vom 27.01.1982 - 1 BvR 807/80 (BVerfGE 59, 302, BStBl II 1982, 281) entschieden, dass das Buchführungsprivileg für steuerberatende Berufe auch hinsichtlich der laufenden Lohnbuchhaltung mit Art. 12 Abs. 1 GG unvereinbar ist.
- 47** (b) Als Reaktion auf diese Entscheidungen hat der Gesetzgeber § 6 Nr. 4 StBerG durch Art. 1 Nr. 4 des Vierten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 09.06.1989 (BGBl I 1989, 1062) eingeführt. Seine heutige Fassung hat die Vorschrift durch eine Änderung aufgrund von Art. 1 Nr. 5 des Gesetzes zur Änderung von

Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater (7. StBÄndG) vom 24.06.2000 (BGBl I 2000, 874) erhalten. Im Gesetzentwurf der Bundesregierung zu dem erstgenannten Gesetz war ausgeführt, § 6 Nr. 4 trage den Beschlüssen des BVerfG vom 18.06.1980 - 1 BvR 697/77 (BVerfGE 54, 301, BStBl II 1980, 706) und vom 27.01.1982 - 1 BvR 807/80 (BVerfGE 59, 302, BStBl II 1982, 281) Rechnung (BTDrucks 11/3915, S. 17). Dementsprechend werde das Buchen laufender Geschäftsvorfälle, die laufende Lohnabrechnung und das Fertigen von Lohnsteuer-Anmeldungen vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen ausgenommen, soweit diese Tätigkeiten verantwortlich durch Personen erbracht würden, die über eine ausreichende Ausbildung und berufliche Erfahrung verfügten. Weiter war im Gesetzentwurf ausgeführt, da auch das Fertigen der laufenden Lohnsteuer-Anmeldungen im Allgemeinen keine schwierigen rechtlichen Wertungen verlange, werde diese Tätigkeit vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen ausgenommen. Mit dem BVerfG sei davon auszugehen, dass die zur laufenden Lohnabrechnung befugten Personen in der Lage seien, bei schwierigen Steuerrechtsfragen einen qualifizierten steuerlichen Berater hinzuzuziehen und ihm die Beratung in diesen Sachen zu überlassen. Die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs im Betrieb und die Vorbereitung anderer Steueranmeldungen als der Lohnsteuer-Anmeldung würden dagegen von dieser Vorschrift nicht erfasst (BTDrucks 11/3915, S. 18).

- 48** (c) Nach Maßgabe der zitierten Rechtsprechung des BVerfG ist zu unterscheiden zwischen der Steuerberatung einerseits, die einem grundsätzlichen Verbot der unbefugten Hilfeleistung unterliegt, und den von diesem Verbot auszunehmenden Tätigkeiten andererseits, die keine besonderen handels- und steuerrechtlichen Kenntnisse erfordern und bei denen qualitätssichernde Vorgaben nicht oder nur eingeschränkt geboten erscheinen (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 28.03.2023 - II ZB 11/22, Rz 49; BGH-Urteil vom 02.05.2019 - IX ZR 11/18, Rz 19 ff.). Daraus ergibt sich ein Verhältnis von Regel und Ausnahme, welches auch im Gesetzgebungsverfahren für das Vierte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes beschrieben worden ist (BTDrucks 11/3915, S. 17 und 18). Diese Entstehungsgeschichte lässt eine enge Wortlautauslegung des § 6 Nr. 4 StBerG geboten erscheinen.
- 49** (d) Ausgehend hiervon hat der erkennende Senat bereits in einer früheren Entscheidung eine erweiternde Anwendung der oben dargelegten Rechtsgrundsätze des BVerfG auf die Hilfeleistung bei der Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen abgelehnt (Senatsurteil vom 01.03.1983 - VII R 27/82, BFHE 138, 129, BStBl II 1983, 318, unter B.I.2.c der Gründe). Weiter hat der erkennende Senat aus den zitierten Entscheidungen des BVerfG gefolgert, dass das Verbot der unbefugten Hilfeleistung bei der Führung steuerlich bedeutsamer Bücher und Aufzeichnungen, soweit dessen Unvereinbarkeit mit Art. 12 Abs. 1 GG nicht ausdrücklich festgestellt worden sei, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei (Senatsurteil vom 12.01.1988 - VII R 60/86, BFHE 152, 393, BStBl II 1988, 380, unter II.1. der Gründe).
- 50** Der II. Senat des BFH hat diese Rechtsprechung fortgeführt und entschieden, dass die Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen vom Anwendungsbereich des § 6 Nr. 4 StBerG auch dann nicht erfasst sei, wenn das verwendete Buchführungsprogramm es ermögliche, die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgrund der Buchführung automatisch zu erstellen (BFH-Urteil vom 07.06.2017 - II R 22/15, BFHE 258, 380, BStBl II 2017, 973, Rz 21). Dabei hat sich der II. Senat des BFH maßgeblich von der Erwägung leiten lassen, dass das Fertigen einer Umsatzsteuervoranmeldung kein bloßes mechanisches Rechenwerk darstelle, sondern ein eigenverantwortliches und sachkundiges Tätigwerden erfordere. Dass der Gesetzgeber diese Tätigkeit den Personen vorbehalte, die aufgrund einer sachgerechten Vorbildung zur Hilfeleistung in Steuersachen zugelassen seien, sei kein Eingriff in die Berufsfreiheit, der weitergehe, als es die sie legitimierenden öffentlichen Interessen erforderten. Der erkennende Senat hat diese Rechtsprechung mit Beschluss vom 23.11.2020 - VII B 37/20 (nicht veröffentlicht) bestätigt.
- 51** (e) Unter Berücksichtigung dieser am Ausnahmecharakter des § 6 Nr. 4 StBerG orientierten engen Auslegung kann die Vorschrift nicht auf die Hilfeleistung in einem selbständigen Verwaltungsverfahren einer Finanzbehörde angewandt werden, und zwar selbst dann nicht, wenn das Verwaltungsverfahren mit einer gemäß § 6 Nr. 4 StBerG zulässigen Tätigkeit im Zusammenhang steht. Denn die Hilfeleistung in einem solchen Verfahren ist vom Wortlaut des § 6 Nr. 4 StBerG nicht erfasst. Diese Vorschrift benennt lediglich bestimmte Tätigkeiten, und zwar das Buchen laufender Geschäftsvorfälle, die laufende Lohnabrechnung und das Fertigen der Lohnsteuer-Anmeldungen. Die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten sind nicht eingeschlossen.
- 52** Eine Ausdehnung des § 6 Nr. 4 StBerG auf die Hilfeleistung in einem selbständigen Verwaltungsverfahren einer Finanzbehörde kommt auch deshalb nicht in Betracht, weil diese Tätigkeit nach der vom BVerfG vorgenommenen Einordnung zu denjenigen Tätigkeiten zählt, die als Steuerberatung dem grundsätzlichen Verbot der unbefugten Hilfeleistung unterliegen. Es handelt sich nicht --im Sinne eines Ausnahmefalls-- um eine Tätigkeit, die keine besonderen handels- und steuerrechtlichen Kenntnisse erfordert und bei der qualitätssichernde Vorgaben nicht

oder nur eingeschränkt geboten erscheinen würden. Die Hilfeleistung in einem selbständigen Verwaltungsverfahren setzt vielmehr vertiefte verfahrensrechtliche Kenntnisse voraus, beginnend etwa mit der Frage, welches Rechtsmittel oder welcher Antrag im Einzelfall statthaft ist. Ebenso muss der Verfahrensvertreter abzuschätzen vermögen, ob der statthafte Rechtsbehelf oder Antrag nach den Tatbestandsvoraussetzungen der einschlägigen Norm in der Sache erfolversprechend sein könnte, und er muss imstande sein, das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen gegenüber der Behörde anhand des Sachverhalts darzulegen. Dies erfordert vertiefte verfahrensrechtliche und je nach Gegenstand auch materiell-rechtliche Kenntnisse. Der Umstand, dass das Verwaltungsverfahren im Zusammenhang mit einer nach § 6 Nr. 4 StBerG zulässigen Tätigkeit --im Streitfall einer Lohnsteuer-Anmeldung-- steht, vermag hieran nichts zu ändern. Denn dies ändert nichts am Erfordernis der vertieften verfahrensrechtlichen Kenntnisse des Vertreters.

- 53** (3) Nach Maßgabe dieser Grundsätze stellt die streitgegenständliche Tätigkeit der Klägerin, die Stellung eines Antrags auf Erlass eines Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung gemäß § 227 AO, keine gemäß § 6 Nr. 4 StBerG zulässige Tätigkeit dar.
- 54** (a) Bei einem Erlassverfahren gemäß § 227 AO handelt es sich um ein selbständiges Verwaltungsverfahren, das von dem Steuerfestsetzungsverfahren abzugrenzen ist und zu einer Zweigleisigkeit der Verfahren führt (Senatsbeschluss vom 30.01.2007 - VII B 337/05, BFH/NV 2007, 1323, unter II.1. der Gründe). Die Entscheidung über den Erlass stellt eine gegenüber der Steuerfestsetzung selbständige Regelung durch einen selbständigen Verwaltungsakt dar (von Groll in HHSp, § 227 AO Rz 338 und 371; Koenig/Klüger, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 227 Rz 59; Oellerich in Gosch, AO § 227 Rz 105).
- 55** Zudem handelt es sich auch bei einem Verfahren wegen der Festsetzung eines Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung gemäß § 152 Abs. 1 Satz 1, Abs. 8 AO um ein gegenüber der Steueranmeldung abzugrenzendes Verfahren. Die Festsetzung des Verspätungszuschlags ist ein selbständiger Verwaltungsakt (vgl. Schober in Gosch, AO § 152 Rz 135).
- 56** (b) Wegen der Selbständigkeit sowohl des Verfahrens über die Festsetzung des Verspätungszuschlags zur Lohnsteuer-Anmeldung als auch des Antrags auf Erlass des Verspätungszuschlags gegenüber der --der Klägerin gestatteten-- Lohnsteuer-Anmeldung war die Klägerin gemäß § 6 Nr. 4 StBerG nicht befugt, den Erlassantrag zu stellen. § 6 Nr. 4 StBerG kann --wie beschrieben-- nicht auf die Hilfeleistung in einem selbständigen Verwaltungsverfahren einer Finanzbehörde angewandt werden (vgl. auch Raab in Kuhls, Kommentar zum StBerG, § 6 Rz 28 zum Stundungsantrag). Es handelt sich insoweit nicht um eine bloße "Annex-tätigkeit" zu dem Fertigen der Lohnsteuer-Anmeldungen von § 6 Nr. 4 StBerG.
- 57** Entgegen der Auffassung der Klägerin sind auch weder die Festsetzung des Verspätungszuschlags noch das Verfahren über den Erlass eines solchen Verspätungszuschlags mit der Berichtigung, Ergänzung oder Rücknahme der Lohnsteuer-Anmeldung zu vergleichen. Dies folgt schon allein daraus, dass eine Lohnsteuer-Anmeldung stets berichtigungsfähig ist, die Festsetzung eines Verspätungszuschlags oder die Ablehnung eines Erlassantrags hingegen nach deren Bestandskraft grundsätzlich nicht mehr änderbar sind (vgl. Senatsurteil vom 17.03.1987 - VII R 26/84, BFH/NV 1987, 620). Auch die von der Klägerin erwähnten Vorschriften zur elektronischen Datenverarbeitung vermögen daran nichts zu ändern.
- 58** d) Das FA hat die Klägerin daher zu Recht gemäß § 80 Abs. 7 Satz 1 AO mit Wirkung für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren des Vollmachtgebers im Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörde zurückgewiesen. Dabei hat sie die Zurückweisung auf den Antrag auf Erlass eines Verspätungszuschlags beschränkt. Diese Beschränkung ergab sich jedenfalls aus dem an die Klägerin gerichteten Schreiben vom 04.02.2020.
- 59** Das FA hat zudem die Klägerin zutreffend auf die Regelung des § 80 Abs. 10 AO hingewiesen. Ebenso hat das FA folgerichtig gemäß § 80 Abs. 7 Satz 2 AO die Zurückweisung dem Vollmachtgeber, der B-GmbH, bekannt gegeben.
- 60** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de