

Kapitel 2: Die Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfevereine (§ 4 Nr. 11 StBerG)

1. Gesetzliche Grundlagen der Hilfeleistung in Steuersachen

- 1 Hilfeleistung in Steuersachen als ausschließliche satzungsmäßige Aufgabe der Lohnsteuerhilfevereine (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 StBerG) ist Steuerberatung. Geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen unterliegt in Deutschland seit dem „Gesetz zur Verhütung von Missbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung“ vom 13.12.1935¹ der gesetzlichen oder gesonderter behördlicher Erlaubnis.² Das Gesetz beseitigte die frühere Gewerbefreiheit für das Gebiet der Rechtsbesorgung, die nachfolgend in der Bundesrepublik nicht wieder eingeführt wurde.
- 2 Die grundgesetzlich geschützte Freiheit der Berufsausübung³ einschränkend dürfen nur Personen und Organisationen tätig werden, denen dies ausdrücklich gesetzlich erlaubt ist. Die Rechtsprechung hat wiederholt die Zulässigkeit dieser Einschränkung durch übergeordnete Interessen des Gemeinwohls bestätigt⁴, jedoch Grenzen gesetzt in Bezug auf die Verhältnismäßigkeit zum Schutzzweck der Verbotsnorm.⁵ Die Regelungen über die Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen dienen dem Interesse des Steueraufkommens, der Steuermoral, der Steuerrechtspflege als wichtigem Gemeinschaftsgut und dem Schutz gesetzesunkundiger Steuerpflichtiger vor Falschberatung. Sie sollen sicherstellen, dass nur solche Berater geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, die die dazu erforderliche sachliche und persönliche Zuverlässigkeit besitzen.⁶ Aus der Umsetzung der EU-Dienstleistungsrichtlinie und der Berufsankennungsrichtlinie ergeben sich keine grundsätzlichen Änderungen.⁷ Der Liberalisierung in der allgemeinen Rechtsberatung⁸ ist das Steuerberatungsrecht bisher noch nicht gefolgt.⁹
- 3 Rechtsgrundlage für die Erlaubnis zur Hilfe in Steuersachen als eingeschränktem Gebiet der Rechtsberatung, als Rechtsberatung in Steuersachen¹⁰, ist nicht das Rechtsberatungsgesetz bzw.

1 RGBL. I 1935, 1478.

2 Vgl. Peter/Charlier, Steuerberatungsgesetz, Einführung, Rz. 6.

3 Art. 12 Abs. 1 GG.

4 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.05.1991, 1 BvR 1115/88, BFH, Urteil vom 14.11.2007, IX R 62/06, HFR 2008, 674.

5 Vgl. BVerfG, Beschluss zum „Buchführungsprivileg“ vom 18.06.1980, 1 BvR 697/77, BStBl II 1980, 706.

6 BVerfG, Beschluss zum „Buchführungsprivileg“ vom 18.06.1980, ebenda.

7 Vgl. § 3a StBerG, eingeführt mit dem 8. Änderungsgesetz vom 8.4.2008, das nur stark eingeschränkt für Personen aus anderen EU-Mitgliedsstaaten Befugnis zur Hilfe in Steuersachen zulässt.

8 So in den §§ 5 und 6 RDG.

9 So hat der Gesetzgeber abgelehnt, mit dem 8. StBÄndG eine Befugnisserweiterungen zur Fertigung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen für selbstständige Buchhalter, Bilanzbuchhalter u. a. vorzusehen, vgl. BT-Drs. 16/7077.

10 Vgl. Späth in Bonner Handbuch der Steuerberatung, Vor § 1, B2; ebenso Gehre, Steuerberatungsgesetz, Einleitung Rz. 1; Kuhls, Steuerberatungsgesetz, 2. Auflage 2004, § 33 Rz. 53.

das seit 1.7.2008 geltende Rechtsdienstleistungsgesetz¹¹, sondern das Steuerberatungsgesetz. Die Vorschriften für Lohnsteuerhilfvereine wurden 1975 in das Steuerberatungsgesetz aufgenommen, nachdem die erste gesetzliche Ermächtigung zur Tätigkeit der „Personenvereinigungen zur Hilfeleistung in Lohnsteuersachen“ zunächst Bestandteil der Reichsabgabenordnung war.¹²

Nach § 2 StBerG darf die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nur von Personen ausgeübt werden, die dazu befugt sind. Demgemäß verbietet § 5 Abs. 1 StBerG anderen als den in den §§ 3, 3a und 4 des Gesetzes genannten Personen, Gesellschaften und Vereinigungen eine Hilfeleistung in Steuersachen. Die Vorschrift gilt nur für geschäftsmäßige Hilfe, jedoch unabhängig davon, ob sie haupt- oder nebenberuflich, entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.¹³ Während § 3 StBerG den dort benannten Personen und Gesellschaften die unbeschränkte Hilfeleistung zu allen unter das Gesetz fallenden Angelegenheiten i. S. des § 1 zubilligt, regelt § 4 für einzelne Personen und Vereinigungen die Befugnis zur beschränkten Hilfe. Der Umfang der zulässigen Hilfe in Steuersachen ist durch das Gesetz für die benannten Personen und Vereinigungen im Einzelnen festgelegt.

Der Begriff der Hilfeleistung ist weit auszulegen, er umfasst jede unterstützende Tätigkeit bei der Beratung und Vertretung eines Dritten in Bezug auf dessen steuerliche Angelegenheiten¹⁴, unabhängig vom Schwierigkeitsgrad, der Bedeutung¹⁵ und dem Verwendungszweck der erbrachten Leistung. So ist eine Hilfe in Steuersachen auch dann gegeben, wenn Einnahme-Überschuss-Rechnungen lediglich für Wohngeldzwecke erstellt werden.¹⁶ Auch unentgeltliche Hilfe kann als geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen einzuordnen sein.¹⁷ Von § 2 StBerG nicht erfasst sind hingegen steuerlich irrelevante, reine Schreib-¹⁸ oder Übersetzungsarbeiten¹⁹ und die bloße Datenübermittlung einer elektronischen Steuererklärung.²⁰ Eine weitere Ausnahme regelt § 6 Nr. 2 StBerG für die unentgeltliche Hilfeleistung für Angehörige im Sinne § 15 AO.

Geschäftsmäßigkeit im Sinne des Gesetzes liegt vor, wenn die Hilfeleistung mit der Absicht der Wiederholung einer gleichartigen Tätigkeit sowie selbstständig erfolgt.²¹ Hiervon abzugrenzen ist die unselbstständige Tätigkeit eines Angestellten, der im Rahmen eines Dienstverhältnisses Hilfe in Steuersachen leistet und keine eigene Befugnis benötigt²², sowie nicht auf Wiederholung angelegte einmalige Tätigkeiten.²³

11 BGBl. I 2007, 2840.

12 § 107a RAO, ausführlicher hierzu im Kapitel 1.2.

13 § 2 Satz 2 StBerG.

14 Gehre, Steuerberatungsgesetz, § 1 Rz. 6.

15 BFH, Urteil vom 28.7.81, VII R 14/07, BStBl II 1982, 43.

16 BGH, Urteil vom 19.04.2007, I ZR 92/04, BFH/NV Beilage 2008, 74.

17 BFH, Urteil vom 4.10.83, VII R 168/82, BStBl II 1984, 118.

18 BFH, Beschluss vom 19.05.2005, VII B 8/05, BFH/NV 2005, 1872.

19 BFHE 138, 297, OLG Düsseldorf, StB 1982 S. 225; Gehre, Steuerberatungsgesetz, § 1, Rz. 6.

20 § 1 Abs. 1 StDÜV.

21 Kuhls, Steuerberatungsgesetz, 2. Auflage 2004 § 2 Rz. 4 mit weiteren Quellenangaben.

22 Kuhls, Steuerberatungsgesetz, 2. Auflage 2004, § 2 Rz. 2.

23 Z. B. aus Anlass eines besonderen Einzelfalles, z. B. aus moralischer Verpflichtung – BFH, Urteil vom 4.10.1983, VII R 168/82, BStBl II 1984, 118.

- 7 Werden den Finanzbehörden oder Steuerberaterkammern Tatsachen bekannt, die den Verdacht begründen, dass Personen oder Vereinigungen unbefugte Hilfe in Steuersachen leisten, sind sie gem. § 5 Abs. 2 StBerG verpflichtet, die für das Bußgeldverfahren zuständige Stelle hiervon zu unterrichten. Ein Verstoß gegen das Verbot unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die gemäß § 160 Abs. 2 StBerG mit einer Geldbuße bis 5.000 Euro geahndet werden kann. Die Verfolgung der Ordnungswidrigkeit liegt im pflichtgemäßen Ermessen des zuständigen Finanzamtes²⁴, sodass auch die Belehrung, Zurückweisung oder Untersagung in Frage kommen, ggf. anstelle eines Bußgeldes.²⁵ Im Hinblick auf die zu beachtenden Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und des öffentlichen Interesses an der Verfolgung²⁶ ist insbesondere der Zweck der Verbotsnorm, die Sicherung einer funktionsfähigen Steuerrechtspflege, als wichtiges und besonders schutzwürdiges Gemeinschaftsgut zu beachten.²⁷ Insoweit ist das Ermessen, von einer Ahndung abzusehen, sehr eingeschränkt. In der Praxis ist jedoch vereinzelt festzustellen, dass die Finanzbehörden der unbefugten Hilfe durch Privatpersonen oder im Zusammenhang mit anderer beruflicher Tätigkeit wie z. B. Vermögensberatung nicht die gleiche Aufmerksamkeit schenken wie der Einhaltung der berufsrechtlichen Vorschriften durch die zur beschränkten Hilfe in Steuersachen befugten Personen und Vereinigungen. Insoweit ist zu fordern, dass sowohl der Meldepflicht von Verdachtsmomenten als auch der Ahndung von Verstößen stärkeres Augenmerk gewidmet wird²⁸, zumal auch Tatbestände des Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetzes²⁹ vorliegen und insoweit weitere Meldepflichten ergeben können.

2. Rechtsentwicklung der Beratungsbefugnis

- 8 Die Entwicklung der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine ist geprägt durch die gesetzliche Festlegung der Lohnsteuerhilfvereine als Personenvereinigungen³⁰ – später spezifiziert als Selbsthilfeeinrichtungen – von Arbeitnehmern zur Hilfeleistung in (Lohn-)Steuersachen.³¹ Mit der ersten gesetzlichen Zulassung der Vereine zur unentgeltlichen Beratung ihrer Mitglieder durch das Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 29.04.1964 bezog sich die Befugnis ausschließlich auf „Hilfeleistung in Lohnsteuersachen“³², d. h. auf Lohnsteuerermäßigungsanträge und Anträge auf Lohnsteuerjahresausgleich. Im Veranlagungsverfahren sowie bei weiteren Einkünften war keine Hilfeleistung erlaubt. Die Beschränkung auf ausschließliche Lohnsteuersachen führte dazu, dass viele Arbeitnehmer nicht beraten werden konnten, weil sie bereits durch Überschreiten bestimmter Einkommensgrenzen oder Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen

24 Opportunitätsprinzip, vgl. Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer), Gleich lautende Ländererlasse vom 30.10.2012, Nr. 104, BStBl I, 1018, 1046.

25 Vgl. Kuhls, § 164 Rz. 5.

26 Vgl. Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer), Nummer 104 Absatz 2, a. a. O.

27 Vgl. Schroer in Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 160 Rz. 4 unter Verweis auf BVerG-Rechtsprechung.

28 Vgl. Schroer in Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 160 Rz. 3 zur Kritik an Gesetzgeber und Finanzverwaltung in Bezug auf fehlende staatliche Kontrollinstanzen.

29 Vgl. § 1 Abs. 2, § 6 SchwarzArbG.

30 Vgl. § 107 a Abs. 3 Nr. 4b RAO i. d. F. des Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 29.04.1964, BGBl. I, S. 297.

31 § 13 StBerG.

32 § 107 a Abs. 3 Nr. 4b RAO, BGBl. I 1964, 297.

für ein selbstbewohntes Einfamilienhaus einkommensteuerpflichtig wurden. Der Gesetzgeber hielt deshalb eine Erweiterung auf bestimmte Veranlagungsfälle für erforderlich.³³

Bereits mit dem 2. AOStfÄndG vom 12.8.1968³⁴ wurde die Beratungsbefugnis auf Fälle der Arbeitnehmerveranlagung erweitert, die aus der Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte für Verluste aus der Nutzungswertbesteuerung von Wohneigentum resultierten. Darüber hinaus wurden auch die übrigen Arbeitnehmer-Veranlagungsfälle nach § 46 EStG in die Befugnis zur Hilfeleistung aufgenommen. Voraussetzung hierfür blieb, dass ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorlagen.

Grundlegend neu abgegrenzt wurde die Beratungsbefugnis durch das 3. Gesetz zur Änderung des StBerG³⁵ vom 24.6.1975, mit welchem die gesetzlichen Festlegungen für die Vereine von der Abgabenordnung in das Steuerberatungsgesetz überführt und die Lohnsteuerhilfvereine erstmals im Gesetz als solche bezeichnet wurden. Die Beratungsbefugnis wurde auf Bezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung erweitert. Nunmehr bestand neben Lohnsteuersachen Beratungsbefugnis in Veranlagungsfällen, wenn ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und darüber hinaus Einkünfte aus der Nutzungswertbesteuerung des selbstgenutzten Einfamilienhauses oder Bezüge aus den gesetzlichen Rentenversicherungen im Einkommen enthalten waren.

Der Gesetzgeber hat die Erweiterung der Beratungsbefugnis verbunden mit weiteren berufsrechtlichen Vorschriften für Lohnsteuerhilfvereine³⁶, insbesondere zur Qualifikation des Leiters einer Beratungsstelle, zur Berufsaufsicht und zu Berufspflichten, um eine ausreichende Qualität der Beratung zu gewährleisten.³⁷

Mit dem 4. StBÄndG³⁸ erfolgte die Aufnahme von Einkünften aus Kapitalvermögen in die Beratungsbefugnis beim Veranlagungsverfahren. Arbeitnehmern sollte die Hilfe durch den Lohnsteuerhilfverein nicht mehr versagt werden, weil Erträge aus Kapitalvermögen die Grenze der Steuerpflicht überschritten und deshalb eine Einkommensteuererklärung abzugeben war.³⁹ Materiell-rechtlich war die Ergänzung durch Einführung der sogenannten Kleinen Kapitalertragsteuer erforderlich geworden, mit der bereits dem Lohnsteuer-Jahresausgleich eine Anlage KSO beigefügt werden musste. Die Einnahmegrenze sollte die Beratungsbefugnis bei durchschnittlichen Einkünften aus Kapitalvermögen gewährleisten. Berechnet aus einem Ertrag von 5 % auf ein 40.000 DM Kapitalvermögen⁴⁰ bestand Befugnis bis zu Einnahmen in Höhe von 2.000 DM bzw. 4.000 DM bei Zusammenveranlagung. Hervorzuheben ist, dass Werbungskostenpauschale und Sparerfreibetrag⁴¹ 700 DM bzw. 1.400 DM betragen, sodass sich die Befugnis auf die Ermittlung von Werbungskosten und die zutreffende Deklaration der Kapitaleinkünfte erstreckte.

33 Ausführlich hierzu in Barth, Die Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine, S. 26 ff.

34 Zweites Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und weiterer Gesetze, BGBl. I 1968, 953.

35 BGBl. I 1975, 1509.

36 Abschnitt „Lohnsteuerhilfvereine“ §§ 13 – 31 StBerG.

37 BT-Drs. 7/3526; Barth, Die Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine, S. 28.

38 Viertes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 9.6.1989, BGBl. I, S. 1062.

39 Begründung zum 4. StBÄndG, BT-Drs. 11/3915, S. 16.

40 BT-Drs. 11/3915.

41 §§ 9a Satz 1 Nr. 2 und 20 Abs. 4 EStG.

- 13 Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolgte eine Erweiterung auf ein teilweise als eigene Wohnung genutztes Zweifamilienhaus. Die bisherige Beschränkung auf die Nutzungswertbesteuerung, d. h. auf die ausschließliche Selbstnutzung wurde aufgegeben. Eine Auslegung des Gesetzes dahingehend, dass die Beratungsbefugnis auf Fälle der Nutzungswertbesteuerung beschränkt bleibe und deshalb mit Auslaufen der Vorschrift vollständig entfallende, wurde vom BFH mit Urteil vom 15.6.1999⁴² zurückgewiesen.
- 14 Darüber hinaus wurde mit dem 4. StBÄndG die Beratungsbefugnis bei Vorliegen von Bezügen aus gesetzlichen Rentenversicherungen auf alle sonstigen Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i. S. § 22 Nr. 1 EStG, d. h. auch auf andere Einnahmen aus Rentenstammrechten erweitert, um Arbeitnehmern nach ihrem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben weiterhin die Inanspruchnahme der Hilfeleistung durch Lohnsteuerhilfvereine zu ermöglichen.⁴³
- 15 Die Beratungsbefugnis bei Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen wurde nachfolgend mit dem 6. Steuerberatungs-Änderungsgesetz⁴⁴ 1994 direkt an das materielle Recht angekoppelt. Befugnis bestand, wenn die Einnahmen den Sparerfreibetrag und Werbungskostenpauschbetrag nicht überstiegen. Anlass der Änderung war die Anhebung des Sparerfreibetrags auf 6.100 DM, sodass einschließlich der Werbungskostenpauschale Einnahmen aus Kapitalvermögen bis zu 6.100 DM bzw. 12.200 DM bei Zusammenveranlagung nicht zur Besteuerung führten und deshalb vom Gesetzgeber als unschädlich für die Beratungsbefugnis im Veranlagungsverfahren festgelegt wurden.
- 16 Auch in den Folgejahren war die Befugnisnorm durch Änderungen im materiellen Steuerrecht geprägt. So wurde 1996 die Beratungsbefugnis an die Gewährung der Wohneigentumsförderung und des Familienleistungsausgleichs als Steuervergütungen angepasst. Lohnsteuerhilfvereine durften nunmehr Hilfe bei Kindergeldsachen nach dem Einkommensteuergesetz und bei der Eigenheimzulage leisten. Um weitere ständige Anpassungen der Beratungsbefugnis aufgrund geänderter Steuervorschriften zu vermeiden, sollte die Bestimmung des Umfangs der Beratungstätigkeit der Lohnsteuerhilfvereine mit dem 7. Steuerberatungs-Änderungsgesetz⁴⁵ grundlegend neu gefasst werden. Sie sollte entsprechend der Entstehungsgeschichte und dem gesetzlichen Auftrag der Lohnsteuerhilfvereine als Selbsthilfeeinrichtungen von Arbeitnehmern den Personenkreis eingrenzen, gegenüber dem die Leistungen erbracht werden, beschränkt auf den für diesen Personenkreis typischerweise verwirklichten steuerlichen Tatbeständen.⁴⁶
- 17 In der Umsetzung wurde die Beschreibung „Lohnsteuersachen“ vollständig aufgegeben. Die Begriffsänderung war insoweit folgerichtig, als Lohnsteuerhilfvereine bei „Lohnsteuersachen“ im Sinne von Lohnabrechnungen der Arbeitgeber grundsätzlich keine Hilfe leisten dürfen. Die ursprüngliche Hilfeleistung in Lohnsteuersachen beschränkt sich heute auf das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren und Beratung bei der Steuerklassenwahl, die ungeachtet ihrer Bedeutung nicht den quantitativen Schwerpunkt darstellen, der im Veranlagungsverfahren liegt. Lediglich in der

42 BFH, Urteil vom 15.6.1999, VII R 66/98, BStBl II, 623.

43 Begründung BT-Drs. 11/3915.

44 6. StBÄndG vom 24.6.1994, BGBl. I, 1387.

45 7. StBÄndG vom 24.06.2000, BGBl. I, 874.

46 Vgl. BT-Drs. 14/2667, Begründung zur Änderung § 4 Nr. 11 StBerG.

Bezeichnung der Vereine selbst ist der Begriff erhalten geblieben, obwohl diese heute selbstständige Steuerberatungseinheiten sind.⁴⁷

Die mit dem 7. Steuerberatungsänderungsgesetz geschaffene neue Struktur folgt dem Wegfall des Lohnsteuerjahresausgleichs mit dem Steuerreformgesetz 1990.⁴⁸ Die bisherige Zweiteilung der Befugnis in Lohnsteuersachen und ergänzend enumerativ aufgeführter Veranlagungsfälle wurde aufgegeben. Die Beratungsbefugnis wurde allgemein begrenzt auf die Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Einkommensteuer. Die Abgrenzung folgte den Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes. Hilfeleistung war ausgeschlossen bei Vorliegen von Gewinneinkünften sowie umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen und grundsätzlich zulässig bei Überschusseinkünften. Bei diesen ist zu unterscheiden zwischen originären Arbeitnehmereinkünften einschließlich Rentenbezügen und Unterhaltsleistungen, für die die Befugnis unverändert nicht von der Höhe der Einnahmen abhängt, während die Einnahmen aus anderen Überschusseinkünften insgesamt nicht mehr als 18.000 DM/36.000 DM, ab 2002 9.000 Euro bzw. 18.000 Euro⁴⁹ betragen durften.

Die Absicht des Gesetzgebers einer längerfristigen Beständigkeit wurde nur begrenzt erreicht. Mit Einführung der Förderung privater Altersvorsorge nach dem Altersvermögensgesetz⁵⁰ wurde die Hilfeleistung bei sonstigen Zulagen und Prämien, die den Vorschriften der Abgabenordnung unterliegen, in den Katalog des § 4 Nr. 11 StBerG aufgenommen sowie sonstige Einkünfte aus nachgelagerter Besteuerung den in unbeschränkter Höhe beratungsfähigen originären Arbeitnehmereinkünften zugeordnet. Weitere Erweiterungen betrafen Fördernormen wie den Steuerabzug von Haushaltshilfen und die Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 12 und 26 EStG für nebenberufliche Tätigkeiten im kommunalen und gemeinnützigen Bereich.⁵¹ Personen, die in vollem Umfang steuerfreie Einnahmen erzielten, sollten weiterhin die Leistungen von Lohnsteuerhilfvereinen in Anspruch nehmen können⁵², obwohl diese Einnahmen den Gewinneinkünften zuzuordnen sind. Die Änderungen der Beratungsbefugnis erfolgten mit dem EU-Richtlinienumsetzungsgesetz vom 9.12.2004.⁵³

Rund acht Jahre nach Inkrafttreten der grundlegenden Neuregelung zur Abgrenzung der Beratungsbefugnis wurde mit dem 8. StBÄndG⁵⁴ die Einnahmegrenze bei den übrigen Überschusseinkünften erstmals angepasst und auf 13.000 Euro bzw. 26.000 Euro im Fall der Zusammenveranlagung angehoben. Der Gesetzgeber trug damit den veränderten Verhältnissen in der Einkommensstruktur von Arbeitnehmern Rechnung.⁵⁵

47 Schmitt-Walter, Die Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine, in Haufe, Handbuch für Lohnsteuerhilfvereine, Gruppe 13 S. 35.

48 BGBl. I 1988, 1093.

49 Steuer-Euroglättungsgesetz, BGBl. I 2000, 1790.

50 Altersvermögensgesetz – AvMG vom 26.6.2001, BGBl. I S. 1310.

51 Der Änderung im Einkommensteuergesetz nachfolgend ergänzt um Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26a EStG.

52 Vgl. BR-Drs. 605/04. S. 85 f.

53 Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien und zur Änderung weiterer Vorschriften – EURLUMsG, BGBl. I 2001, S. 3310, 3327 f.

54 8. StBÄndG 2008, BGBl. I 2008, 666.

55 Vgl. Gesetzesbegründung 8. StBÄndG in Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/7867, S. 39.

- 21 Mit dem Jahressteuergesetz 2010⁵⁶ wurde für Veräußerungsgeschäfte in das Gesetz klarstellend aufgenommen, dass zur Prüfung der Beratungsbefugnis bei der Ermittlung der Einnahmen im Rahmen des Grenzbetrages des § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. c StBerG der Saldo aus Veräußerungserlös, Veräußerungskosten und Anschaffungskosten zugrunde zu legen ist. Einschränkend sollen Verluste bei der Befugnisprüfung unberücksichtigt bleiben.
- 22 Die regelmäßige Korrektur folgte den Änderungen im materiellen Steuerrecht⁵⁷ und in den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Arbeitnehmer.⁵⁸ Ohne die Änderungen der Beratungsbefugnis wäre die Anzahl der Arbeitnehmer, die sich von Lohnsteuerhilfvereinen betreuen lassen können, immer kleiner geworden. Die Bezeichnung „Erweiterung der Beratungsbefugnis“ ist in Bezug auf die Mitglieder und Adressaten der Hilfeleistung nicht zutreffend, weil – abgesehen von tatsächlichen Erweiterungen zu Beginn der gesetzlichen Festlegung in den sechziger Jahren – die Änderungen nicht dazu führen, dass Lohnsteuerhilfvereine weitere Personengruppen betreuen können. Sie bleiben Selbsthilfeeinrichtungen von Arbeitnehmern. Insoweit ist zutreffend von Anpassung der Beratungsbefugnis zu sprechen. Diese wird auch weiterhin erforderlich bleiben, sollen die Beratungsmöglichkeiten für Arbeitnehmer nicht eingeschränkt werden. So ist zu erwarten, dass Arbeitnehmer durch die Änderungen des Unternehmensteuerreformgesetzes in größerem Umfang Kapitaleinkünfte aus Veräußerungsgeschäften oder Lebensversicherungen⁵⁹ erzielen. Die auf das Kalenderjahr bezogene Einnahmegrenze bei einzelnen Überschusseinkünften wird in diesen Fällen den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht. Sie ist auf wiederkehrende Einkünfte ausgerichtet und stößt insoweit bei einzelnen Sachverhalten an die Grenzen ihrer Anwendbarkeit. Bei Veräußerungsgeschäften, aber auch bei Kapitallebensversicherungen erfolgt der Zufluss des Ertrages für den gesamten Anlagezeitraum kumuliert in einem Jahr. Insoweit ist zu beobachten, ob bei Arbeitnehmern häufiger aus diesen Gründen die Beratungsbefugnis entfällt. Hier sollte jedoch die zukünftige Entwicklung abgewartet werden.
- 23 Ungeachtet dessen lässt sich zusammenfassend feststellen, dass der Gesetzgebers eine handhabbare Abgrenzung der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine zur Sicherstellung der Hilfeleistung für Arbeitnehmer getroffen und erforderliche Änderungen - wenn auch vereinzelt mit zeitlicher Verzögerung - regelmäßig vorgenommen hat.

3. Abgrenzung der Beratungsbefugnis nach den Einkünften

- 24 Seit struktureller Neufassung des § 4 Nr. 11 StBerG mit dem 7. StBÄndG besteht die Befugnis zur Hilfe in Steuersachen auf dem Gebiet der Einkommensteuer. Hierbei ist zunächst zu prüfen, ob zulässige Einkünfte vorliegen. Die Abgrenzung folgt der Zweiteilung des Einkommensteuergesetzes:

56 Jahressteuergesetz 2010, BGBl. I, 1768.

57 Späth in Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 4, B 79.

58 Mit der Regelung zur Beratungsbefugnis bei Einkünften aus Kapitalvermögen hat der Gesetzgeber der Tatsache Rechnung getragen, dass Arbeitnehmerhaushalte mit durchschnittlichem Kapitalvermögen veranlagungspflichtig werden – BT-Drucks. 11/3915, S. 16.

59 Zur Anwendung der hälftigen Steuerfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG ist eine Veranlagung erforderlich.

Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) sind grundsätzlich ausgeschlossen, bei Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) besteht eine Befugnis, teilweise in der Höhe der Einnahmen begrenzt. Die Unterscheidung ist vom Schutzzgedanken der Norm sachgerecht, weil sich bei Gewinneinkünften sowohl umsatzsteuerrechtliche Folgen als auch bewertungsrechtliche Fragen zum Betriebsvermögen ergeben können. Deshalb spricht vieles dafür, diese Grenzziehung beizubehalten. Soweit durch veränderte Rahmenbedingungen die Beratungsmöglichkeiten für Arbeitnehmer ausgeschlossen bleiben, ist der Gesetzgeber gefordert, im Einzelfall sachgerechte Ausnahmen zuzulassen, so wie dies für nebenberufliches Engagement als Übungsleiter oder in kommunalen Vertretungen durch Aufnahme der steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 12, 26 und 26a EStG erfolgt ist.

3.1 Kernbereich der Hilfeleistung – originäre Arbeitnehmereinkünfte

Nach § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. a ist Voraussetzung der Befugnis zur Hilfeleistung, dass die Mitglieder

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i. S. § 22 Nr. 1 EStG,
- Einkünfte aus Unterhaltsleistungen i. S. § 22 Nr. 1a EStG oder
- Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 5 EStG

beziehen.

Die **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** erfassen alle Bezüge, die der Einkunftsart nach § 19 EStG zuzuordnen sind, sowohl aus einem aktiven Dienstverhältnis als auch Versorgungsleistungen. Für die Abgrenzung der Hilfeleistung in Steuersachen ist ausschließlich die Zuordnung zur Einkunftsart nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zugrunde zulegen. Daraus ergibt sich, dass ebenso eine Hilfeleistung für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zulässig ist, auch wenn sozialversicherungsrechtlich kein abhängiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt. Zu weiteren, die Befugnis ausschließenden Einkünften für diese Personengruppe vgl. nachfolgend Abschnitt 3.2, Buchst. e, ebenso zu weiteren Einzelfällen und Rechtsprechung der Abgrenzung. Unbeachtlich ist die Bezeichnung der Vergütung.

➤ Beispiel

Der Vorsitzende und die Referenten des Allgemeinen Studentenausschusses AStA sind Arbeitnehmer im Sinne des Einkommensteuerrechts. Die an sie gezahlten Aufwandsentschädigungen sind als einkommensteuerpflichtiger Lohn zu behandeln.⁶⁰

60 BFH, Urteil vom 22. Juli 2008, VI R 51/05, BStBl II, 981.

- 27 Bei den **sonstigen Einkünften aus wiederkehrenden Bezügen** sind nicht alle Bezüge der originären Beratungsbefugnis zuzuordnen, sondern ausschließlich Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG. Zu diesen zählen insbesondere Leibrenten aus gesetzlichen Versicherungen oder privaten Verträgen einschließlich Renten aus Veräußerungsgeschäften und wiederkehrende Bezüge im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen.
- 28 **Einkünfte aus Unterhaltsleistungen** i. S. § 22 Nr. 1a EStG sind Einkünfte im Rahmen des sogenannten Realsplittings aus Unterhaltsleistungen des dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten. Einkünfte aus Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs sind nicht erfasst, soweit diese unter § 22 Nr. 1c EStG fallen. Sie sind somit nur begrenzt im Rahmen der Befugnis bei weiteren Überschusseinkünften beratungsfähig (vgl. Abschnitt 3.3). Gleichwohl handelt es sich hier ebenso wie bei Unterhaltsleistungen nach § 22 Nr. 1a um steuerbare Geldflüsse infolge von Trennung und Scheidung zur Versorgung eines Partners. Insoweit wäre eine Anpassung der Beratungsbefugnis für Arbeitnehmerfälle sachgerecht.
- 29 **Einkünfte aus Leistungen** nach § 22 Nr. 5 EStG betreffen die im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung zu erfassenden Bezüge aus privaten Altersvorsorgeverträgen (Riesterverträgen) und betrieblicher Altersvorsorge (Pensionskassen, Pensionsfonds, Direktversicherungen), die nicht als Versorgungsbezüge zu erfassen sind.

Die **Höhe der Einnahmen und Einkünfte** ist im Rahmen der originären Beratungsbefugnis unbeachtlich.

➤ Beispiel

Das Mitglied erhielt im Veranlagungszeitraum folgende Altersbezüge:

- Pension,
- Rentenzahlungen aus privater Rentenversicherung,
- Rentenzahlungen aus einem Riestervertrag,
- Auszahlungen aus einer Pensionskasse,
- Auszahlung einer im Jahr 2004 abgeschlossenen Lebensversicherung (vorzeitige Vertragskündigung),
- Monatliche Zahlungen aus einer Grundstücksübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge.

Zur Prüfung der Beratungsbefugnis ist eine Zuordnung der Einnahmen zu den Einkunftsarten vorzunehmen. Pensionen als Versorgungsbezüge aus früheren Dienstverhältnissen (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), Renten aus Versicherungen (§ 22 Nr. 1 EStG) und Auszahlungen aus Altersvorsorge- oder sogenannten Riesterverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG) gehören zu den Einkünften im Rahmen unbeschränkter Beratungsbefugnis. Auszahlungen aus einer Pensionskasse sind je nach steuerlicher Behandlung der Einzahlungen mit dem Ertragsanteil steuerpflichtige Renten (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a, Doppelbuchstabe bb EStG) oder voll steuerpflichtige sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 5 EStG). Für die Beratungsbefugnis ist die Unterscheidung irrelevant, weil in beiden Fällen der Beratungsbefugnis keine Einschränkung vorliegt. Lediglich die Erträge aus der Lebensversicherung sind Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2004 i. V. m. § 52 Abs. 36 EStG). Die Einnahmen sind im Rahmen der Prüfung der Befugnis bei anderen Überschusseinkünften zu berücksichtigen (Vgl. nachfolgenden Abschnitt 3.3.). Gleiches gilt für die Versorgungsleistungen aus der Grundstücksübertragung, die zu sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1b EStG führen, wenn sie vom Leistenden als Sonderausgaben abziehbar sind (auslaufendes Recht). Anderenfalls liegen nicht steuerbare und somit für die Beratungsbefugnis unbeachtliche Versorgungsleistungen

vor. Unterhaltsleistungen im Rahmen des Realsplitting (§ 22 Nr. 1a EStG), die im Beispiel nicht vorliegen, wären originäre, unbeschränkt beratungsfähige Einkünfte.

Die Fallgestaltungen verdeutlichen, dass zur Prüfung der Beratungsbefugnis die erzielten Einnahmen und Einkünfte sorgfältig entsprechend der Systematik des § 4 Nr. 11 Satz 1 StBerG zuzuordnen sind.

30

2

Liegen keine Einkünfte nach § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchstabe a StBerG vor, besteht Beratungsbefugnis nach § 4 Nr. 11 Satz 4 StBerG für Mitglieder, die arbeitslos geworden sind. Keine Voraussetzung ist der tatsächliche Bezug von Arbeitslosengeld. Die Regelung steht in Zusammenhang mit der Qualifikation der Vereine als Selbsthilfeeinrichtung von Arbeitnehmern. Unterbrechung der Erwerbstätigkeit durch Arbeitslosigkeit soll ebenso wenig die Hilfeleistung ausschließen wie das Ausscheiden aus Altersgründen mit nachfolgendem Bezug von Ruhestandsgeldern. Nach Auffassung der Autoren ist es jedoch nicht Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer vor seiner Arbeitslosigkeit bereits Mitglied war. Befugnis zur Hilfe ist auch zu bejahen, wenn der Hilfesuchende erst während seiner Arbeitslosigkeit einem Lohnsteuerhilfverein beitrifft, z. B. zur Beantragung von Kindergeld.

31

Die im Fall von Arbeitslosigkeit grundsätzlich zulässige Befugnis zur Hilfeleistung gilt ebenso für Ausbildungsverhältnisse, z. B. bei studierenden Kindern. Diese Sachverhalte sind arbeitnehmer-typisch, soweit keine die Beratungsbefugnis ausschließenden Einkünfte vorliegen. Soweit die Hilfeleistung im Rahmen der Feststellung eines Verlustes aus vorweggenommenen Werbungskosten z. B. für Bewerbungen oder Fortbildungskosten erfolgt, liegen ohnehin (negative) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

32

Keine Beratungsbefugnis besteht für Steuerpflichtige, die ihren Lebensunterhalt ausschließlich aus Einkünften aus Vermietung oder Kapitalvermögen beziehen. Diese Folge aus dem Wortlaut des Gesetzes ist jedoch ohne größere Bedeutung, weil in diesen Fällen meist ohnehin die Einnahmegrenzen überschritten sein dürften.

33

3.2 Die Beratungsbefugnis ausschließende Einkünfte

a) Gewinneinkünfte

Nach § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. b StBerG ist die Beratungsbefugnis ausgeschlossen, wenn Gewinneinkünfte, d. h. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit erzielt werden. Einkünfte werden erzielt, wenn sich die Einkunftserzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal steuerrechtlich manifestiert. Das bedeutet, dass Einnahmen und/oder Betriebsausgaben vorliegen müssen. Unerheblich ist, welchen Betrag der Saldo ergibt. Deshalb ist die Befugnis zur Hilfe auch bei vorweggenommenen oder nachträglichen

34



<http://www.springer.com/978-3-658-01623-4>

Das Recht der Lohnsteuerhilfvereine

Schmucker, A.; Rauhöft, U.

2013, XX, 285 S. 1 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-01623-4