Urteil vom 07. Juni 2017, II R 22/15

Buchhalter nicht zur Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen berechtigt

ECLI:DE:BFH:2017:U.070617.IIR22.15.0

BFH II. Senat

StBerG § 1, StBerG § 5, StBerG § 6 Nr 3, StBerG § 6 Nr 4, AO § 80 Abs 5, UStG § 18, GG Art 12 Abs 1, UStG VZ 2014

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 22. Juli 2014, Az: 2 K 580/14

Leitsätze

Die in § 6 Nr. 4 StBerG genannten Personen sind auch dann nicht zur Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen berechtigt, wenn diese aufgrund des verwendeten Buchführungsprogramms automatisch erfolgt .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 23. Juli 2014 2 K 580/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist als Bürokauffrau mit der Qualifizierung zur Diplom-Kauffrau (FH) und als Steuerfachgehilfin ausgebildet. Sie betreibt ein selbständiges Buchführungsbüro, in dem sie Leistungen nach § 6 Nr. 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) erbringt. Ihre Tätigkeit umfasst auch die laufende Finanzbuchhaltung mit digitaler Archivierung und die laufende Lohnbuchhaltung. Zur Bearbeitung setzt sie das Buchführungsprogramm D ein.

2 Für ihren Auftraggeber A verbuchte sie alle Belege im Zusammenhang mit dessen gewerblichem Unternehmen. Die von ihr über D erstellten monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen übermittelte sie spätestens seit April 2013 auf elektronischem Weg an das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA F).

3 Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung wies das FA F die Klägerin mit Bescheid vom 7. Januar 2014 gemäß § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung in der seinerzeit geltenden Fassung (AO) als Bevollmächtigte des A zurück, weil sie durch die Übermittlung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet habe, ohne dazu befugt zu sein. Das FA F führte weiter aus, alle Verfahrenshandlungen, die die Klägerin trotz der Zurückweisung künftig für A vornehme, blieben ohne steuerliche Wirkung. A sei hiervon gemäß § 80 Abs. 8 AO unterrichtet worden.

4 Den Einspruch wies das FA F mit der Begründung zurück, die Klägerin habe für A alle relevanten Belege gebucht sowie die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt und aufgrund einer entsprechenden Authentifizierung (registriertes Zertifikat) an das FA F übermittelt. Die Klägerin sei zwar zur laufenden Buchführung und isoliert betrachtet auch zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen an das FA F berechtigt gewesen, nicht aber zu deren Erstellung. Die Verwendung des Buchführungsprogramms D ändere daran nichts.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Klägerin gehöre nicht zu dem in §§ 3, 3a und 4 StBerG bezeichneten Personenkreis. Sie sei nicht im Rahmen des § 6 Nr. 3 StBerG tätig geworden. Sie habe nicht lediglich die bei A angefallenen Geschäftsvorgänge mechanisch gebucht. Die Berechtigung zur Erstellung der

Umsatzsteuervoranmeldungen ergebe sich auch nicht aus § 6 Nr. 4 StBerG. Die Klägerin habe sich nicht auf die bloße Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen an das FA F beschränkt. Die Hilfeleistung der Klägerin für A in Steuersachen sei selbständig und in der Absicht, die Betätigung in gleicher Art zu wiederholen, und somit geschäftsmäßig erfolgt. Die Klägerin übe ihren Beruf in eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung und demgemäß selbständig aus. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 2088 veröffentlicht.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 80 Abs. 5 AO. Sie habe keine Hilfeleistung in Steuersachen geleistet. Sie sei weder als Bevollmächtigte noch als Beistand des A aufgetreten. Sie sei vielmehr von A beauftragt worden, die Buchhaltung zu erledigen und die Umsatzsteuervoranmeldungen an das FA F zu übersenden. Zu der Eingabe der Buchungsdaten in das von ihr genutzte Programm D sei sie berechtigt gewesen. Die Umsatzsteuervoranmeldungen habe das Programm automatisch erstellt. Die Übermittlung der Voranmeldungen an das FA F beruhe auf der im Jahr 2014 geltenden Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV). Zudem sei sie auch nicht geschäftsmäßig tätig gewesen.

7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2014 und den Zurückweisungsbescheid vom 7. Januar 2014 aufzuheben.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das während des Revisionsverfahrens zuständig gewordene Finanzamt X) beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Voraussetzungen für die Zurückweisung der Klägerin als Bevollmächtigte des A nach § 80 Abs. 5 AO erfüllt waren.

10 1. Nach § 80 Abs. 5 AO sind Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein.

11 a) Ob jemand zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, richtet sich nach dem StBerG, das nach seinem § 1 Abs. 1 Nr. 1 u.a. auf die Hilfeleistung in Angelegenheiten anzuwenden ist, die durch Bundesrecht geregelte Steuern und Vergütungen betreffen, soweit diese durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Dies trifft auf die Umsatzsteuer zu.

12 b) Die Hilfeleistung in Steuersachen erfolgt geschäftsmäßig, wenn jemand 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Oktober 1995 VII R 38/95, BFHE 178, 518, BStBl II 1996, 488, unter 2.). Geschäftsmäßig kann eine Hilfeleistung auch dann sein, wenn sie nur für eine bestimmte Person erfolgt. Dies gilt zumindest dann, wenn sich die Hilfeleistung über einen längeren Zeitraum erstreckt und die einzelnen Tätigkeiten verschiedene Rechtsgebiete berühren (BFH-Beschluss vom 8. Oktober 2010 II B 111/10, BFH/NV 2011, 73, Rz 23, m.w.N.).

13 c) Die Hilfeleistung in Steuersachen umfasst nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG auch die Hilfeleistung bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie bei der Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Hilfeleistung in diesem Sinne ist auch die Mitwirkung bei der Anfertigung und Abgabe von Steuererklärungen (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2016 II R 44/12, BFHE 255, 367, Rz 19).

14 d) Die Hilfeleistung in Steuersachen darf gemäß § 2 Satz 1 StBerG geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Andere als die in den §§ 3, 3a und 4 StBerG bezeichneten Personen und Vereinigungen dürfen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StBerG nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere nicht geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen.

15 e) Nach § 6 Nr. 3 StBerG gilt das Verbot des § 5 StBerG nicht für die Durchführung mechanischer Arbeitsgänge bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind; hierzu gehören nicht das Kontieren von Belegen und das Erteilen von Buchungsanweisungen.

16 f) Gemäß § 6 Nr. 4 StBerG gilt das Verbot des § 5 StBerG ferner 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. Die Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen wird weder vom Wortlaut noch vom Sinn und Zweck des § 6 Nr. 4 StBerG erfasst.

17 aa) § 6 Nr. 4 StBerG wurde durch Art. 1 Nr. 4 Buchst. b des Vierten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 9. Juni 1989 (BGBl I 1989, 1062) in das StBerG eingefügt und erhielt seine heutige Fassung durch Art. 1 Nr. 5 des Gesetzes zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater vom 24. Juni 2000 (BGBl I 2000, 874). Die Einfügung der Vorschrift beruhte nach den Ausführungen in der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung (BTDrucks 11/3915, S. 17) auf den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 18. Juni 1980 1 BvR 697/77 (BVerfGE 54, 301, BStBl II 1980, 706) und vom 27. Januar 1982 1 BvR 807/80 (BVerfGE 59, 302, BStBl II 1982, 281), nach denen das sogenannte Buchführungsprivileg für steuerberatende Berufe hinsichtlich des Kontierens von Buchungsbelegen und der laufenden Lohnbuchhaltung mit Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar sei. Dementsprechend würden nunmehr 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. Mit der Verwendung des Begriffs "Buchen laufender Geschäftsvorfälle" werde der Tatsache Rechnung getragen, dass die Kontierung die wichtigste Tätigkeit bei der Buchung laufender Geschäftsvorfälle darstelle und kontierte Belege auch von buchhalterisch nicht vorgebildeten Personen verbucht werden könnten. Aus der Beschränkung auf "laufende" Geschäftsvorfälle ergebe sich, dass weitergehende Tätigkeiten, wie die Einrichtung der Buchführung und die Abschlussarbeiten, nicht unter die Regelung des § 6 Nr. 4 StBerG fielen. 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.

18 bb) § 6 Nr. 4 StBerG kann im Hinblick auf seinen klaren Wortlaut und unter Berücksichtigung der mit der Vorschrift verfolgten Zielsetzung nicht entsprechend auf die Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen angewendet werden (Urteile des Oberlandesgerichts --OLG-- Düsseldorf vom 19. Oktober 2001 23 U 29/01, OLG-Report Hamm Düsseldorf Köln 2002, 210, und des OLG Hamm vom 18. Juli 2006 4 U 17/06, Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst --DStRE-- 2006, 1562; Bethge, Deutsches Steuerrecht 2006, 1959; Riddermann in Kuhls u.a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2012, § 6 Rz 22; Späth, Handbuch der Steuerberatung, Fach B, § 6 StBerG Rz B 111.3).

19 Ein Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG liegt darin nicht (anderer Ansicht Pruns, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2017, 37, 75). Die Umsatzsteuervoranmeldungen können den Lohnsteuer-Anmeldungen nicht gleichgestellt werden. Ihre richtige Erstellung erfordert eine umfassende Kenntnis des Umsatzsteuerrechts. Es gibt keine wesentliche Vorschrift des Umsatzsteuergesetzes (UStG), die bei der Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen nicht grundsätzlich beachtet werden muss. Das schließt nicht aus, dass es zahlreiche Fälle gibt, in denen sich keine rechtlichen Besonderheiten ergeben und die Umsatzsteuervoranmeldung daher ohne besondere Schwierigkeiten erstellt werden kann. Die Entscheidung der Frage, ob es mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar ist, die Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen den steuerberatenden Berufen vorzubehalten, kann aber nicht von den Schwierigkeiten abhängig gemacht werden, die die jeweils im Einzelfall zu erstellende Anmeldung bietet. Diese Frage kann vom Gesetzgeber nur einheitlich entschieden werden (BFH-Urteil vom 1. März 1983 VII R 27/82, BFHE 138, 129, BStBl II 1983, 318; zustimmend Urteil des Kammergerichts Berlin vom 27. September 1988 5 U 1330/87, Die Steuerberatung 1989, 228).

20 Der Bundesgerichtshof (BGH) ist ebenfalls der Ansicht, dass die geschäftsmäßige Hilfeleistung bei der Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen den steuerberatenden Berufen vorbehalten ist; denn es handelt sich dabei um einen mit der Berechnung der Steuer durch den Unternehmer selbst verbundenen Steueranmeldungsvorgang (§ 18 Abs. 1, 2 und 2a UStG), der umfassende Kenntnisse des Umsatzsteuerrechts voraussetzt und im Interesse der Allgemeinheit und der Steuerpflichtigen anderen Personen als einem ausgebildeten steuerlichen Berater nicht überlassen werden darf (BGH-Urteil vom 22. April 1999 IX ZR 112/98, DStRE 1999, 732).

21 cc) Die Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen wird vom Anwendungsbereich des § 6 Nr. 4 StBerG auch dann nicht erfasst, wenn das verwendete Buchführungsprogramm es ermöglicht, die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgrund der Buchführung automatisch zu erstellen. Das Fertigen einer Umsatzsteuervoranmeldung stellt kein bloßes mechanisches Rechenwerk dar, wenn sie verantwortlich und unter Berücksichtigung der Regelungen des UStG geschieht. Die bloße unkritische Übernahme der Ergebnisse der Buchführung ohne eigene rechtliche Prüfung genügt nicht den Anforderungen, die das Gesetz an eine Umsatzsteuervoranmeldung stellt. Anderenfalls würde die Verantwortung für die Richtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldung auf den Buchführer übertragen werden, der dann auch die Subsumtion der Geschäftsvorfälle unter die einschlägigen Bestimmungen des UStG vorzunehmen hätte. Die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen erfordert ein eigenverantwortliches und sachkundiges Tätigwerden, das auch die kritische Prüfung und eine gesetzesgerechte Auswertung der durch den Buchführer gelieferten Zahlen einschließt. Dass der Gesetzgeber diese Tätigkeit den Personen vorbehält, die aufgrund einer sachgerechten Vorbildung zur Hilfeleistung in Steuersachen zugelassen sind, ist daher kein Eingriff in die Berufsfreiheit, der weitergeht, als die sie legitimierenden öffentlichen Interessen erfordern (BFH-Urteil in BFHE 138, 129, BStBl II 1983, 318). Ein Buchführungsprogramm kann diese persönliche Tätigkeit bei der Überprüfung der Buchführung nicht ersetzen. Es kann beispielsweise nicht erkennen, ob die in § 15 UStG bestimmten Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und in welchem Voranmeldungszeitraum der Abzug ggf. vorzunehmen ist.

22 Dass die in § 6 Nr. 4 StBerG genannten Personen nicht zur Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen befugt sind, beeinträchtigt ihre durch diese Vorschrift zugelassene Berufstätigkeit nicht in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise. Sie sind zur Buchung laufender Geschäftsvorfälle auch befugt, soweit diese die Umsatzsteuer berühren. Sie sind lediglich nicht dazu berechtigt, aufgrund der Ergebnisse der Buchführung die Umsatzsteuervoranmeldungen zu erstellen. Insoweit gilt nichts anderes wie für das Fertigen der Umsatzsteuerjahreserklärungen (§ 18 Abs. 3 UStG) sowie der Steuer- und Feststellungserklärungen für ertragsteuerrechtliche Zwecke (mit Ausnahme der Lohnsteuer-Anmeldungen), auf die § 6 Nr. 4 StBerG ebenfalls nicht anwendbar ist.

23 dd) Aus der StDÜV lässt sich kein anderes Ergebnis ableiten. Die in dieser Verordnung enthaltenen Vorschriften regeln nicht die Frage, wer zur Hilfeleistung bei der Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen befugt ist. Die StDÜV könnte zudem als Verordnung das StBerG nicht ändern (BFH-Urteil in BFHE 138, 129, BStBl II 1983, 318, unter B.I.3.).

24 g) Wird eine Person oder Vereinigung, die als Beistand bei der Anfertigung und Abgabe einer Steuererklärung mitgewirkt hat, vom Finanzamt fälschlicherweise als Bevollmächtigte zurückgewiesen, führt dies nicht zur Rechtswidrigkeit des Bescheids. Der Bescheid ist nach § 128 AO dahin umzudeuten, dass die Zurückweisung die Person oder Vereinigung als Beistand betrifft (BFH-Urteil in BFHE 255, 367, Rz 26).

25 2. Das FA F hat die Klägerin demgemäß zu Recht gemäß § 80 Abs. 5 AO als Bevollmächtigte des A zurückgewiesen. Die Klägerin hat durch die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen für A geschäftsmäßig eine unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen geleistet.

26 a) Die Klägerin war nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO), denen die Rechtsprechung des BFH zum Begriff der Geschäftsmäßigkeit zugrunde liegt, geschäftsmäßig tätig. Diese Feststellungen sind für den BFH bindend. Dagegen sprechende Gründe hat die Klägerin in der Revisionsbegründung nicht vorgebracht. Ihr Vorbringen, die Voraussetzungen einer Geschäftsmäßigkeit der Hilfeleistung in Steuersachen seien nicht geprüft worden, ist unzutreffend. Auf die Ausführungen in Abschn. I.2. der Entscheidungsgründe der Vorentscheidung wird verwiesen.

27 b) Die Klägerin hat die in der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen bestehende Hilfeleistung in Steuersachen gegenüber A erbracht, ohne dazu befugt zu sein. Sie gehört nicht zu dem Personenkreis, der zur Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen befugt ist. Aus § 6 Nr. 4 StBerG lässt sich die Befugnis nicht ableiten.

28 c) Der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids steht nicht entgegen, dass das FA F die Zurückweisung nicht auf ein konkretes Verfahren und einen bestimmten Verfahrensabschnitt beschränkt hat. Eine solche Beschränkung war durch § 80 Abs. 5 AO jedenfalls dann nicht vorgeschrieben, wenn die erteilte Vollmacht nicht entsprechend beschränkt war (BFH-Urteil vom 18. Januar 2017 II R 33/16, BFHE 256, 206). Eine solche Beschränkung lag im Streitfall nicht vor. Da die Klägerin über einen längeren Zeitraum die Umsatzsteuervoranmeldungen für A erstellt und an das FA F übermittelt hat, ist mangels entgegenstehender Anhaltspunkte davon auszugehen, dass sie damit von A auch für die Zukunft betraut werden sollte.

29 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO, die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de