

# Beschluss vom 24. Februar 2026, VII R 18/23

## Verdecktes Leistungsentgelt in der Beitragsordnung eines Lohnsteuerhilfevereins

ECLI:DE:BFH:2026:B.240226.VIIR18.23.0

BFH VII. Senat

FGO § 100 Abs 1 S 4, StBerG § 4 Nr 11, StBerG § 13 Abs 1, StBerG § 13 Abs 2, StBerG § 14 Abs 1 S 1 Nr 5, StBerG § 27 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. April 2023, Az: 4 K 1038/22

## Leitsätze

1. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 des Steuerberatungsgesetzes untersagt eine leistungsbezogene Ausgestaltung der Mitgliedsbeiträge nach Art einer Gebührenordnung.
2. Die Beratungsleistungen sind allein über Mitgliedsbeiträge zu finanzieren; diese dürfen nicht als verdecktes Leistungsentgelt ausgestaltet sein.
3. Werden in der Beitragsordnung eines Lohnsteuerhilfevereins Grundeigentum und Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung unbebauter und bebauter Grundstücke bei der Beitragsbemessung doppelt berücksichtigt, kann dies ein verdecktes Leistungsentgelt darstellen.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 20.04.2023 - 4 K 1038/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Lohnsteuerhilfeverein, der seinen Mitgliedern die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) anbietet.
- 2 In seiner ab xxx geltenden Beitragsordnung sah der Kläger unter Abschn. A für neue Mitglieder eine Aufnahmegebühr und unter Abschn. B bestimmte Jahresbeiträge der Mitglieder vor. Die Jahresbeiträge waren dort gestaffelt nach zwölf Beitragsstufen. Die Einordnung der Mitglieder in Beitragsstufen richtete sich nach einer Beitragsbemessungsgrundlage. Diese setzte sich "aus allen steuerpflichtigen und steuerfreien Einnahmen oder - wenn die Einnahmen nicht bekannt sind - aus Einkünften mit Ausnahme von Sozialleistungen" zusammen. Dazu zählten neben dem Jahresbruttoarbeitslohn auch bestimmte separat ausgewiesene Einnahmen, unter anderem aus "der Vermietung und Verpachtung von unbebauten oder bebauten Grundstücken sowie Beteiligungseinkünften aus Vermietung und Verpachtung", "privaten Veräußerungsgeschäften von Grundstücken und Grundstücksteilen" und "Kindergeld von volljährigen Kindern".
- 3 Nach einer im Abschn. B der Beitragsordnung enthaltenen Tabelle ("Beitrags-Staffel") waren insgesamt zwölf Beitragsstufen jeweils steigenden Beitragsbemessungsgrundlagen zugeordnet. Für die jeweiligen Beitragsstufen waren Jahresbeiträge zwischen 39 € (Stufe 1) und 330 € (Stufe 12) ausgewiesen.
- 4 In Abschn. C der Beitragsordnung war eine "Anpassung der Beitragsstufen in besonderen Fällen" vorgesehen.

Demnach konnten bestimmte Faktoren den Mitgliedsbeitrag in unterschiedlichem Ausmaß, maximal um vier Stufen, erhöhen. Zu einer Erhöhung um eine Stufe führten unter anderem Einnahmen oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbebauter Flächen. Der Mitgliedsbeitrag erhöhte sich um drei Stufen unter anderem, wenn Einnahmen oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bebauter Grundstücke vorlagen.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Landesamt) beanstandete im Zusammenhang mit den Geschäftsprüfungsberichten für die Jahre xxx, dass eine Bemessung des Mitgliedsbeitrags nach den Kriterien unter Abschn. C der Beitragsordnung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG unzulässig sei. Es handle sich insoweit um einen leistungsabhängigen Mitgliedsbeitrag. Der Kläger trat dem entgegen. Das Landesamt forderte daraufhin den Kläger auf, eine neue Beitragsordnung ... vorzulegen, da die bisherige Beitragsordnung für xxx nicht dem § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG entspreche. Dieser Aufforderung leistete der Kläger Folge. Abschn. B war in der neuen Beitragsordnung im Wesentlichen unverändert. Abschn. C war --bei unveränderter Überschrift-- nun wie folgt formuliert:

"Der Beitrag erhöht sich

- jeweils um eine Stufe bei Eigentum von Grund und Boden, Gebäuden oder Gebäudeanteilen.
- jeweils um eine Stufe bei Einnahmen oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbebauter Grundstücke, auch landwirtschaftlicher Flächen.
- jeweils um drei weitere Stufen bei Einnahmen oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bebauter Grundstücke oder Grundstücksteilen."

- 6 Das Landesamt entgegnete, eine Beitragsbemessung mit der stufenweisen Erhöhung nach Abschn. C, worin nun erstmals auch eine Beitragsbemessung nach dem Vermögen enthalten sei, sei unzulässig.
- 7 Mit Anordnung vom 11.02.2021 forderte das Landesamt den Kläger auf, die Beitragsordnung mit Wirkung zum 01.01.2022 dahin zu ändern, dass die in Abschn. C der Beitragsordnung enthaltenen Stufenerhöhungen zu streichen seien. Die geänderte Fassung sei bis zum 30.09.2021 vorzulegen. Als Begründung gab das Landesamt an, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beeinflussten bereits die Beitragsbemessung nach Abschn. B. Indem Abschn. C diese, egal ob positiv oder negativ, stufenerhöhend berücksichtige, werde der Mehraufwand durch die Erstellung der "Anlage V" der Einkommensteuererklärung abgegolten. Dies werde durch die Differenzierung der Stufenerhöhung zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken und damit dem Arbeitsumfang bestätigt. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das Landesamt als unbegründet zurück. In dem daraufhin vor dem Finanzgericht (FG) geführten Klageverfahren begehrte der Kläger die Feststellung, dass die Anordnung vom 11.02.2021 und die Einspruchsentscheidung vom 15.12.2021 rechtswidrig seien und ihn in seinen Rechten verletzen.
- 8 Das FG wies die Klage ab. Es hielt die Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage für statthaft. Die angefochtene Anordnung stelle einen Verwaltungsakt dar, der sich erledigt habe. Die auf den 01.01.2022 angeordnete Änderung der Beitragsordnung sei nicht mehr möglich. Für die Feststellung der Rechtswidrigkeit bestehe ein Interesse des Klägers im Hinblick auf die Ausgestaltung zukünftiger Beitragsordnungen.
- 9 Jedoch sei die Klage unbegründet, da die Anordnung zur Änderung der Beitragsordnung rechtmäßig gewesen sei. Rechtsgrundlage für die Auflagenverfügung sei § 27 Abs. 1 StBerG. Die beanstandeten Bestimmungen der Beitragsordnung seien mit § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG nicht vereinbar. Zwar sei eine Beitragsstaffelung nach den Jahreseinnahmen grundsätzlich zulässig. Das gelte aber nicht für die nachgelagerte Einstufung in höhere Beitragsstufen entsprechend Abschn. C der Beitragsordnung. Diese stelle ein unzulässiges verdecktes Leistungsentgelt für die von dem jeweiligen Mitglied in Anspruch genommenen Beratungsleistungen dar. Es dränge sich die allgemeine Vermutung auf, dass neben einem nach sozialen Gesichtspunkten ausgestalteten Teil der Beitragsordnung gesonderte Leistungen im Zusammenhang mit dem Eigentum an Grund und Boden sowie der Vermietung von unbebauten oder bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen in Rechnung gestellt würden. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie Beteiligungseinkünfte aus Vermietung und Verpachtung hätten bereits bei der Ermittlung der Beitragsbemessungsgrundlage nach Abschn. B der Beitragsordnung Berücksichtigung gefunden. Gleiches gelte hinsichtlich privater Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken oder Grundstücksteilen. Auch diese gingen bereits in die Beitragsbemessungsgrundlage nach Abschn. B ein. Daraus leite sich ab, dass einzelne steuerlich relevante Sachverhalte im Zusammenhang mit Grundstücken und Gebäuden

gesonderte Entgelte im Rahmen der Ermittlung der Beitragshöhe auslösten. Denn sowohl bei der Einstufung in eine höhere Beitragsstufe bei Grundeigentum als auch bei Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ergäben sich Sachverhalte, die einen erhöhten Arbeitsaufwand auslösen könnten. Das Vorhandensein von Grundeigentum erfordere bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung regelmäßige Prüfungen, wie zum Beispiel im Bereich der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte. Noch offensichtlicher werde ein Entgeltcharakter, soweit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung unbebauter oder bebauter Grundstücke erzielt würden, da hieraus ein erhöhter Arbeitsaufwand folge durch die Erstellung der "Anlage V" der Einkommensteuererklärung.

- 10** Mit seiner dagegen gerichteten Revision rügt der Kläger eine Verletzung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG. Aus dieser Norm ergebe sich keine hinreichende Ermächtigungsgrundlage für den vorliegenden Eingriff in die grundrechtlich geschützte Vereins- und Satzungsautonomie des Klägers. Die Anknüpfung der Beitragshöhe an bestimmte Tatbestandsmerkmale, die auch im Sozialrecht regelmäßig verwendet würden, stelle keinen Verstoß gegen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG dar. Eine gegenteilige Sichtweise ergebe sich nicht aus dem Wortlaut der Norm. Denn es werde unstreitig kein besonderes Entgelt für bestimmte Dienstleistungen neben dem Mitgliedsbeitrag, sondern lediglich ein einheitlicher Mitgliedsbeitrag erhoben. Dieser sei nach sozialen Gesichtspunkten abgestuft. Die Beitragshöhe, die sich in zwölf Beitragsstufen gliedere, werde nach der jeweiligen "sozialen Leistungsfähigkeit" des Mitglieds festgestellt. Die "soziale Leistungsfähigkeit" werde nach der --insoweit allein maßgeblichen-- Einschätzung des Klägers nicht nur nach den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bemessen, sondern auch nach weiteren Gesichtspunkten, insbesondere dem Vorhandensein von Grundeigentum und Vermietungseinkünften. Derjenige, der es geschafft habe, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sei sozial deutlich leistungsfähiger als eine Person ohne Grundeigentum. Eine durch Grundeigentum erhöhte "soziale Leistungsfähigkeit" werde entgegen der Auffassung des Landesamtes auch nicht dadurch hinreichend erfasst, dass Vermietungseinkünfte nach Abschn. B der Beitragsordnung zu berücksichtigen seien. Bei der Ermittlung dieser Einkünfte seien auch Werbungskosten abzuziehen, die aufgrund von Gebäudeabschreibung, Erhaltungsaufwand und laufender Kosten sehr hoch sein könnten. Mitunter könnten die Einkünfte dadurch sogar negativ werden.
- 11** Zudem sei die Auffassung des Landesamtes, im Zusammenhang mit dem Grundeigentum würden gesonderte Leistungen in Rechnung gestellt, durch nichts belegt. Fundierte Erkenntnisse hierzu habe weder das Landesamt noch das FG festgestellt. Zudem finde auch die Auffassung des Landesamtes, das Vermögen dürfe nicht berücksichtigt werden, im Gesetz keine Stütze. Auch in anderem Kontext werde das Vermögen berücksichtigt, etwa bei der Bewilligung von Prozesskostenhilfe (PKH). Schließlich finde die Annahme, dass Lohnsteuerhilfvereine nicht leistungsbezogen nach einer Gebührenordnung abrechnen dürften, im Wortlaut des Gesetzes keine Grundlage.
- 12** Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung festzustellen, dass die Anordnung des Landesamtes vom 11.02.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.12.2021 rechtswidrig ist und ihn in seinen Rechten verletzt.
- 13** Das Landesamt beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14** Nach seiner Auffassung hat das FG in der Vorentscheidung die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG ohne Rechtsfehler angewandt. Das FG habe die in Abschn. C der Beitragsordnung vorgesehenen Stufenerhöhungen zutreffend als besonderes Entgelt gewürdigt, weil sowohl das Vorhandensein von Grundeigentum als auch die Vermietung und Verpachtung einen erhöhten Arbeitsaufwand auslösten, ohne dass damit zwingend eine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Vereinsmitglieds verbunden sein müsse. Dies sei offenkundig und bedürfe keines weiteren Beweises.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Der Senat hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon mit Schreiben des Senatsvorsitzenden vom 11.12.2025 unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 16** Der Kläger hat sich daraufhin mit Schriftsatz vom 26.01.2026 zusätzlich auf Vertrauensschutz berufen, da seine

früheren Beitragsordnungen mindestens seit dem 01.01.2002 Regelungen enthielten, wonach bei der Bemessung des Mitgliedsbeitrags sowohl Grundeigentum als auch Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt würden. Das Landesamt habe dies nie beanstandet. Außerdem verweist der Kläger auf einen Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 14.01.2026 für ein "Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften". Hiernach sollten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Beratungsbefugnisse von Lohnsteuerhilfvereinen erweitert werden, indem die Hilfeleistung in Steuersachen gemäß § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. c StBerG zukünftig ohne Begrenzung auf eine bestimmte Höhe der Einnahmen erfolgen könne. Diesem erweiterten Beratungsbedarf müsse die Beitragsgestaltung Rechnung tragen. Beitragsbestandteile, die den Mehraufwand bei der Beratung berücksichtigten, führten auch nicht zur Annahme einer Beitragsbemessung ähnlich einer Gebührenordnung. Vielmehr entspreche dies dem Kostendeckungsprinzip.

### III.

- 17 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 18 1. Das FG hat die Fortsetzungsfeststellungsklage zu Recht als statthaft erachtet.
- 19 Hat sich der Verwaltungsakt vor Klageerhebung oder im Laufe des Verfahrens durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO auf Antrag durch Urteil aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat. Im Streitfall hat sich --wie das FG zutreffend erkannt hat-- die angefochtene Anordnung des Landesamtes, welche einen Verwaltungsakt darstellt, dadurch erledigt, dass die Beitragsordnung mit Wirkung zum 01.01.2022 geändert werden sollte. Dieser Zeitpunkt ist bereits verstrichen.
- 20 Der Kläger hat auch ein berechtigtes Feststellungsinteresse im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO (vgl. Senatsurteile vom 06.08.2024 - VII R 32/22, BFHE 284, 455, BStBl II 2024, 818, Rz 24, und vom 17.12.2019 - VII R 62/18, BFHE 267, 211, Rz 13). Denn da die Erledigung lediglich auf den Zeitablauf zurückzuführen ist, besteht eine Wiederholungsgefahr für weitere Anordnungen des Landesamtes zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. zur Wiederholungsgefahr Senatsurteil vom 17.12.2019 - VII R 62/18, BFHE 267, 211, Rz 13).
- 21 2. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Anordnung des Landesamtes zur Änderung der Beitragsordnung als rechtmäßig angesehen.
- 22 a) Ermächtigungsgrundlage für die streitgegenständliche Anordnung ist § 27 Abs. 1 Satz 2 StBerG. Nach dieser Vorschrift führt die Aufsichtsbehörde --hier das Landesamt-- die Aufsicht über die Lohnsteuerhilfvereine, die ihren Sitz im Bezirk der Aufsichtsbehörde haben. Im Zuge der Aufsicht kann die Behörde einen Lohnsteuerhilfverein durch entsprechende Verfügung zu einem rechtmäßigen Handeln anhalten (Senatsurteil vom 23.03.1999 - VII R 19/98, BFHE 188, 233, BStBl II 1999, 370, unter 1.).
- 23 b) Die Beitragsordnung des Klägers erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG.
- 24 aa) Gemäß § 13 Abs. 1 StBerG sind Lohnsteuerhilfvereine Selbsthilfeeinrichtungen von Arbeitnehmern zur Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 StBerG für ihre Mitglieder. Nach der Befugnis gemäß § 4 Nr. 11 Satz 1 StBerG sind Lohnsteuerhilfvereine, soweit sie für ihre Mitglieder Hilfe in Steuersachen leisten, zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt, wenn die Mitglieder im Wesentlichen nur bestimmte Einkünfte erzielen --insbesondere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit-- (Buchst. a), bestimmte andere Einkünfte nicht erzielen --insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit-- (Buchst. b) und Einnahmen aus anderen Einkunftsarten --insbesondere aus Vermietung und Verpachtung-- eine bestimmte Höhe nicht übersteigen (Buchst. c). Die Befugnis erstreckt sich gemäß § 4 Nr. 11 Satz 2 StBerG nur auf die Hilfeleistung bei der Einkommensteuer und ihren Zuschlagsteuern.
- 25 bb) Lohnsteuerhilfvereine bedürfen gemäß § 13 Abs. 2 StBerG für ihre Tätigkeit der Anerkennung. Ein rechtsfähiger Verein kann gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 StBerG als Lohnsteuerhilfverein anerkannt werden, wenn er nach der Satzung bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Dazu zählt nach Nr. 5 der vorgenannten Vorschrift, dass für die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 StBerG neben dem Mitgliedsbeitrag kein besonderes Entgelt erhoben wird. Zu dem Verbot der Erhebung eines besonderen Entgelts gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG hat die Rechtsprechung folgende Grundsätze entwickelt.

- 26** (1) Das Verbot der Erhebung eines besonderen Entgelts entspricht dem Gesetzeskonzept, dass Lohnsteuerhilfvereine die Lohnsteuerberatung nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausüben und ihre an die Mitglieder zu erbringenden Dienstleistungen auf dem Gebiet der Hilfeleistung in Lohnsteuersachen nicht leistungsbezogen nach Maßgabe einer Gebührenordnung abrechnen sollen (Senatsurteile vom 23.03.1999 - VII R 19/98, BFHE 188, 233, BStBl II 1999, 370, unter 2.f, und vom 09.09.1997 - VII R 108/96, BFHE 183, 333, BStBl II 1997, 778; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 15.06.1989 - I ZR 158/87, Der Betrieb --DB-- 1989, 2168, unter II.1.). Der Ausschluss einer Ausübung der Lohnsteuerberatung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist aus der Wesensbestimmung des Lohnsteuerhilfevereins als Selbsthilfeeinrichtung nach § 13 Abs. 1 StBerG abzuleiten (Senatsurteil vom 23.03.1999 - VII R 19/98, BFHE 188, 233, BStBl II 1999, 370, unter 2.a bb). Zur Finanzierung der Beratungsleistungen müssen allein die Mitgliedsbeiträge dienen, die wirtschaftlich und auch steuerrechtlich als pauschaliertes Leistungsentgelt für die Hilfeleistung in Lohnsteuersachen anzusehen sind. Die Mitgliedsbeiträge dürfen kein verdecktes Leistungsentgelt darstellen (Senatsurteile vom 23.03.1999 - VII R 19/98, BFHE 188, 233, BStBl II 1999, 370, unter 2.f, und vom 09.09.1997 - VII R 108/96, BFHE 183, 333, BStBl II 1997, 778; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.08.1973 - I R 234/71, BFHE 110, 405, BStBl II 1974, 60, unter 2.; BGH-Urteil vom 15.06.1989 - I ZR 158/87, DB 1989, 2168, unter II.1., m.w.N.; Koslowski/Koslowski, StBerG, 8. Aufl., § 14 Rz 6; Wacker in Kuhls, StBerG, 4. Aufl., § 14 Rz 40 f.).
- 27** (2) Diese gesetzlichen Grundlagen schließen es nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats aus, in einer nach Maßgabe der Satzung von dem Vorstand beschlossenen Beitragsordnung Vorschriften zu erlassen, die entgegen der Deklaration der von dem Mitglied zu erbringenden Leistung als Beitrag der Sache nach ein Entgelt für die von dem Mitglied in Anspruch genommene Beratungsleistung des Lohnsteuerhilfevereins fordern (Senatsurteile vom 26.10.2010 - VII R 23/09, BFHE 231, 473, BStBl II 2011, 188, Rz 15, und vom 23.03.1999 - VII R 19/98, BFHE 188, 233, BStBl II 1999, 370, unter 2.f).
- 28** (3) In dem durch diese gesetzliche Vorgabe bestimmten allgemeinen Rahmen genießt allerdings (auch) ein Lohnsteuerhilfeverein Autonomie bei der Ausgestaltung seiner Beitragsordnung (Senatsurteil vom 26.10.2010 - VII R 23/09, BFHE 231, 473, BStBl II 2011, 188, Rz 16; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 23.06.2022 - 13 K 8105/21, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 1634, Rz 30). So hat es der Senat zugelassen, dass ein Lohnsteuerhilfeverein seine Mitgliedsbeiträge in Abhängigkeit von den Jahreseinnahmen staffelt. Dies lässt die Beiträge nicht als Entgelte erscheinen, die nach der konkreten oder nach einem Wahrscheinlichkeitsmaßstab gemessenen Beratungsleistung des Vereins festgelegt wären (Senatsurteil vom 26.10.2010 - VII R 23/09, BFHE 231, 473, BStBl II 2011, 188, Rz 18).
- 29** (4) Soweit hieraus im Schrifttum teilweise die Auffassung abgeleitet worden ist, Lohnsteuerhilfvereine könnten bei der Festlegung derjenigen Kriterien, die für eine Abstufung der Mitgliedsbeiträge herangezogen werden, als weitgehend frei angesehen werden (Schmucker in Späth, Bonner Handbuch der Steuerberatung, § 14 StBerG Rz 27; Schmucker/Rauhöft, Das Recht der Lohnsteuerhilfvereine, 4. Aufl., Kap. 5.2.5, Rz 23), ist dies zu weitgehend. Durch eine solche Sichtweise wäre die erforderliche Abgrenzung der Mitgliedsbeiträge von einem verdeckten Leistungsentgelt nicht mehr gewährleistet.
- 30** cc) Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FG zu Recht erkannt, dass Abschn. C der Beitragsordnung mit dem Verbot der Erhebung eines besonderen Entgelts gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG nicht vereinbar ist.
- 31** (1) Zutreffend ist das FG im Ausgangspunkt davon ausgegangen --worauf auch der Kläger hingewiesen hat--, dass die Beitragsordnung einen einheitlichen Mitgliedsbeitrag vorsieht, der sich zulässigerweise durch eine Beitragsstaffelung nach den Jahreseinnahmen des Mitglieds errechnet. Durch diese Staffelung allein erscheinen die Beiträge nach der zitierten Senatsrechtsprechung nicht als Entgelte für Beratungsleistungen.
- 32** (2) Jedoch koppelt Abschn. C der Beitragsordnung die Höhe der Beiträge nicht allein an die Mitgliedschaft und die Jahreseinnahmen des Mitglieds, sondern zusätzlich an das Vorhandensein von Grundeigentum und bestimmten Einnahmen oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbebauter oder bebauter Grundstücke oder Grundstücksteile. Das FG hat dies in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als ein unzulässiges verdecktes Leistungsentgelt gewürdigt.
- 33** (a) Nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats besteht gemäß § 118 Abs. 2 FGO eine Bindung des Revisionsgerichts an Tatsachenfeststellungen und -würdigungen des Finanzgerichts, wenn sie möglich sind, wozu gehört, dass sie frei sind von Verstößen gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze und auf einer nachvollziehbaren Anwendung rational einsichtiger Grundsätze der Beweiswürdigung beruhen (Senatsurteile vom

12.07.2016 - VII R 14/15, Rz 16; vom 17.05.2011 - VII R 40/10, BFHE 233, 567, Rz 20, und vom 06.05.2008 - VII R 32/05, BFHE 221, 342, unter II.3.b aa).

- 34** (b) Das FG hat seine Würdigung, die Einstufung in höhere Beitragsstufen entsprechend Abschn. C der Beitragsordnung stelle ein unzulässiges verdecktes Leistungsentgelt für die von dem jeweiligen Mitglied in Anspruch genommenen Beratungsleistungen dar, damit begründet, dass neben einem nach sozialen Gesichtspunkten ausgestalteten Teil der Beitragsordnung gesonderte Leistungen im Zusammenhang mit dem Eigentum an Grund und Boden sowie der Vermietung von unbebauten oder bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen in Rechnung gestellt würden. Diese Tatsachenwürdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, da sie möglich und frei von Verstößen gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze ist. Sie beruht auch auf einer nachvollziehbaren Anwendung rational einsichtiger Grundsätze der Beweiswürdigung.
- 35** Seiner Würdigung hat das FG zum einen maßgeblich die Feststellung zugrunde gelegt, dass Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Beteiligungseinkünfte hieraus sowie Einnahmen aus privaten Veräußerungsgeschäften von Grundstücken bereits bei der Ermittlung der Beitragsbemessungsgrundlage nach Abschn. B der Beitragsordnung Berücksichtigung gefunden haben. Zum anderen hat sich das FG darauf gestützt, dass die in Abschn. C der Beitragsordnung erfassten Sachverhalte, und zwar das Vorhandensein von Grundeigentum sowie von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung unbebauter oder bebauter Grundstücke, einen erhöhten Arbeitsaufwand bei der Lohnsteuerberatung auslösen können, etwa durch die Prüfung privater Veräußerungsgeschäfte oder durch Erstellung der "Anlage V" der Einkommensteuererklärung. Hieraus hat es nachvollziehbar abgeleitet, dass die Einstufung in höhere Beitragsstufen nach Abschn. C im Zusammenhang mit den jeweiligen Beratungsleistungen steht. Diese Würdigung ist naheliegend, da die erneute Anknüpfung an bereits berücksichtigte Einnahmen typischerweise nicht Ausdruck einer zusätzlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern eines erhöhten Beratungsaufwands ist. Die Regelung des Abschn. C transformiert bestimmte bereits nach Abschn. B erfasste Parameter in spezifische Leistungsparameter im Zusammenhang mit der Immobilienberatung, was in dem Gesetzeskonzept des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG keine Grundlage findet.
- 36** (c) Der Kläger hat gegen diese Würdigung keine substantiierten Einwände erhoben. Entgegen seiner Auffassung kann er sich nicht auf den Standpunkt zurückziehen, weder das Landesamt noch das FG hätten fundierte Erkenntnisse dazu festgestellt, ob im Zusammenhang mit dem Grundeigentum gesonderte Beratungsleistungen in Rechnung gestellt würden. Denn allein durch die vom Kläger vorgelegte Beitragssatzung wird nach der finanzgerichtlichen Würdigung im Abschn. C ein solches zusätzliches Entgelt verlangt. Davon, dass es eine weitere Inrechnungstellung von Beratungsleistungen geben sollte, ist auch das FG nicht ausgegangen.
- 37** (3) Ebenso kann sich der Kläger nicht mit Erfolg darauf berufen, er sei berechtigt, die Beitragshöhe nach der "sozialen Leistungsfähigkeit" des Mitglieds festzustellen, weshalb das Vorhandensein von Grundeigentum und Vermietungseinkünften berücksichtigt werden könne. Bei dieser Argumentation, die der Kläger mit einem Bezug auf das Sozialrecht und auf die Regelungen über die PKH begründet hat, übersieht er, dass Lohnsteuerhilfvereine ihrer Wesensbestimmung nach nicht dem Sozialrecht unterliegende Vereine, sondern Selbsthilfeeinrichtungen gemäß § 13 Abs. 1 StBerG sind. Es ist mit der eingangs zitierten Rechtsprechung (z.B. Senatsurteil vom 09.09.1997 - VII R 108/96, BFHE 183, 333, BStBl II 1997, 778) nicht zu vereinbaren, unter dem Deckmantel sozialrechtlicher Implikationen die an die Mitglieder zu erbringende Lohnsteuerberatung tätigkeits- und leistungsbezogen abzurechnen, anstatt lediglich ein pauschaliertes Leistungsentgelt zu erheben.
- 38** Weiterhin überzeugt das Argument des Klägers nicht, wonach eine durch Grundeigentum erhöhte "soziale Leistungsfähigkeit" nicht hinreichend durch die Berücksichtigung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Abschn. B der Beitragsordnung erfasst werde, da bei der Ermittlung dieser Einkünfte auch Werbungskosten abzuziehen seien und die Einkünfte dadurch sogar negativ werden könnten. Entgegen der Darstellung des Klägers werden nach Abschn. B der Beitragsordnung lediglich die "steuerpflichtigen und steuerfreien Einnahmen" berücksichtigt. Nur wenn "die Einnahmen nicht bekannt sind", sind die Einkünfte zugrunde zu legen. Die vom Kläger angenommene Berücksichtigung von Werbungskosten findet nach Abschn. B also regelmäßig nicht statt. Der Hinweis des Klägers auf eventuell negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bestätigt vielmehr --umgekehrt-- das Argument des Landesamtes, dass sowohl das Vorhandensein von Grundeigentum als auch von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zwingend auf eine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Mitglieds schließen lassen.
- 39** (4) Auch die mit Schriftsatz vom 26.01.2026 vom Kläger vorgebrachten Einwendungen vermögen der Revision nicht zum Erfolg zu verhelfen. So kann sich der Kläger nicht auf Vertrauensschutz berufen, weil das Landesamt seit dem

01.01.2002 bestimmte Regelungen früherer Beitragsordnungen nicht beanstandet habe. Denn solche Regelungen sind vom FG nicht festgestellt worden. Es fehlt somit an den gemäß § 118 Abs. 2 FGO erforderlichen tatsächlichen Feststellungen (vgl. zur sogenannten negativen Bindungswirkung der vom FG festgestellten Tatsachen BFH-Urteil vom 22.10.2024 - VIII R 18/21, BFHE 284, 538, BStBl II 2025, 108, Rz 32; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 118 Rz 150). Der Kläger hat das Fehlen entsprechender Feststellungen auch nicht mit Verfahrensrügen angegriffen. Unabhängig davon begründet eine bloße Untätigkeit der Aufsichtsbehörde regelmäßig keinen Vertrauenstatbestand.

- 40** Ebenso tragen die Hinweise des Klägers auf ein "Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften" nicht zur Überzeugungskraft seiner Einwendungen bei, sondern bestätigen --umgekehrt-- die Richtigkeit der FG-Entscheidung. Der Hinweis auf einen Gesetzentwurf vermag die Rechtmäßigkeit einer zum Zeitpunkt ihres Erlasses geltenden Rechtslage nicht in Frage zu stellen. Aus den zukünftig erweiterten Beratungsbefugnissen von Lohnsteuerhilfvereinen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hat der Kläger zudem gefolgert, dass Bestandteile der Beitragsordnung den Mehraufwand bei der Beratung berücksichtigen müssten. Werden aber --wie in der streitgegenständlichen Beitragsordnung-- Grundeigentum und Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung unbebauter und bebauter Grundstücke bei der Beitragsbemessung doppelt berücksichtigt, wie es das FG nachvollziehbar hervorgehoben hat, entspricht dies einem verdeckten Leistungsentgelt, welches gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG nicht zulässig ist.
- 41** dd) Nichts anderes folgt aus dem Umstand, dass der Senat in seiner früheren Rechtsprechung die Regelung einer Beitragssatzung für zulässig angesehen hat, bei der neuen Mitgliedern, welche für zwei Jahre Hilfe bei ihrer Steuererklärung erwarten, die Einnahmen aus beiden Jahren zusammengerechnet wurden, was mitunter zu einer Verdoppelung der Beitragslast führen konnte (Senatsurteil vom 26.10.2010 - VII R 23/09, BFHE 231, 473, BStBl II 2011, 188, Rz 22 f.). Ein Konnex zwischen Beitrag und der vom Verein erwarteten Leistung bestand dort nach Auffassung des Senats nur in sehr eingeschränktem Umfang, weil nach der dortigen Beitragssatzung eine Beratung auch für weiter zurückliegende Zeiträume, Rechtsbehelfsverfahren, Änderungsbescheide oder Antragsfristen in Anspruch genommen werden konnte. Die Zweckbestimmung des Vereins, Vorkehrungen dagegen zu treffen, dass Mitglieder erst bei "aufgestautem Beratungsbedarf" dem Verein beitreten würden, überlagerte im dortigen Fall den Leistungsbezug in einem solchen Umfang, dass dieser noch hingenommen werden konnte (Senatsurteil vom 26.10.2010 - VII R 23/09, BFHE 231, 473, BStBl II 2011, 188, Rz 23; vgl. auch FG München, Urteil vom 15.12.2010 - 4 K 2771/07, EFG 2011, 1559, Rz 15 ff.). Mit einer solchen Konstellation ist der vorliegende Fall nicht vergleichbar.
- 42** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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