Urteil vom 29. September 2020, VIII R 14/17

Aufrechnung eines Rechtsanwalts mit Honoraransprüchen gegen den Anspruch des Mandanten auf Herausgabe von Fremdgeld in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung

ECLI:DE:BFH:2020:U.290920.VIIIR14.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 3 S 1, EStG § 4 Abs 3 S 2, StGB § 266, EStG § 8 Abs 1, EStG § 11 Abs 1, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 21. März 2017, Az: 2 K 2100/15

Leitsätze

1. Ein Rechtsanwalt, der nach der Vereinnahmung von Fremdgeld mit Honoraransprüchen gegen den Herausgabeanspruch des Mandanten aufrechnet, löst die für einen durchlaufenden Posten gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG notwendige Verklammerung von Einnahme und Ausgabe zu einem einheitlichen Vorgang endgültig auf.

2. Mit dem Wegfall der Verklammerung und damit der Voraussetzungen eines durchlaufenden Postens ist das Fremdgeld als Betriebseinnahme in die Ermittlung des Gewinns für den Betrieb einzubeziehen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 22.03.2017 - 2 K 2100/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 2011 als Rechtsanwalt in einer Einzelkanzlei selbständig tätig. Seinen Gewinn aus der anwaltlichen Tätigkeit ermittelte er im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG). Er verfügte über zwei Bankkonten, über die er private Zahlungen und Zahlungen der Kanzlei abwickelte. Ein Fremdgeldkonto führte der Kläger nicht.

2 Der Kläger erstritt nach einem längeren Verfahren für eine spanische Mandantin im Streitjahr eine Vergleichszahlung in Höhe von 290.000 € zuzüglich Zinsen. Der Vergleichsbetrag inklusive der Zinsen wurde vom Prozessgegner im Januar 2011 auf eines der Konten des Klägers überwiesen. Von dem vereinnahmten Betrag leitete der Kläger noch im Streitjahr 240.000 € an die spanische Mandantin weiter. Einen Betrag von 50.000 € behielt er mit der Begründung ein, ihm stünden aufgrund bereits erteilter Abrechnungen nicht erfüllte Honorarforderungen zu, mit denen er gegen den Herausgabeanspruch aufrechne. Die Mandantin bestritt diese Honorarforderungen und verlangte im April des Streitjahrs die Auszahlung des einbehaltenen Betrags.

3 Das Landgericht (LG) X entschied durch Urteil vom 13.09.2012, die zutreffenden Honoraransprüche des Klägers aus dem Mandat beliefen sich auf 25.272,82 €. Der Kläger habe für seine Tätigkeit Scheckzahlungen in Höhe von 17.470 € und Barzahlungen der spanischen Mandantin in Höhe von weiteren 3.000 € erhalten. Da der Honoraranspruch des Klägers in Höhe von 20.470 € bereits erfüllt worden sei, habe er nur in Höhe eines Restbetrags von 4.802,82 € gegen den Herausgabeanspruch der Mandantin wirksam aufrechnen können. Der Kläger wurde vom LG X zur Zahlung von 45.197,18 € (50.000 € abzüglich 4.802,82 €) nebst Zinsen an die spanische Mandantin verurteilt. Das Urteil wurde im Jahr 2014 nach Zurückweisung der Berufung rechtskräftig.

4 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger einen Gewinn aus selbständiger Arbeit. In den in der Gewinnermittlung ausgewiesenen Betriebseinnahmen waren in Höhe von 10.000 € Honorareinnahmen von der spanischen Mandantin enthalten.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte in dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 05.06.2013 den Gewinn des Klägers aus selbständiger Arbeit wie erklärt an.

6 In einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde ermittelt, dass auf den Konten des Klägers im Zusammenhang mit dem spanischen Mandat (nach Abzug des weitergeleiteten Betrags von 240.000 €) im Streitjahr insgesamt 57.946,22 € eingegangen waren. Die Prüferin behandelte diesen Betrag als nicht erklärte umsatzsteuerpflichtige Bruttomehreinnahme, aus der sie die geschuldete Umsatzsteuer zum Steuersatz von 19 Prozent herausrechnete. Unter Berücksichtigung weiterer Sachverhalte gelangte sie für das Streitjahr zu fehlerhaft nicht erfassten Bruttoumsätzen in Höhe von 64.341,02 €.

7 Das FA erhöhte anknüpfend an die Umsatzsteuer-Sonderprüfung den Gewinn des Klägers aus selbständiger Arbeit um 54.341 € (64.341,02 € ./. bereits erfasster 10.000 €) und berücksichtigte im gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 14.03.2014 einen Gewinn aus selbständiger Arbeit in Höhe von 77.505 €. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der anschließend erhobene Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg.

8 Im Klageverfahren begehrte der Kläger, die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit um 45.197 € (50.000 € abzüglich wirksam aufgerechneter 4.802,82 €) zu mindern. Das Finanzgericht (FG), dessen Begründung in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 897 mitgeteilt ist, wies die Klage als unbegründet ab.

9 Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG in Gestalt des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG.

10 Unter Verweis auf das Senatsurteil vom 16.12.2014 - VIII R 19/12 (BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643) führt er im Wesentlichen aus, vor der Aufrechnungserklärung habe er die Zahlungen aufgrund des Prozessvergleichs im Namen und für Rechnung der spanischen Mandantin vereinnahmt. Das Fremdgeld habe seine Eigenschaft als durchlaufender Posten i.S. von § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht verloren, weil er in Höhe des nicht wirksam aufgerechneten Betrags von 45.197 € zivilrechtlich weiter zur Herausgabe des Fremdgelds an die Mandantin verpflichtet geblieben sei. Die für einen durchlaufenden Posten notwendige Verklammerung zwischen Einnahme und Ausgabe sei nicht durch die Abgabe der (zum Teil ins Leere gehenden) Aufrechnungserklärung gelöst worden.

11 Folge man dem nicht, habe er durch den Wegfall der Voraussetzungen eines durchlaufenden Postens den Tatbestand der Einkünfteerzielung nicht verwirklicht. Er habe die Verklammerung zwischen dem Fremdgeld und dessen künftiger Verausgabung durch die rechtsirrtümliche Aufrechnung mit zu hohen Honorarforderungen gelöst, was den objektiven Straftatbestand der Untreue gemäß § 266 Abs. 1 des Strafgesetzbuchs (StGB) erfülle.

12 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22.03.2017 - 2 K 2100/15 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14.03.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.09.2015 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 45.197 € reduziert werden.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitjahr einen Gewinn aus seiner anwaltlichen Tätigkeit in Höhe von 77.505 € erzielt hat.

16 Bei dem für die spanische Mandantin aufgrund des Prozessvergleichs vereinnahmten Fremdgeld handelt es sich um

eine Betriebseinnahme (s. unter II.1.). Das FG hat zutreffend entschieden, dass diese Betriebseinnahme in Höhe des streitigen Betrags von 45.197 € nicht als durchlaufender Posten gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG aus der Gewinnermittlung auszuscheiden ist, sondern den Gewinn des Klägers im Streitjahr erhöht (s. unter II.2.).

17 1. Das für Rechnung und im Namen der spanischen Mandantin vereinnahmte Fremdgeld ist eine Betriebseinnahme aus der anwaltlichen Tätigkeit des Klägers.

18 Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die betriebliche Veranlassung der Vereinnahmung des Fremdgelds durch die anwaltliche Tätigkeit des Klägers steht im Streitfall außer Frage. Es besteht ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zur anwaltlichen Tätigkeit (vgl. zu diesen Voraussetzungen Senatsurteil vom 30.11.2016 - VIII R 41/14, BFH/NV 2017, 1180, Rz 16, m.w.N.). Der Kläger hat auch die für eine Betriebseinnahme notwendige wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Fremdgeld erlangt, indem er es auf einem Kanzleikonto vereinnahmt hat (Senatsbeschluss vom 17.10.2012 - VIII S 16/12, BFH/NV 2013, 32, Rz 23; Senatsurteil in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643, Rz 20 f.; vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.05.1974 - I R 255/71, BFHE 112, 381, BStBl II 1974, 518 [Rz 8]).

19 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der streitige Betrag in Höhe von 45.197 € nicht als durchlaufender Posten gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG aus der Gewinnermittlung für das Streitjahr auszuscheiden ist, sondern den Gewinn des Klägers im Streitjahr erhöht.

20 a) Steuerpflichtige, die --wie der Kläger-- nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG scheiden aus der Gewinnermittlung im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung solche Betriebseinnahmen und -ausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten).

21 Der Begriff des durchlaufenden Postens erfasst die Einnahme und die entsprechende Ausgabe als Gesamttatbestand. Voraussetzung für die Beurteilung zu- und abfließender Geldbeträge als durchlaufender Posten in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist die Verklammerung von Einnahme und Ausgabe zu einem einheitlichen Vorgang, d.h. es müssen beide Geldbewegungen in fremdem Namen und für fremde Rechnung geschehen (BFH-Urteile vom 18.12.1975 - IV R 12/72, BFHE 118, 307, BStBl II 1976, 370, unter 2., und vom 19.02.1975 - I R 154/73, BFHE 115, 129, BStBl II 1975, 441 [Rz 9]; Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 32, Rz 15; Senatsurteile in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643, Rz 19, und vom 20.07.1982 - VIII R 143/77, BFHE 136, 262, BStBl II 1983, 196; zur Behandlung durchlaufender Posten im Rahmen der Bilanzierung s. BFH-Urteil vom 15.05.2008 -IV R 25/07, BFHE 221, 169, BStBl II 2008, 715, unter II.3.). Sind beide Geldbewegungen in dieser Weise miteinander verklammert, scheiden sie bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung aus Vereinfachungsgründen aus der Ermittlung des Betriebsergebnisses aus, da sie wirtschaftlich betrachtet nicht in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gelangen (Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 610).

22 Danach ist nur der von dem Kläger an die spanische Mandantin in Höhe von 240.000 € weitergeleitete Betrag als durchlaufender Posten gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG aus der Gewinnermittlung auszuscheiden.

23 b) Dagegen handelt es sich bei dem vom Kläger im Namen und für Rechnung der spanischen Mandantin vereinnahmten Betrag in Höhe von 50.000 € nicht um einen durchlaufenden Posten i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG, da der Kläger den Willen zur Weiterleitung des Gelds durch die Aufrechnungserklärung nach außen erkennbar aufgegeben hat.

24 aa) Wird eine Einnahme in fremdem Namen und für fremde Rechnung in Empfang genommen --hier der Fremdgeldbetrag von 50.000 €-- kann dies allein keinen durchlaufenden Posten i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG begründen, weil es an der erforderlichen Verausgabung des Betrags in fremdem Namen und für fremde Rechnung fehlt (BFH-Urteil in BFHE 118, 307, BStBl II 1976, 370, unter 2. [Rz 17]; HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 611 f.).

25 bb) Ein im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmter Geldbetrag ist aber solange nicht als Betriebseinnahme in die Ermittlung des Betriebsergebnisses gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG einzubeziehen, bis feststeht, dass er nicht mehr Bestandteil eines durchlaufenden Postens gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG sein kann. Die Vereinnahmung und Verausgabung von Geldbeträgen, die zusammen einen durchlaufenden Posten i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG bilden, kann in verschiedene Gewinnermittlungszeiträume fallen. Erstreckt sich die

Vereinnahmung und Verausgabung über mehrere Gewinnermittlungszeiträume, ist für die Verklammerung beider Geldbewegungen zu einem einheitlichen Vorgang erforderlich, dass zwischen dem Zahlungsverpflichteten (dem Steuerpflichtigen) und dem Zahlungsberechtigten durchgehend eine unmittelbare, nach außen erkennbare Rechtsbeziehung besteht, nach der der Steuerpflichtige zur Weiterleitung des Fremdgelds schuldrechtlich verpflichtet ist und er bis zur Verausgabung an den Berechtigten den Willen zur Weiterleitung des Gelds nicht nach außen erkennbar aufgibt (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.1966 - V 135/63, BFHE 85, 145, BStBl III 1966, 263; Senatsurteil in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643, Rz 19; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1555; HHR/Kanzler, § 6 EStG Rz 611 am Ende; vgl. auch Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 4 Rz 404; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 188).

26 cc) Die Möglichkeit, dass das vereinnahmte Fremdgeld Bestandteil eines durchlaufenden Postens sein konnte, wurde im Streitfall nicht von vornherein dadurch ausgeschlossen, dass der Kläger das Fremdgeld --ggf. entgegen § 43a Abs. 5 der Bundesrechtsanwaltsordnung und § 4 der Berufsordnung für Rechtsanwälte berufsrechtswidrig-- nicht auf einem separaten Fremdgeldkonto vereinnahmt und verwahrt, sondern untrennbar mit sonstigen Geldzuflüssen auf einem seiner gemischt genutzten Konten vermischt hat.

27 Der Kläger hat das Fremdgeld zunächst nach außen erkennbar für die spanische Mandantin entgegen genommen, für diese verwahrt und der Mandantin gegenüber seine Weiterleitungsverpflichtung anerkannt (s. zu diesen Voraussetzungen Senatsurteil in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643, Rz 22). Die spanische Mandantin musste bis zur Abgabe der Aufrechnungserklärung des Klägers somit nicht davon ausgehen, der Kläger wolle das Geld einbehalten.

28 c) Indem der Kläger im Streitjahr in Höhe eines Betrags von 50.000 € die Aufrechnung mit eigenen Honorarforderungen gegen den Herausgabeanspruch der spanischen Mandantin erklärt hat, hat er die Verklammerung des Fremdgelds mit einer künftigen Verausgabung an den Zahlungsberechtigten (die spanische Mandantin) endgültig gelöst.

29 aa) Bestreitet der Steuerpflichtige nach der Vereinnahmung von Geld in fremdem Namen und für fremde Rechnung nach außen erkennbar den Weiterleitungsanspruch des Zahlungsberechtigten und macht geltend, er dürfe über diese Beträge wie bei einer im eigenen Namen und für eigene Rechnung zugeflossenen Einnahme verfügen, löst er die für einen durchlaufenden Posten i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG erforderliche durchgehende Verklammerung mit einer späteren Ausgabe im Namen und für Rechnung des Berechtigten auf (vgl. zur Anmaßung von Eigenmacht am Fremdgeld auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 32, Rz 19; Urteil des FG Köln vom 05.06.2014 - 15 K 2605/12, EFG 2014, 1768, Rz 18, 20; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 188 am Ende). Dies ist hier der Fall.

30 bb) Der Kläger hat den Herausgabeanspruch der spanischen Mandantin in Höhe der zur Aufrechnung gestellten Honorarforderungen als erloschen behandelt und dies der Mandantin gegenüber auch zum Ausdruck gebracht. Er hat das Fremdgeld nicht mehr für fremde Rechnung verwahrt, sondern als ihm zustehende Honorareinnahme behandelt. Ihm ging es darum, durch die Aufrechnung die gegenüber der Mandantin für seine anwaltlichen Leistungen abgerechneten Honorare beizutreiben.

31 d) Mit der Auflösung der Verklammerung wurde die rechtliche Behandlung des vom Kläger in fremdem Namen und für fremde Rechnung vereinnahmten Geldbetrags in Höhe von 50.000 € als durchlaufender Posten unzutreffend. Betriebseinnahmen, die wegen Wegfalls der Voraussetzungen nicht mehr nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG aus der Ermittlung des Gewinns "ausscheiden", sind bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses (des Gewinns) wieder zu berücksichtigen (Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 32, Rz 23; zustimmend Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 404; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 188 am Ende; Schiffers in Korn, § 11 EStG Rz 47 "Aufrechnung"; vgl. auch FG Köln in EFG 2014, 1768, sowie HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 615 "Honorareinnahmen"), es sei denn, dem stehen überlagernde Gesichtspunkte wie im Senatsurteil in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643 entgegen.

32 e) Die durchgehend bestehende rechtliche Verpflichtung des Klägers, 45.197 € an die spanische Mandantin zahlen zu müssen, steht dem nicht entgegen. Der Kläger hat in Höhe von 45.197 € unwirksam mit nicht bestehenden Honorarforderungen gegen den Herausgabeanspruch der spanischen Mandantin aufgerechnet. Entgegen seiner Auffassung hat die fortbestehende zivilrechtliche Herausgabepflicht allein nicht zur Folge, dass für das Fremdgeld die Verklammerung zwischen Einnahme und Ausgabe fortbestanden hat. Unerheblich ist ferner, dass die aus dem Wegfall der Verklammerung folgende Betriebseinnahme mit einer Rückzahlungsverpflichtung belastet ist.

33 aa) Der Senat hat im Senatsurteil in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643 (Rz 25) zwar ausgeführt, die Absicht, Fremdgeld mit eigenen Mitteln auf Kanzleikonten zu vermischen und für eigene Zwecke zu verwenden stellten dessen Behandlung als durchlaufender Posten nicht in Frage, weil der dortige Kläger "ungeachtet dessen zur

Weiterleitung der Fremdgelder" an den Berechtigten schuldrechtlich verpflichtet geblieben sei. Diese Aussage ist aber im Kontext der Senatsentscheidung zu verstehen. Der Kläger des Senatsurteils in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643 leugnete weder die gegenüber dem Zahlungsberechtigten (dem Mandanten) bestehende schuldrechtliche Herausgabeverpflichtung noch gab er seine Weiterleitungsabsicht für den Mandanten nach außen erkennbar auf. Dem Senatsurteil ist damit die Aussage zu entnehmen, dass trotz einer abredewidrigen Verwendung von Fremdgeld eine Verklammerung fortbestehen kann, wenn eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Weitergabe besteht und der Wille des Steuerpflichtigen, das Geld an den Berechtigten weiterzuleiten, bis zur Verausgabung nicht nach außen erkennbar aufgegeben wird. Anders ist dies im Streitfall, in dem der Kläger durch seine Aufrechnungserklärung den Willen zur Weiterleitung des Gelds nach außen erkennbar aufgegeben hat (s. unter II.2.c).

34 bb) Das endgültige "Behaltendürfen" eines vereinnahmten oder --wie hier-- dem steuerpflichtigen Betriebsvermögen zugeordneten Betrags ist nicht Merkmal des Zuflusses einer Betriebseinnahme (Senatsurteil vom 02.08.2016 - VIII R 4/14, BFHE 255, 422, BStBl II 2017, 310, Rz 21, m.w.N.). Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige bereits im Zuflusszeitpunkt einer drohenden Rückzahlungsverpflichtung unterliegt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.11.1962 - IV 179/59 U, BFHE 76, 358, BStBl III 1963, 132, und vom 30.01.1975 - IV R 190/71, BFHE 115, 559, BStBl II 1975, 776). Erst die tatsächliche Rückzahlung einer zuvor vereinnahmten Zahlung führt zu einer Betriebsausgabe im Jahr des Abflusses (BFH-Urteile in BFHE 115, 559, BStBl II 1975, 776, und vom 13.10.1989 - III R 30, 31/85, BFHE 159, 123, BStBl II 1990, 287, unter II.2.b cc). Danach steht auch die durch das rechtskräftige Urteil des LG X gegenüber der spanischen Mandantin bestätigte Zahlungsverpflichtung des Klägers in Höhe von 45.197 € der Annahme einer Betriebseinnahme durch den Wegfall der Verklammerung im Streitjahr nicht entgegen.

35 f) Das vorliegende Verhalten des Klägers ist auch nicht mit dem Sachverhalt im Streitfall des Senatsurteils in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643 vergleichbar, bei dem eine strafbare Untreue (§ 266 Abs. 1 StGB) vorlag und eine Entnahme des Fremdgelds außerhalb des Tatbestands der Einkünfteerzielung erfolgte.

36 aa) Der Senat hat im Senatsurteil in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643 eine Entnahme des Fremdgelds direkt aus dem Fremdbetriebsvermögen ohne Durchgang als Betriebseinnahme durch das Betriebsvermögen des Klägers bejaht, weil dort der Kläger wie ein fremder Dritter "in die Kasse" seines Unternehmens gegriffen hatte und die Vereinnahmung des Fremdgelds außerhalb des Tatbestands der Einkünfteerzielung lag (Senatsurteil in BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643; vgl. Levedag, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 720, 722; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 188; HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 613).

37 bb) Im vorliegenden Streitfall wurde der Wegfall der Verklammerung nicht durch einen strafbaren Zugriff des Klägers auf das Fremdgeld verwirklicht. Die Aufrechnung des Klägers mit eigenen Honoraransprüchen gegen den Herausgabeanspruch der spanischen Mandantin erfüllt nicht den Tatbestand der Untreue gemäß § 266 Abs. 1 StGB.

38 Eine strafbare Untreue gemäß § 266 Abs. 1 StGB wird mangels Vermögensnachteils nicht verwirklicht, wenn ein Rechtsanwalt einen fälligen Gegenanspruch gegen das von ihm treuhänderisch verwaltete Vermögen hat und hierüber in entsprechender Höhe zu eigenen Gunsten verfügt, so dass der Treugeber von einer bestehenden Verbindlichkeit befreit wird (zur Zulässigkeit der Aufrechnung s. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12.09.2002 - IX ZR 66/01, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2003, 140, unter II.4.c aa). Voraussetzung für das Fehlen eines Vermögensnachteils des Mandanten ist, dass die Aufrechnung mit eigenen Forderungen des Rechtsanwalts gegen den Herausgabeanspruch oder die abredewidrige Verwendung von Mandantengeldern nicht mit dem Vorsatz einer rechtswidrigen Bereicherung erfolgt (BGH-Beschlüsse vom 26.11.2019 - 2 StR 588/18, NJW 2020, 1689, Rz 13, 23 ff., m.w.N., und vom 24.07.2014 - 2 StR 221/14, Neue Zeitschrift für Strafrecht --NStZ-- 2015, 277, Rz 8; vgl. auch Schmidt, NStZ 2013, 498, 500, m.w.N.). Honoraransprüche eines Rechtsanwalts können somit grundsätzlich einen Vermögensnachteil ausschließen, wenn die Verwendung der Mandantengelder nicht mit dem Vorsatz rechtswidriger Bereicherung erfolgt, sondern dem Zweck dient, bestehende Honoraransprüche zu befriedigen (BGH-Urteil in NJW 2020, 1689, Rz 21 ff.). Im Streitfall hat der Kläger die Aufrechnung mit seinen abgerechneten Honorarforderungen nicht in der Absicht erklärt, sich rechtswidrig zu bereichern. Bei Abgabe der Aufrechnungserklärung im Rahmen seiner Klageerwiderung vor dem LG X ging er davon aus, dass ihm Honoraransprüche in Höhe des aufgerechneten Betrags zustünden.

39 3. Der Senat entscheidet aufgrund des Verzichts der Beteiligten auf mündliche Verhandlung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO). Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de