

# Honorargestaltung für Steuerberater

Vertraulicher Informations-Dienst mit den besten Tipps zur Gebührenabrechnung

## Die Themen dieser Ausgabe:

### Betriebswirtschaftliche Beratung

Informationssicherheitsbeauftragter als Geschäftsfeld für Steuerberater  
(Ulrike Geismann) . . . . 1

### Kanzleimanagement

Wenn Mandanten Sie mit Mitbewerbern vergleichen ...  
(Dr. Andreas Nagel) . . . . 4

### Kollegenecke

Kostenentscheidung nach Hauptsacheerledigung  
(Werner Becker) . . . . 5

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

die Bedeutung der Sicherheit in der IT wird zukünftig noch weiter zunehmen. Hierbei wird die Implementierung des Informationssicherheitsbeauftragten immer wichtiger. Flankierend bietet die Cyberversicherung eine gute Möglichkeit zur Absicherung unkalkulierbarer Schäden bei Eintritt des Worst-Case-Szenarios. Ein Allheilmittel zum Schutz vor Cyberrisiken gibt es jedoch nicht. Vielmehr muss jede Kanzlei individuell sicherstellen, dass ihre Sicherheitstechnik auf dem neuesten Stand ist und alle Mitarbeiter die Sicherheits- und Verhaltensregeln kennen und einhalten. Wie Sie diese Aufgaben als (externer) Steuerberater wahrnehmen und abrechnen, lesen Sie im Beitrag von Frau Geismann.

Ich wünsche Ihnen erholsame Feiertage und einen guten Start in das neue Jahr!



*Daniel Reisinger*

**Daniel Reisinger**  
Diplom-Kaufmann, Chefredakteur

## Betriebswirtschaftliche Beratung Informationssicherheitsbeauftragter als Geschäftsfeld für Steuerberater

Spätestens seit Einführung der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) zum 25.5.2018 kommt der Datensicherheit in der Steuerberatungskanzlei große Bedeutung zu.

Einer KPMG-Studie zufolge war in den letzten 3 Jahren jedes dritte Unternehmen von digitaler Erpressung oder anderen Formen von **Cyberkriminalität** betroffen. In den USA haben Sicherheitsforscher

der Universitäten Illinois und Michigan im Jahr 2016 an öffentlich zugänglichen Stellen USB-Sticks ausgelegt, sozusagen als Köder, um zu testen, wie viele dieser USB-Sticks vom Finder „geöffnet“ werden. Mehr als 50% der Finder haben den USB-Stick an den eigenen Computer bzw. an den Computer am Arbeitsplatz angeschlossen und die darauf gespeicherten Dateien geöffnet, mögliche **Schadsoftware** inklusive.

Die DSGVO verpflichtet grundsätzlich dazu, im Fall eines Cyberangriffs Maßnahmen zu ergreifen, insbesondere in Bezug auf jene Daten, die von Dritten erbeutet werden können.

So sind z. B. die betroffenen Mandanten über das entstandene Datenleck zu informieren. Je mehr Mandanten betroffen sind, umso höher (und umso teurer) wird der erforderliche Aufwand sein, um diese Maßnahmen zeitnah umzusetzen. Dabei ist der Aufwand kaum im Vorhinein in EUR oder Stunden zu beziffern. Daher wird es für jede Kanzlei – unabhängig von ihrer Größe – in Zukunft immer wichtiger, die **Informations- und Datensicherheit dauerhaft** im Blick zu haben. Insbesondere für kleine Kanzleien kann das häufig sehr schwierig sein, aufgrund der mangelnden Qualifikation der Mitarbeiter in diesem Themenfeld.

Daher werden hier oftmals **externe IT-Unternehmen** beauftragt, für Datensicherung, Initialisierung und Sicherheit von Daten in der Kanzlei zu sorgen. Diese Aufgaben kann aber ebenso gut ein **externer Steuerberater** übernehmen, der sich bereits mit diesen Themen auseinandergesetzt hat. Unter Berufskollegen besteht vermutlich ein höheres Vertrauensverhältnis, das auch perspektivisch konstruktiv gestaltet werden kann.

Auch wenn Informationssicherheitsbeauftragter kein originäres Tätigkeitsfeld eines (externen) Steuerberaters ist, stellt die Tatsache, dass er die einschlägige steuerbasierte Software kennt, ein deutliches Plus gegenüber reinen IT-Dienstleistern dar.

- Denn wer ist letztendlich so geeignet wie ein Steuerberater, zu differenzieren, welche Daten wie und insbesondere wie lange wo gespeichert werden sollten?
- Denn ist nicht jede Kanzlei dazu angehalten, eine funktionierende Hard- und Software dauerhaft zu gewährleisten?

- Und ist es nicht zwingend erforderlich, dass sich der Mitarbeiter darauf verlassen kann, dass die Daten, die er für den von ihm betreuten Mandanten am Freitag der Vorwoche im Computer erfasst hat, auch noch am Montag unverfälscht und vollständig dokumentiert im Programm abrufbar sind?

Selbst der minimalste Datenverlust zieht einen riesigen Vertrauensverlust nach sich.

Folgende **Aufgaben** sollte der als Informationssicherheitsbeauftragter fungierende (externe) Steuerberater daher in der kleinen bis mittelständischen Kanzlei wahrnehmen:

- **Analyse der Risiken bei einzelnen Mitarbeitern:** Insbesondere muss eine Überprüfung dahingehend erfolgen, wie die in der Kanzlei beschäftigten Mitarbeiter z. B. ihre Passwörter sichern oder in welchem Umfang Dateianhänge von unbekanntem E-Mails geöffnet werden, ohne sich der ggf. daraus resultierenden Sicherheitsrisiken bewusst zu sein.
- **Bestandsaufnahme der Aktualität der eingesetzten Soft- und Hardware:** Software auf dem aktuellen Stand trägt in erheblichem Maß zu einem dauerhaften und umfangreichen Schutz vor Cyberkriminalität bei. Der Informationssicherheitsbeauftragte sollte darauf achten, dass sowohl für Steuerprogramme als auch für alle weiteren installierten Programme stets die aktuellste Version inklusive aller Hersteller-Patches installiert ist.
- **Einführung eines internen Kontrollsystems (IKS):** In der Implementierung des IKS in der Kanzlei liegt die umfangreichste und größte Herausforderung für den Informationssicherheitsbeauftragten. Er muss ein wirksames IKS schaffen, das zum Ziel hat, selbstständig Risiken zu erkennen und zu bewerten. Darüber hinaus müssen Datensicherungskonzepte entwickelt und die Verantwortlichkeiten in der Kanzlei eindeutig geregelt werden.
- **Durchführung von Schulungen zur Datensicherheit:** Auch müssen die Mitarbeiter hinsichtlich vorhandener Risiken, aber vor allem hinsichtlich des Umgangs damit geschult werden. Hierzu zählen u. a. auch das Erstellen von sicheren Passwörtern oder das Öffnen von unbekanntem E-Mails (z. B. Phishing-Mails).
- **Analyse risikobehafteter Prozesse:** Im Rahmen dieser Analyse müssen neben innerbetrieblichen

## Honorargestaltung für Steuerberater

auch all jene Risikofaktoren beleuchtet werden, die sich aus der Kommunikation mit Mandanten und Behörden ergeben, z. B. im Rahmen des alltäglichen Mailverkehrs.

### Wie können die Leistungen als Informations-sicherheitsbeauftragter abgerechnet werden?

Grundsätzlich handelt es sich bei der Ausübung dieser Tätigkeit um eine mit dem Beruf des Steuerberaters **vereinbare Tätigkeit** i. S. d. § 57 Abs. 3 StBerG. Die StBVV findet jedoch keine Anwendung.

Daher sollte entweder ein **Stundenlohn** oder eine wöchentliche bzw. monatliche **Pauschale** vereinbart werden. Hierbei muss bedacht werden, dass das Honorar im Rahmen eines festgelegten Stundensatzes insbesondere dann einer Pauschale vorzuziehen ist, wenn zu Beginn der Tätigkeit noch nicht absehbar ist, wie umfangreich z. B. die erstmalige Implementierung eines internen Kontrollsystems für Informationssicherheit sein wird.

#### Beratungshinweis

Wird die Tätigkeit bereits über mehrere Monate ausgeübt, besteht immer noch die Möglichkeit, vom festgesetzten Stundensatz zu einer monatlichen Pauschale überzugehen.

### Entstehende Kosten an Mandanten weitergeben

Für die diese Dienstleistung in Anspruch nehmende Kanzlei wäre es wünschenswert, die entstehenden Kosten an die Mandanten weiterzugeben. Diese sollten bestmöglich im gegenüber den Mandanten abgerechneten Zehntelsatz abgedeckt sein, denn auch jeder Mandant hat ein berechtigtes Interesse daran, dass seine dem Steuerberater zu treuen Händen überlassenen Daten geschützt werden.

Legitimieren lässt sich die Überwälzung der Kosten sicherlich auch damit, dass es im Rahmen des Eintretens der DSGVO keine reine Selbstverpflichtung mehr zur Einhaltung des Datenschutzes gibt, sondern die weitaus verschärfte Form der behördlichen Anordnung, deren Nichtbeachtung mit empfindlichen Geldbußen belegt wird.

#### Beratungshinweis

Im Übrigen besteht diesbezüglich auch eine Rechenschaftslegungspflicht der jeweils zuständigen Steuerberaterkammer gegenüber.

Daher sollte auch der Abschluss einer **Cyberversicherung** in die Überlegungen einbezogen werden. Diese Versicherung findet sich seit ca. 5 Jahren im Portfolio einiger Versicherungsgesellschaften. Sie sichert 3 Risikoarten ab:

- **Haftpflichtansprüche**, die ggf. von Mandanten an die Kanzlei herangetragen werden.
- **Eigenschäden**, die in der Kanzlei entstehen, wenn die Programme tagelang nicht einsetzbar sind.
- **Schäden** aufgrund behördlicher Datenschutzvorgaben (z. B. DSGVO), wenn Unbefugte Kenntnis von Mandantendaten erlangen.

Voraussetzung für den Abschluss einer Cyberversicherung ist jedoch eine vorhergehende **Risikoprüfung durch die Versicherungsgesellschaft**. Im Rahmen dieser Risikoprüfung prüft der Versicherer insbesondere, welche Vorkehrungen zur Datensicherheit getroffen wurden, ob die in der Kanzlei eingesetzten Systeme regelmäßig aktualisiert werden, ob geeignete Sicherheitssysteme (Anti-Viren-Programm, Firewalls, IDS/IPS) zum Einsatz kommen bzw. ob eine kontinuierliche Datensicherung durchgeführt wird. Auch die Anwendung von sog. Policies ist eine sinnvolle technische Maßnahme, die Sicherheit in der eigenen Kanzlei zu erhöhen.

Neben diesen technischen Voraussetzungen wird im Rahmen einer Risikoprüfung auch überprüft, ob die Mitarbeiter in der Kanzlei hinsichtlich der Datensicherheit ausreichend geschult sind, z. B. in Anwendung und Umgang mit geheimen Passwörtern.

Werden im Rahmen dieser ersten Risikoprüfung gravierende Mängel festgestellt, kann dies bedeuten, dass die Versicherung einem Vertragsabschluss bis zur Behebung dieser Mängel negativ gegenübersteht. In diesem Fall gewährleistet der Informationssicherheitsbeauftragte, dass einer **erfolgreichen Risikoprüfung** nichts entgegensteht.

Auch nach Abschluss einer Cyberversicherung werden der Informationssicherheitsbeauftragte und

dessen Wirken nicht entbehrlich. Denn sollte das Worst-Case-Szenario eintreten, wird der Versicherer als erstes prüfen, inwiefern der Datensicherheit und dem Datenschutz in der Vergangenheit in der Kanzlei Rechnung getragen wurden.

Autorin: StB Ulrike Geismann, Dipl.-Kffr. (FH), Bonn (www.steuerberatung-seminare-geismann.de)

### Kanzleimanagement

## Wenn Mandanten Sie mit Mitbewerbern vergleichen ...

Steuerberater stehen heute in verstärktem Wettbewerb mit anderen Kanzleien. Durch das Internet ist im Steuerberatungsmarkt eine hohe Transparenz entstanden und **Mandanten vergleichen die Angebote der einzelnen Kanzleien** immer häufiger und intensiver. Viele Mandanten sind dadurch deutlich honorarsensibler und wechselwilliger geworden.

In **Beratungsgesprächen** kommt es daher immer häufiger vor, dass Mandanten auf die Leistungen und Honorare anderer Kanzleien hinweisen. Potenzielle Neumandanten erklären manchmal ausdrücklich, dass sie vor einer Mandatserteilung auch die Angebote anderer Kanzleien prüfen. Als Kanzleiinhaber müssen Sie souverän mit derartigen Hinweisen auf Ihre Mitbewerber umgehen.

### Verständnis zeigen

Machen Sie sich zunächst bewusst, dass der Mandant bei der Wahl seines Steuerberaters keine Fehlentscheidung treffen möchte, zumal es um eine Leistung geht, deren fachliche Qualität er meist nicht beurteilen kann. Der Mandant sucht die **bestmögliche Beratung für seine individuelle Situation** und hat verständlicherweise Angst vor der Wahl eines falschen oder zu teuren Beraters. Außerdem möchte der Mandant die Unannehmlichkeiten vermeiden, die ein späterer Beraterwechsel mit sich bringen würde.

Zeigen Sie daher Verständnis dafür, dass der Mandant mehrere Angebote vergleicht. Sagen Sie z. B.:

*„Ich verstehe, dass Sie den bestmöglichen Berater für Ihr Unternehmen finden möchten und daher Gespräche mit mehreren Kanzleien führen. Der wichtigste Punkt ist ja,*

*dass Ihre individuellen Wünsche und Erwartungen optimal erfüllt werden.“*

Durch diese Aussage **fühlt sich der Mandant verstanden** und spürt keinen weiteren Rechtfertigungszwang für seine Angebotsvergleiche. Wenn Sie signalisieren, dass Sie die Prüfung mehrerer Angebote als völlig normalen Bestandteil des unternehmerischen Entscheidungsprozesses sehen, sorgen Sie trotz des Gesprächs über Ihre Mitbewerber für eine weiterhin positive Gesprächsatmosphäre.

### Erwartungen klären

Fragen Sie den Mandanten, nach welchen Kriterien er andere Anbieter auswählt und beurteilt. So erfahren Sie, welche Kriterien für diesen Mandanten besonders wichtig sind. Wenn Sie die Erwartungen des Mandanten kennen, wissen Sie auch, ob er bei Ihnen langfristig zufrieden sein wird. Anschließend können Sie dann die **Leistungen und Stärken Ihrer Kanzlei** darstellen und dabei die vom Mandanten als wichtig bezeichneten Punkte besonders hervorheben. Auf diese Weise entsteht beim Mandanten das Gefühl, dass Sie individuell auf seine Erwartungen eingehen.

Wenn es in die Situation passt, können Sie dem Mandanten auch **geeignete Musterausdrucke vorlegen**, um das Verständnis für die Beratungsleistung zu erhöhen.

### Beratungshinweis

Achten Sie bei Ihrer Argumentation unbedingt darauf, dass Sie niemals schlecht über Mitbewerber oder deren Leistungen sprechen. Abwertende Bemerkungen über andere Kanzleien machen auf Ihren Gesprächspartner keinen guten Eindruck.

### Stärken überzeugend kommunizieren

In vielen Branchen entscheiden sich Kunden nicht unbedingt für den objektiv besten Anbieter, sondern für den Anbieter,

- der im Gespräch am besten auf die Bedürfnisse des Kunden eingeht,
- alle Fragen überzeugend beantwortet und
- bei dem der Kunde das Gefühl hat, dort am besten aufgehoben zu sein.

## Honorargestaltung für Steuerberater

---

Damit Sie überzeugend argumentieren können, sollten Sie im Vorfeld zunächst überlegen, wie Sie Ihre Leistungen und deren Nutzen verständlich und mandantengerecht formulieren und in welchen Punkten sich Ihre Kanzlei positiv von anderen Kanzleien unterscheidet. Zur **Erarbeitung derartiger Unterscheidungsmerkmale** können Sie sich fragen: „*Warum sollte jemand ausgerechnet Mandant meiner Kanzlei werden?*“ Führen Sie zu dieser Frage ein **Brainstorming** durch und versuchen Sie, möglichst viele Argumente zu finden. Beziehen Sie bei Bedarf auch Ihre Mitarbeiter in diese Überlegungen ein.

Falls Ihnen spontan nicht genügend Argumente einfallen, können Sie sich aus Fachbüchern zum Marketing oder aus Kanzleimanagement-Zeitschriften weitere Anregungen holen. Wenn ein Mandant dann auf angeblich preisgünstigere Angebote von Mitbewerbern verweist, können Sie anhand dieser Merkmale oft sehr schnell deutlich machen, dass der Mandant gerade „Äpfel mit Birnen“ vergleicht, weil das niedrigere Honorar des Mitbewerbers oft nur durch einen geringeren **Leistungsumfang** oder geringere **Qualität** möglich ist.

Als ergänzende Maßnahme bei der Erarbeitung von Unterscheidungsmerkmalen kann eine **Analyse der regionalen Mitbewerber** sinnvoll sein, wenn deren Anzahl überschaubar ist und Sie die wichtigsten Mitbewerber namentlich identifizieren können. Sehen Sie sich dazu insbesondere den Standort, den Außenaustritt und die Homepage dieser Kanzleien an und achten Sie auf deren regionale Aktivitäten und Werbemaßnahmen.

### Ehrlichkeit und Offenheit zahlt sich aus

Vielleicht erkennen Sie in einzelnen Gesprächen, dass Sie wirklich nicht der beste Berater für die speziellen Bedürfnisse dieses Mandanten sind. Insbesondere für Einzelkanzleien ist es meist nicht möglich, in allen Bereichen besser als sämtliche Mitbewerber zu sein. Manchmal ist ein bestimmter Mitbewerber für spezielle Anforderungen des Mandanten wirklich der kompetentere Ansprechpartner. Wenn der Mandant z. B. besondere Fachkenntnisse im internationalen Steuerrecht erwartet, Ihre Kanzlei in diesem Bereich aber wenig Erfahrung hat, dann wird der Mandant mit Ihrer Beratung früher oder später unzufrieden sein und Sie werden das Mandat vermutlich wieder verlieren. Außerdem berichtet der Mandant in seinem per-

sönlichen Umfeld über seine Unzufriedenheit und schadet dem Image Ihrer Kanzlei.

Daher sollten Sie offen und ehrlich sagen, wenn Sie vermutlich nicht der beste Berater für diesen Mandanten oder für ein bestimmtes Themengebiet sind. Wenn sich der Mandant dann für einen Mitbewerber entscheidet, wird er **trotzdem einen äußerst positiven Eindruck von Ihrer Kanzlei** haben. Er wird Ihre Ehrlichkeit und das Eingehen auf seine individuellen Wünsche zu schätzen wissen und Ihre Kanzlei bei geeigneten Mandanten empfehlen. Bei Schwierigkeiten mit dem gewählten Berater oder bei einer Veränderung im Beratungsbedarf wird er sich dann wieder an Sie wenden.

Autor: StB Dr. Andreas Nagel, Neustadt

---

## Kollegenecke

### Kostenentscheidung nach Hauptsacheerledigung

**Frage:** Das Niedersächsische FG vertritt die Auffassung, dass die Rechtsprechung des II. Senats des BFH zum **einheitlichen Erwerbsgegenstand** gegen das GrEStG, gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung, gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot, gegen das Verfahrensgrundrecht des Bürgers auf seinen gesetzlichen Richter und gegen europäisches Gemeinschaftsrecht verstößt. Es hat daher die Kosten des in der Hauptsache erledigten Rechtsstreits trotz des vom Finanzamt behaupteten verspäteten Vorbringens des Klägers (§ 137 FGO) in vollem Umfang der Behörde auferlegt (vgl. Beschluss v. 22.3.2018, 7 K 150/17, EFG 2018 S. 1291). Können Sie diesen Beschluss und das „rechtliche Umfeld“ näher erläutern?

**Antwort:** Außerprozessuale Ereignisse können einem Rechtsschutzbegehren die Grundlage entziehen, so dass eine Klage z. B. unzulässig oder unbegründet wird. Ein Kläger müsste wegen dieser **nachträglichen Änderung der Sach- und/oder Rechtslage** entweder eine Klageabweisung hinnehmen oder die Klage zurücknehmen. **Kostenrechtlich** hätte dies zur Folge, dass ihm die Kosten des Verfahrens entweder nach § 135 Abs. 1 FGO (als unterliegendem Beteiligten) oder

nach § 136 Abs. 2 FGO (Kostentragungspflicht bei Rücknahme) aufzuerlegen wären. Dieses häufig ungerechte bzw. unbillige Verfahrensende sollen die Regelungen des § 138 FGO verhindern (vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 138 FGO Tz. 1).

### Erledigung der Hauptsache (§ 138 Abs. 1 FGO)

Ein Rechtsstreit ist i. S. v. § 138 Abs. 1 FGO in der Hauptsache erledigt, wenn nach Rechtshängigkeit ein Ereignis eingetreten ist, durch das das gesamte im Klageantrag zum Ausdruck kommende, in dem Verfahren streitige Klagebegehren **objektiv gegenstandslos** geworden ist (BFH, Urteil v. 20.10.2004, II R 74/00, BStBl 2005 II S. 99, m. w. N.). Merkmal eines derartigen Ereignisses ist, dass der Kläger sein Rechtsschutzziel außerhalb des Prozesses – ganz oder teilweise – erreicht hat oder es überhaupt nicht mehr erreichen kann und es deshalb fallen lässt (ein ausführlicher Beispielskatalog mit Rechtsprechungs-nachweisen findet sich bei Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 138 FGO Tz. 10).

Braucht das Gericht infolge einer Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse aufgrund eines außerprozessualen Ereignisses und den dadurch ausgelösten **Wegfall des Verfahrensgegenstands** nicht mehr über diesen zu entscheiden, kommt es zur **materiellen** Hauptsacheerledigung. Hat die Erledigung der Hauptsache ihren Grund darin, dass die Beteiligten übereinstimmend zum Ausdruck bringen, auf eine Fortführung des Verfahrens zu verzichten, tritt **formelle** Hauptsacheerledigung ein. Entscheidend ist damit nicht das erledigende Ereignis, sondern das Vorliegen **übereinstimmender Erledigungserklärungen**.

Im Rahmen des § 138 FGO führen die übereinstimmenden Erledigungserklärungen der Beteiligten zur Erledigung des Rechtsstreits, und zwar ungeachtet dessen, ob und wann sich die Hauptsache materiell tatsächlich erledigt hat. Das Gericht geht dann **ohne weitere Nachprüfung** davon aus, dass die Rechtshängigkeit der Hauptsache beendet ist (Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 138 FGO Tz. 30; Schwarz in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 138 FGO Rz. 31).

Das Gericht hat in der Folge nur noch durch **Beschluss** über die **Kosten des Verfahrens** zu entscheiden. Dabei ist der bisherige Sach- und Rechtsstand zu berücksichtigen. Es ist zu prüfen, wie der Rechtsstreit mut-

maßlich ausgegangen wäre (vgl. etwa BFH, Beschluss v. 25.1.2006, IV R 14/04, BStBl 2006 II S. 418). Maßgebender Zeitpunkt dafür ist der Zeitpunkt nach Erledigung der Hauptsache, d. h. der Zeitpunkt der letzten Erledigungserklärung der Beteiligten (BFH, Beschluss v. 31.8.1976, VII R 20/74, BStBl 1976 II S. 686).

### Erledigungsfälle des § 138 Abs. 2 FGO

Soweit ein Rechtsstreit dadurch erledigt wird, dass dem Antrag des Steuerpflichtigen durch Rücknahme oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts stattgegeben oder dass im Fall der Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 FGO innerhalb der gesetzten Frist dem außergerichtlichen Rechtsbehelf stattgegeben oder der beantragte Verwaltungsakt erlassen wird, sind die Kosten nach § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO der **Behörde** (dem Finanzamt) aufzuerlegen.

Beruhet die Rücknahme oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts allerdings auf einem anderen Grund als dem, dass die Behörde eine mit der Anfechtungsklage geltend gemachte Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts erkennt und dem drohenden Unterliegen im Rechtsstreit zuvorkommt, ist § 138 **Abs. 1** FGO anzuwenden.

Das Risiko der Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsakts trägt die Behörde mithin nur bei **unveränderter** Sach- bzw. Rechtslage (BFH, Beschluss v. 10.12.2009, VII R 40/07, BFH/NV 2010 S. 909).

Allerdings können dem obsiegenden Kläger die Verfahrenskosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn die Entscheidung auf Tatsachen beruht, die er **früher** hätte geltend machen oder beweisen können und sollen (sog. „**verspätetes Vorbringen**“, § 138 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 137 Satz 1 FGO). Hauptanwendungsfall ist das Nachreichen von Steuererklärungen in der Situation der „**Schätzungsklage**“. Danach ist stets zu prüfen, ob der Kläger das schließlich zu seinen Gunsten ausgegangene Verfahren hätte vermeiden können (vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 138 Tz. 82).

### Die Kostenentscheidung des Niedersächsischen FG v. 22.3.2018

In einem wegen der Festsetzung von Grunderwerbsteuer beim Niedersächsischen FG anhängigen Rechtsstreit hatten die Beteiligten übereinstimmend den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt er-

## Honorargestaltung für Steuerberater

klärt, sodass das Gericht nur noch über die Kosten des Verfahrens entscheiden musste.

Das Finanzamt trug vor, die Klägerseite habe **erst-mals mit Klageerhebung und damit verspätet** den Sachverhalt offengelegt und in diesem Zusammenhang insbesondere Angaben zum tatsächlichen Ablauf des Grundstückskaufs gemacht. Erst hierdurch sei es in die Lage versetzt worden, das vormalige Einspruchs- und jetzige Klageverfahren sachgerecht zu bewerten und mit objektiv nachvollziehbaren Unterlagen abzugleichen. Dagegen sei – so die Klägerseite – den Klägern die beantragte Akteneinsicht im Vorverfahren nicht gewährt worden, sodass sie nicht im Stande gewesen seien, substantiiert vorzutragen.

Das FG ließ es **dahinstehen**, ob die Kläger tatsächlich verspätet vorgetragen hätten und ihnen deshalb die Kosten nach § 138 **Abs. 2 Satz 2** FGO aufzuerlegen seien, denn nach den gesetzlichen Vorschriften hätte das Finanzamt den Einsprüchen in den Vorverfahren folgen und die Grunderwerbsteuer – wie im Klageverfahren erfolgt – herabsetzen müssen. Deshalb seien die Kosten nach § 138 **Abs. 2 Satz 1** FGO dem Finanzamt aufzuerlegen.

Das FG führt zur weiteren Begründung aus, dass das Finanzamt zu Unrecht die Kosten für das nach Erwerb des unbebauten Grundstücks hergestellte Wohngebäude in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen habe. Schon deshalb seien die von den Klägern angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide rechtswidrig gewesen.

Dass das Finanzamt bei der Grunderwerbsteuerfestsetzung der Rechtsprechung des für Grunderwerbsteuer zuständigen II. Senats des BFH zum sog. „**fiktiven einheitlichen Leistungsgegenstand**“ (auch „**einheitliches Vertragswerk**“ oder „**einheitlicher Erwerbsgegenstand**“) gefolgt sei, ändere daran nichts. Denn das Gericht sei nach Art. 20 Abs. 3 GG an „Gesetz und Recht“ gebunden, nicht aber an die **gesetzes- und rechtswidrige Rechtsprechung des II. Senats des BFH**, die in dem Auslegungsergebnis eines „fiktiven einheitlichen Erwerbsgegenstands“ gipfele. Die Rechtsprechung des II. Senats des BFH verstoße u. a. gegen das GrEStG, gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung, gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot, gegen das Verfahrensgrundrecht des Bürgers auf seinen gesetzlichen Richter und gegen europäisches Gemeinschaftsrecht

(dazu näher: Niedersächsisches FG, Urteile v. 20.3.2013, 7 K 223/10, 7 K 224/10, DStRE 2014 S. 481; 7 K 28/10, 7 K 29/10, ErbStB 2014 S. 64, jeweils m. w. N.).

Der Revisionsbeschluss gibt Veranlassung, nicht nur aus **kostenrechtlichen**, sondern auch aus **grunderwerbsteuerlichen** Gesichtspunkten auf Folgendes hinzuweisen:

### Kostenrecht

Das Finanzamt hat dem Begehren der Kläger durch den Erlass von Änderungsbescheiden entsprochen, weshalb die Kosten des Verfahrens nach § 138 **Abs. 2 Satz 1** FGO grundsätzlich der Behörde aufzuerlegen gewesen wären. Allerdings hätte das FG wegen des vom Finanzamt **behaupteten verspäteten Kläger-vorbringens** eine abweichende Kostentragung nach § 138 **Abs. 2 Satz 2** FGO prüfen müssen und dies nicht dahingestellt sein lassen dürfen.

Das Finanzamt hat sicherlich nicht „ohne Not“ aufgrund eines Sinneswandels dem Begehren der Kläger (erst) im Klageverfahren entsprochen, denn es hätte sich ansonsten auf die gefestigte Rechtsprechung des II. Senats des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand berufen können (vgl. nachfolgend unter „Grunderwerbsteuer“). Daher spricht vieles dafür, dass der Kläger tatsächlich verspätet vorgetragen hatte.

Indem das FG seine Kostenentscheidung mit der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids begründet, stellt es im Ergebnis darauf ab, wie es **voraussichtlich entschieden hätte**, wenn sich der Rechtsstreit in der Hauptsache nicht erledigt hätte. Diese Würdigung ist allerdings im Rahmen des § 138 **Abs. 1** FGO vorzunehmen, der gegenüber den Regelungen des § 138 **Abs. 2** FGO **nachrangig** ist. Das FG wendet mithin letztlich – ohne dies so zu benennen – § 138 **Abs. 1** FGO an, ohne die vorrangige Kostenvorschrift des § 138 **Abs. 2** FGO abschließend zu prüfen (so zu Recht VRiFG Ingo Lutter, EFG 2018 S. 1291).

Um die Kostenfolge des § 138 **Abs. 2 Satz 2** FGO zu vermeiden, sollten Steuerpflichtige bzw. deren Berater die entscheidungserheblichen Tatsachen **spätestens im kostenfreien Einspruchsverfahren** geltend machen bzw. beweisen. Wurde dies versäumt, bietet sich u. U. statt des Klageverfahrens auch ein **Antrag auf schlichte Änderung der Einspruchsentschei-**

**dung** nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO an (vgl. hierzu HHG 8/2017).

### Grunderwerbsteuer

Die Urteile des Niedersächsischen FG v. 20.3.2013 wurden – wie das FG in der Rezensionsentscheidung selbst ausführt – zwar durch den II. Senat des BFH aufgehoben (BFH, Urteile v. 4.12.2014, II R 22/13, BFH/NV 2015 S. 521; v. 1.10.2014, II R 32/13, BFH/NV 2015 S. 230). Indes vertritt das Niedersächsische FG – nach wie vor – die Auffassung, dass diese höchst-richterlichen Urteile **nicht überzeugend und richtig** seien.

Im Übrigen weiche – so das Niedersächsische FG weiter – die **umsatzsteuerrechtliche** Rechtsprechung des V. und XI. BFH-Senats erkennbar von der Rechtsprechung des für Grunderwerbsteuer zuständigen II. Senats des BFH ab.

Während nach Auffassung des II. BFH-Senats eine Einheit zwischen dem Grundstückskauf- und Bauvertragsvertrag auch angenommen werden könne, wenn auf der **Veräußererseite mehrere Personen** aufträten, könne umsatzsteuerlich ein einheitliches Vertragswerk nach Auffassung des V. sowie des XI.

Senats des BFH nur vorliegen, wenn **Personenidentität** zwischen dem Veräußerer und dem Bauunternehmer bestehe.

Die divergierende BFH-Rechtsprechung führe dazu, dass in sehr vielen Fällen die **nachfolgenden Baukosten** beim Erwerb eines (noch) unbebauten Grundstücks sowohl mit **Umsatzsteuer** (zu Recht) und mit **Grunderwerbsteuer** (zu Unrecht) belastet würden.

### Beratungshinweis

Trotz der – nicht nur vom Niedersächsischen FG – geäußerten Kritik an der Rechtsprechung des II. Senats des BFH zum sog. einheitlichen Vertragswerk i. S. d. Grunderwerbsteuerrechts sind Grundstücks Käufer und Bauherren gut beraten, diese Rechtsprechung zu beachten und zur Vermeidung **steuerlicher Mehrbelastungen** die zugrunde liegenden Verträge und das eventuelle Zusammenwirken auf der Veräußererseite sorgfältig zu prüfen (vgl. VRiFG Ingo Lutter, EFG 2018 S. 1291).

Autor: Dipl.-Finw. Werner Becker, Namborn

### Impressum

Der Informations-Dienst erscheint monatlich und ist Bestandteil der Online-Datenbanken „Honorargestaltung für Steuerberater“, „Steuer Office Premium“ und „Steuer Office Gold“. So nutzen Sie Ihre Datenbank: 1. Gehen Sie auf [www.haufe.de](http://www.haufe.de) und loggen Sie sich über den Button „Anmelden“ rechts oben mit Ihren Anmeldedaten ein. Ggf. müssen Sie sich zunächst „Neu registrieren“. 2. Sobald Sie eingeloggt sind, können Sie die Datenbank über die blaue Leiste am oberen Rand der Seite starten.

ISSN 1433-0261  
Best.-Nr. A03379

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG  
Munzinger Straße 9, 79111 Freiburg  
Telefon: 0761 898-0  
[www.haufe.de](http://www.haufe.de)

Kommanditgesellschaft, Sitz und  
Registergericht Freiburg, HRA 4408  
Komplementäre: Haufe-Lexware Verwaltungs GmbH, Sitz und  
Registergericht Freiburg, HRB 5557; Martin Laqua

Geschäftsführung: Isabel Blank, Sandra Dittert, Jörg Frey,  
Birte Hackenjos, Dominik Hartmann, Markus Reithwiesner,  
Joachim Rotzinger, Dr. Carsten Thies

## HAUFE.

Beiratsvorsitzende: Andrea Haufe

Steuernummer: 06392/11008  
USt-IdNr. DE 812398835

Redaktion:  
Dipl.-Kfm. Daniel Reisinger (V. i. S. d. P.)  
E-Mail: [honorargestaltung@haufe.de](mailto:honorargestaltung@haufe.de)

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Dieser Newsletter sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Herstellung: rewi druckhaus, 57537 Wissen  
Satz: Fronz Daten Service, 47608 Geldern

© 1972–2018, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG  
Ein Unternehmen der Haufe Group