

Maßnahmen zur Haftungsvermeidung

Der Umgang mit Schätzungsbescheiden – Steuerberater- und Mandantenpflichten

von StB RA FASr Stefan Arndt, Köln

In einem aktuellen Urteil hat das OLG Bamberg folgende Grundsätze zur Haftung des Steuerberaters bei Schätzungsbescheiden aufgestellt: Ein steuerlicher Berater ist verpflichtet, bei seinem Mandanten die für die Abgabe einer steuerlichen Erklärung erforderlichen Unterlagen substantiiert anzufordern. Dies gilt insbesondere, wenn ihm bekannt ist, dass die Finanzbehörde einen Schätzungsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hat. In einem solchen Fall hat der Steuerberater seinen Mandanten über den zu erwartenden weiteren Verfahrensablauf ebenso aufzuklären wie über den Eintritt einer etwaigen Bestandskraft des Schätzungsbescheides nach dem Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung. Der Mandant hat den Nachweis zu erbringen, dass er dem beauftragten Steuerberater sämtliche steuerlich relevanten Unterlagen und ihm persönlich zugegangene Bescheide der Finanzbehörde vorgelegt hat. Dies gilt auch, wenn der Steuerberater die Übergabe von Unterlagen des Mandanten nicht vermerkt und ebenso keinen Fristenkalendar geführt hat (OLG Bamberg 28.4.06, 6 U 23/05, Abruf-Nr. 062831).



Volltext unter
www.iww.de
Abruf-Nr. 062831

Sachverhalt

Die Mandantin forderte von ihrem Steuerberater Schadenersatz in Höhe von 135.566,63 EUR aus der steuerlichen Mehrbelastung durch rechtskräftig gewordene Schätzungsbescheide. Dem Steuerberater waren im Rahmen seines Dauermandats von der Mandantin Schätzungsbescheide – zum Teil nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist – übergeben worden. Diese standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die für die Erstellung der maßgeblichen Steuererklärungen notwendigen Unterlagen lagen zu diesem Zeitpunkt nicht bzw. nicht vollständig im Büro des Steuerberaters vor. Der Steuerberater legte gegen die Schätzungsbescheide keinen Einspruch ein. Zu einem späteren Zeitpunkt ergingen dann Bescheide über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Auch diese Bescheide hat der Steuerberater nicht angefochten. Er begründet dies damit, dass ihm die für die Erstellung der Steuererklärungen notwendigen Unterlagen nicht zur Verfügung gestanden hätten, ein Einspruch also nicht substantiiert zu begründen gewesen wäre.

**Kein Einspruch
gegen Schätzungs-
bescheide**

Anmerkungen

Der erkennende Senat hat in dem Verhalten des Steuerberaters eine Verletzung der ihm aus dem Mandatsverhältnis obliegenden Pflichten gesehen. Basierend auf der einem strengen Maßstab unterliegenden höchstrichterlichen Rechtsprechung hat der Steuerberater seinen Mandanten grundsätzlich umfassend zu beraten und ungefragt über alle bedeutsamen steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen zu unterrichten

**Positive Vertrags-
verletzung gemäß
§ 280 BGB**

(BGH 12.2.04, DB 04, 1771). Dies gilt um so mehr im erweiterten Pflichtenkreis des Dauermandats, welches den Berater zur Belehrung über jegliche steuerliche Gestaltung auch bei ferner liegenden steuerlichen Sachverhalten verpflichtet (BGH 20.11.97, DStRE 98, 74). Danach hätte der Steuerberater spätestens nach Erhalt der Schätzungsbescheide die rechtzeitige Vorlage sämtlicher notwendiger Unterlagen konkret und dringlich einfordern müssen. Denn die Mandantin konnte erwarten, dass der Steuerberater die ihm übertragenen Aufgaben sach- und fristgerecht erfüllt und gegebenenfalls mit präziser Fragestellung rechtzeitig um Informationen und Nachweise ersucht, wenn die ihm überreichten Unterlagen lückenhaft waren (OLG Düsseldorf 9.1.04, 23 O 34/03). Ferner oblag es ihm, die Mandantin darüber zu unterrichten, wie sich der weitere Verfahrensablauf im Hinblick auf Rechtsmittel und den Wegfall des Vorbehaltsvermerks gestalten wird.

Zwischen der Pflichtverletzung durch den Steuerberater und dem von der Mandantin geltend gemachten Schaden bestand auch der erforderliche adäquate Ursachenzusammenhang. Denn es liegt nach Auffassung der Richter auf der Hand, dass die unterlassene Anforderung der Unterlagen und die unterbliebene Aufklärung durch den Steuerberater die Nachteile für die Mandantin ausgelöst haben. Den entstandenen Schaden hat der Steuerberater allerdings nur zur Hälfte zu tragen, da das Gericht in dem Verhalten seiner Mandantin ein erhebliches Mitverschulden sieht. Sie hatte in ihrem eigenen Verantwortungsbereich für ordentliche Grundaufzeichnungen in den steuerlichen Angelegenheiten zu sorgen und diese dem Steuerberater auch vorzulegen. Dabei trifft den Mandanten die Beweislast für die vollständige Vorlage der Unterlagen.

Mitverschulden der Mandantin

Praxishinweise

Das Urteil ist aus haftungsrechtlicher Sicht des Steuerberaters nicht zu beanstanden und setzt erwartungsgemäß die strenge Rechtsprechung des BGH in ähnlich gelagerten Fällen fort. Dennoch ist die Entscheidung hinsichtlich des Sachverhalts in zwei Punkten für die berufliche Praxis der Steuerberater bemerkenswert:

Fortsetzung der strengen BFH-Rechtsprechung

- Wie im vorliegenden Fall ergehen immer wieder Urteile in Bezug auf den fahrlässigen Umgang des Steuerberaters mit Schätzungsbescheiden.
- Es scheint nach wie vor Beratungspraxen zu geben, in denen kein Fristenkontrollbuch geführt wird.

Der Umgang mit Schätzungsbescheiden

Die Anfechtung von Schätzungsbescheiden kann nur in Abstimmung mit dem Mandanten unterbleiben, da ohne Rechtsbehelf auch eine Aussetzung der Vollziehung nicht in Betracht kommt. Versäumt es der Steuerberater, einen Schätzungsbescheid mit dem Einspruch anzufechten, kann eine Schadenersatzpflicht zunächst nur in folgenden Fällen angenommen werden:

Anfechtung des Schätzungsbescheides

- Der Schätzungsbescheid ist **ohne Vorbehalt der Nachprüfung** ergangen, und die tatsächliche Steuerlast ist geringer als auf Grundlage der Schätzung. Hier liegt ein Schaden in Höhe der Differenz vor.
- Der Schätzungsbescheid enthält den **Vorbehalt der Nachprüfung**, und ein Schaden ist z. B. dadurch entstanden, dass die im Schätzungsbescheid erhobene Zahlungsverpflichtung vollstreckt wurde oder aufgrund des Bescheids Säumniszuschläge erhoben wurden (OLG Köln 3.7.03, 8 U 79/92).

Erfolgt keine Anfechtung des Schätzungsbescheids, verbleibt bis zum Ablauf der Rechtsbehelfsfrist des Bescheides, der den Vorbehalt der Nachprüfung aufhebt, Zeit, die notwendigen Steuererklärungen der Finanzbehörde einzureichen. Wird diese Frist nicht eingehalten und gab es für die Fristversäumnis einen Hinderungsgrund – was regelmäßig nur schwer nachweisbar sein dürfte –, muss ein Wiedereinsetzungsantrag gemäß § 110 AO gestellt werden. Zu prüfen ist ferner die Berichtigungsmöglichkeit wegen neuer Tatsachen nach § 173 AO.

Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung beachten

Darüber hinaus ist selbst in Fällen, in denen eine für den Mandanten ungünstige Schätzung ergangen ist und die Wiedereinsetzung nicht in Betracht kommt, noch nicht alles verloren. Im Ausnahmefall bleibt dann immer noch ein Erlassantrag aus Billigkeitsgründen. Diese Möglichkeit sollte ausgeschöpft werden, wenn ein unanfechtbarer, belastender Verwaltungsakt offensichtlich und eindeutig fehlerhaft ist. Voraussetzung ist dann aber, dass der Steuerpflichtige seinerseits das Erforderliche getan hat, um die richtige Festsetzung zu erreichen, oder es ihm nicht möglich oder nicht zumutbar war, sich gegen die Fehlerhaftigkeit der Festsetzung mit dem hierfür vorgesehenen Rechtsbehelf zu wehren (BFH 31.1.02, VII B 312/00). Die Aussichten sind aber in der Regel außerordentlich gering.

Im Ausnahmefall Erlass beantragen

Exkurs Steuerstrafrecht

Im Zusammenhang mit Schätzungsbescheiden wird durch den Steuerberater häufig die immanente steuerstrafrechtliche Komponente für den Mandanten übersehen. Der Schätzungsbescheid ist ergangen, weil der Mandant steuerliche Erklärungspflichten nicht erfüllt hat. Gibt ein Steuerpflichtiger keine Steuererklärung ab oder reicht er die Steuererklärung verspätet ein, ist der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung u. a. dann erfüllt, wenn er sicher weiß oder es für möglich hält und billigend in Kauf nimmt, dass er

- das FA über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt,
- ihn eine Rechtspflicht zur Offenbarung dieser Tatsachen trifft,
- er diese Rechtspflicht durch sein Verhalten verletzt hat und
- hierdurch Steuern verkürzt werden.

Bei Steuervoranmeldungen tritt eine Steuerverkürzung bereits mit Ablauf des Voranmeldezeitraums ein.

Stellt sich die Schätzung des Finanzamtes nach später erfolgter Abgabe der Steuererklärung als **zu hoch** heraus, kann dennoch eine vollendete

Pflichtverletzung durch den Mandanten

Vollendete Steuerhinterziehung?

Steuerhinterziehung vorliegen. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Schätzungsbescheid nach dem Zeitpunkt ergeht, zu dem die Veranlagungsarbeiten in dem entsprechenden Bearbeitungsbezirk des Finanzamtes für den maßgeblichen Zeitraum weitgehend abgeschlossen sind. Stellt sich die Schätzung als **zu niedrig** heraus, können auch hier steuerstrafrechtliche Aspekte im Raum stehen. Der Mandant neigt in solchen Situationen dazu, den Schätzungsbescheid hinzunehmen, die Steuerfestsetzung auszugleichen und sich fortan mit der Erstellung der richtigen Steuererklärungen Zeit zu lassen. Dementsprechend langwierig gestaltet sich die Vorlage der für die Erstellung benötigten Unterlagen beim Steuerberater. Sofern nicht die Veranlagungsarbeiten in der Finanzbehörde bereits weitgehend abgeschlossen sind (siehe oben) und daher bereits aus diesem Grund eine Steuerstraftat vorliegt, ist jedenfalls in der Hinnahme der Schätzung in Höhe der zu niedrig geschätzten Steuer eine Steuerhinterziehung zu sehen.

Das heißt, auch bei einem günstigen Schätzungsbescheid ist rasches Handeln durch Abgabe der Steuererklärung innerhalb der Rechtsbehelfsfrist erforderlich, um den strafrechtlichen Tatbestand auszuschließen. Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist ist die Steuerverkürzung oder -hinterziehung verwirklicht. Die richtige Steuererklärung ist dann – soweit nicht die Hinderungsgründe des § 371 AO vorliegen – als Selbstanzeige zu werten.

Abgabe der Steuererklärung ist immer erforderlich

Fristenkontrollbuch und Postausgangskontrolle

Es ist für die Steuerberatungspraxis unabdingbar, ein Fristenkontrollbuch zu führen. Die immense Wichtigkeit der geordneten Fristenkontrolle wird deutlich, wenn man sich die höchstrichterliche Rechtsprechung rund um dieses Thema anschaut. Hierbei geht es regelmäßig um die Möglichkeiten, sich von dieser Haftung zu befreien:

Möglichkeiten des Haftungsauschlusses nutzen

- Der Steuerberater haftet nicht für Fristversäumnisse, wenn ein Fristenkontrollbuch einschließlich Vorfrist (BGH 6.7.94, VIII ZB 12/94) geführt wird. Hierin ist jede einzelne Angelegenheit aufzunehmen und muss täglich kontrolliert werden. Der Berater hat gleichwohl eine regelmäßige Kontrolle durchzuführen, die erst entfällt, wenn über längere Zeit die Fristenkontrolle durch die verantwortliche Person fehlerfrei durchgeführt wurde (BGH 23.2.94, XII ZB 174/93).
- Anstelle der handschriftlichen Kontrolle wird auch ein EDV-geführtes Fristenkontrollbuch anerkannt. Dabei ist sicherzustellen, dass die nicht erledigten Aufgaben regelmäßig durch Protokollausdrucke offensichtlich werden. Gibt es Probleme mit der EDV-Anlage, muss eine Datensicherung vorliegen (BGH 10.10.97, VII ZB 31/95).
- Schwierige Fristen obliegen immer dem Steuerberater persönlich (BFH 27.3.84, IV R 47/81).
- Korrespondierend zu dem Fristenkontrollbuch ist ein Postausgangsbuch zu führen. Erst wenn der Postausgang eines Rechtsbehelfsschreibens sichergestellt ist, darf eine Austragung im Fristenbuch erfolgen.

Auch EDV-geführtes Fristenkontrollbuch möglich