

Haftungsfragen

## Hinweispflichten des Steuerberaters – Richtig handeln und Haftung vermeiden

von RA FAStR Boris Kuder, Scharlach/Kuder, Essen

Kommt der Steuerberater seinen sich aus den Mandatsverträgen ergebenden Beratungspflichten und seinen verstärkten Hinweispflichten in jedem Einzelfall nach und zeigt er seinen Mandanten in jedem Einzelfall deren eigene Verantwortung klar auf, dann kann es für ihn nicht zu einem Haftungsproblem oder zu einer Schadenersatzforderung kommen. – So einfach, wie dieser Satz die Haftungsproblematik des Beraters zusammenfasst, ist die Praxis allerdings nicht. Viele versteckte Haftungsfallen lauern bei der Beratung, die es tunlichst zu vermeiden gilt. Im folgenden Beitrag werden die grundlegenden Hinweispflichten des Steuerberaters anhand von Beispielen aufgezeigt.

### 1. Die Aufklärung des Sachverhaltes

Der Grundsatz der Beratung lautet zuerst einmal: Das Steuerberatungsmandat ist auf die Vertretung der Interessen des Auftraggebers gerichtet. Es ist so zu erledigen, wie es den Interessen des Mandanten entspricht, d.h. nach der Rechtsprechung des BGH im Rahmen des gesetzlich Zulässigen, unter Ausnutzung der im Gesetz gegebenen Möglichkeiten und zur Verhinderung höherer als nach dem Gesetz notwendiger Steuern.

Dabei ist die Grundlage für jedes Tätigwerden des Steuerberaters für seinen Mandanten die Aufklärung des Sachverhaltes. Der Steuerberater ist verpflichtet, die richtigen Fragen zu stellen. Sein Befragen hat sich auf alle Punkte tatsächlicher Art und die Einzelheiten eventueller vertraglicher Gestaltung zu beziehen, ohne deren Klärung eine Erfüllung des Mandats nicht möglich ist. Zur Aufklärung des Sachverhaltes gehört dabei auch die Pflicht zur Beweissicherung.

**Pflicht zur Beweissicherung durch den Steuerberater**

#### Beispiel

Zuwendungen an einen beherrschenden Gesellschafter werden nur unter strengen Voraussetzungen als Betriebsausgabe anerkannt. Zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung muss der Steuerberater ermitteln, ob die Zuwendung auf einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung beruht.

Informiert der Mandant, so darf der Steuerberater grundsätzlich auf die Korrektheit der Information tatsächlicher Art (z.B. Warenvorräte) und die Echtheit von Dokumenten und Buchungsbelegen vertrauen. Er ist nicht verpflichtet, argwöhnisch zu sein und eigene Ermittlungen oder Prüfungen darüber anzustellen, ob sie richtig sind. Der Steuerberater ist nicht verpflichtet, die Unterlagen seines Mandanten gegen dessen Willen zu prüfen.

**Berater darf auf die Korrektheit der Informationen vertrauen**

Der Steuerberater hat während des Mandats Weisungen zu befolgen. Er begeht eine Vertragsverletzung, wenn er ohne vorherige Abstimmung Weisungen nicht befolgt, weil er sie für unsachgemäß oder aussichtslos hält.

### Beispiel

Das vom Mandant gewünschte Rechtsmittel ist ohne jegliche Erfolgsaussicht, oder die vom Mandant gewünschte Gestaltung widerspricht der Rechtslage.

Der Mandant hat aber keinen Anspruch darauf, dass der Steuerberater unsachgemäße Weisungen befolgt. Denn der Berater ist nach § 3 BoStB, § 57 Abs. 1 StBerG zur gewissenhaften und eigenverantwortlichen Tätigkeit verpflichtet. Der Mandant muss in derartigen Fällen auf die negativen Konsequenzen hingewiesen und über die Bedenken gegen die Weisung unterrichtet werden. Wünscht der Mandant dennoch die von ihm vorgegebene Vorgehensweise, so kann der Steuerberater dem ohne Verstoß gegen seine Mandatspflichten entsprechen. Zu beachten ist jedoch die Grenze zur Steuerhinterziehung.

## 2. Belehrungspflicht

Es gilt der Grundsatz, dass der Steuerberater seinen Mandanten im Rahmen des Auftrags allgemein und umfassend zu belehren sowie dessen Belange so wahrzunehmen hat, dass Nachteile für ihn vermieden werden. Der Steuerberater hat im Rahmen des ihm erteilten Auftrags grundsätzlich von der Belehrungsbedürftigkeit seines Mandanten auszugehen. Der Mandant ist durch die Belehrung in die Lage zu versetzen, eine eigenverantwortliche, sachgerechte Entscheidung zu treffen, damit er seine Rechte und Interessen fehlerfrei wahren kann. Die Belehrung durch den Steuerberater ist gefordert, wenn dem Mandanten erkennbar rechtliche oder wirtschaftliche Nachteile drohen.

Soll der Steuerberater risikobehaftete Gestaltungen beratend begleiten, ist er stets verpflichtet, diese möglichen Risiken offen zu legen. Die Belehrung zur Wahl einer Unternehmensform bemisst sich nicht allein nach der steuerlichen Belastung; vielmehr sind alle für den Mandanten wirtschaftlich messbaren Vor- und Nachteile heranzuziehen. Drohen dem Mandanten Steuernachteile, so hat der Steuerberater aufzuzeigen, wie diese vermieden werden können. Belehrt der Steuerberater – gemessen an der objektiven Rechtslage – richtig, muss er auf eine ihm bekannte rechtsirriges Sichtweise des Finanzamts hinweisen.

Der Steuerberater darf die Angaben des Mandanten seiner Belehrung zugrunde legen, es sei denn, er hat Anhaltspunkte dafür, dass als Tatsachen vorgetragene rechtliche Begriffe falsch verstanden wurden. Er ist nicht verpflichtet, über den Hinweis auf die steuerlichen Konsequenzen hinaus die Nachteile im Einzelnen aufzuschlüsseln.

Muss der Steuerberater über steuerrechtliche Zweifelsfragen belehren,

**Allgemeine und umfassende Belehrung**

**Erfolglose Belehrung muss nicht wiederholt werden**

so hat er dies umfassend und möglichst erschöpfend zu tun. Erweist sich der Mandant für Hinweise und Gestaltungsvorschläge als unzugänglich (beratungsresistent), muss die erfolglose Belehrung nicht nach einiger Zeit wiederholt werden. Der Steuerberater hat nach der Raterteilung nicht regelmäßig die Realisierung des Rates zu überprüfen, wenn er hierzu keinen Auftrag bekommen hat.

Grundsätzlich bestehen Belehrungspflichten nur innerhalb eines Steuerberatervertrages. Sie richten sich nach dem Vertragsinhalt und dem konkreten Sachverhalt.

#### Beispiel

Der Steuerberater hat nicht ungefragt eine Änderung der Rechtsform eines Unternehmens vorzuschlagen. Eine solche Pflicht würde erfordern, dass der Steuerberater um eine Beratung zur Rechtsform gebeten wird.

Eine ungefragte Belehrungspflicht kann sich aber dann ergeben bei Steuervorgängen, die bekannt werden, wenn diese in einer unmittelbaren Beziehung zu der von dem Steuerberater übernommenen Aufgabe stehen.

#### Ungefragte Belehrungspflichten

#### Beispiel

Der Steuerberater hat einen Antrag auf Herabsetzung von Steuervorauszahlungen anzuregen, wenn er Kenntnis von der Bewilligung einer höheren Sonder-Afa erhält.

### 3. Beginn und Ende der Belehrungspflichten

Belehrungs- und Beratungspflichten beginnen mit dem Abschluss des Steuerberatungsvertrages. Ab diesem Zeitpunkt hat der Steuerberater eigenverantwortlich, d.h. auch unabhängig von der bisherigen Auffassung seines Vorgängers, tätig zu werden. Der Steuerberatungsvertrag bezieht sich auf die in der Zukunft anfallenden Steuererklärungspflichten und Beratungsbedürfnisse. Dabei kann an die Arbeitsergebnisse des Vorberaters angeknüpft werden, wenn diesen Arbeiten nicht offenkundige Mängel anhaften. Hat der Vorberater eine Prämisse gesetzt, die in die Veranlagungsjahre des Neuberaters und dessen Arbeiten hineinreicht, kann eine kritische Prüfung angebracht sein, wenn Anhaltspunkte für eine „Fehleinstellung“ erkennbar sind.

#### Mit Abschluss des Vertrages beginnt die Belehrungspflicht

Grundsätzlich endet jede Beratungs- und Hinweispflicht mit dem Auftragsende. Dies gilt auch für die Hinweispflicht auf eigene Fehler. Ausnahmen hiervon sind z.B. die „nachlaufende“ Nebenpflicht, den Mandanten über kurzfristige Fristabläufe zu informieren.

### 4. Einschaltung weiterer Berater (Spezialisten)

Bei Einschaltung weiterer Berater (Spezialisten) ist zu unterscheiden:

- Beauftragt ein Mandant für ein bestimmtes Vorhaben einen Spezialisten, muss der Steuerberater den Mandanten vor der Verwirklichung des Konzepts nur warnen, wenn er erkennt, dass dieses an einem Mangel leidet, der für den Mandanten eine Gefahrenlage begründet und angenommen werden muss, dass der Mandant diese Gefahr nicht kennt.
- Wird neben dem Steuerberater ein Fachanwalt für Steuerrecht in eine Gestaltung einbezogen, trifft beide Berater eine Belehrungs- und Betreuungspflicht, wenn die Erreichung des Gestaltungsziels gefährdet erscheint. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Aufgabenbereiche abgegrenzt sind und der zweite Berater als Spezialist eingeschaltet wurde.
- Hat der Steuerberater in Absprache mit dem Mandanten einen Teil des Mandats auf einen Kollegen übertragen, haftet er nur für ein ihm bei der Übertragung des Mandats zur Last gelegtes Verschulden.
- Beauftragt der Steuerberater einen Kollegen ohne ausdrückliche Zustimmung des Mandanten, haftet er für die Fehler des Kollegen, weil dieser – genauso wie die Mitarbeiter des Steuerberaters – sein Erfüllungsgehilfe ist.

**Beide Berater trifft die Belehrungs- und Beratungspflicht**

## 5. Gebot des relativ sichersten Wegs

Kommen verschiedene steuerrechtliche Wege mit unterschiedlichen Vor- und Nachteilen in Betracht, so hat der Steuerberater diese Möglichkeiten und die mit ihnen verbundenen Rechtsfolgen aufzuzeigen. Der Steuerberater hat bei zweifelhafter Rechtslage und dem Vorhandensein mehrerer Handlungsmöglichkeiten den für den Mandanten „relativ sichersten Weg“ einzuhalten.

Dies bedeutet:

- Liegt höchstrichterliche Rechtsprechung vor, bindet diese den Berater. Entscheidungen des BFH und EuGH sind bei der Mandatswahrnehmung zu beachten. Auf ihren Fortbestand kann grundsätzlich vertraut werden.
- Liegt höchstrichterliche Rechtsprechung nicht vor, hat der Steuerberater einen Kommentar zurate zu ziehen. Ist eine Verwaltungsübung des zuständigen Finanzamts bekannt, muss der Steuerberater sie berücksichtigen.

**Höchstrichterliche Rechtsprechung bindet den Berater**

Die Intensität der gebotenen Rechtsprüfung und Beratung hat sich an der Bedeutung der Sache und der zur Verfügung stehenden Zeit zu orientieren. Schwierige Analysen können nicht erwartet werden. Auf der Grundlage der erarbeiteten Erkenntnis hat er zu dem sicheren Weg zu raten und nicht auf den riskanteren zu verweisen.

**Verweis auf den sichersten Weg**

**Checkliste: Das muss der Steuerberater beachten**

- **Neue Gesetzgebung:** Bei einem neuen Gesetz muss im besonderen Maße der Wortlaut der Vorschrift beachtet werden. Zurückhaltung ist bei der Abgabe einer bestimmt gehaltenen Auskunft geboten, wenn der Wortlaut des Gesetzes Zweifel erweckt oder das gewonnene Auslegungsergebnis vom Sinn des Gesetzes her bedenklich erscheinen kann.
- **Günstige Verwaltungspraxis der Finanzbehörden:** Der Berater muss auf eine ständige, günstige Verwaltungspraxis hinweisen, selbst wenn diese mit der objektiven Steuerrechtslage nicht im Einklang steht.
- **Betriebsprüfung:** Der Berater muss seine Beratung hieran ausrichten. Hält er den Rechtsstandpunkt der Behörde für falsch, darf er das Risiko, dass seine Rechtsansicht nicht geteilt wird, seinem Auftraggeber nicht verschweigen.
- **Empfehlung:** Dem Mandanten sind die steuerrechtlichen Risiken seines jeweiligen Vorgehens zu erläutern, so dass er selber entscheiden kann, ob und welches Risiko er eingehen will.
- **Steuertaktik:** Der Berater muss den Mandanten vorab über Risiken belehren. Stellt sich nachträglich heraus, dass die Tätigkeit des Steuerberaters nicht erfolgreich war, so ist eine eventuelle Verletzung des Gebots des „sicheren Weges“ aus der Sicht des Beratungszeitpunktes zu beurteilen.

**Genauer Wortlaut der Vorschrift****Steuerrechtliche Risiken sind dem Mandanten zu erläutern****6. Kenntnis des Steuerrechts**

Der Steuerberater hat bei seinem Rat für die Kenntnis des Steuerrechts einzustehen. Er hat sich durch die zur Verfügung stehenden Fachzeitschriften über den Stand der Gesetzgebung und Rechtsprechung zu informieren. Der Steuerberater hat hierbei auch die Praxis der Finanzverwaltung, die nicht mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Einklang steht, zu beachten, wenn sich daraus für den Mandanten günstige Rechtsfolgen ergeben.

**Informationspflicht des Beraters****Checkliste: Diese Kenntnis wird vom Steuerberater gefordert**

- **Kenntnisnahme von Urteilen:** Die Urteile aus dem Bundessteuerblatt und der Zeitschrift „Deutsches Steuerrecht“ muss er kennen. Die unterlassene Kenntnisnahme von Veröffentlichungen in den Zeitschriften „Neue Wirtschaftsbriefe“ (LG Köln 31.5.79, 6 O 57/79), „WISTRA“ (LG Hamburg 5.12.85, 12 O 406/85), „Finanzrundschau“ und „Entscheidung der Finanzgerichte (EFG)“ (LG Hamburg 26.5.96, 326 O 559/92) kann dem Berater nicht zum Vorwurf gemacht werden.
- **Ausländisches Steuerrecht:** In der Regel wird man keine aktuellen Kenntnisse ausländischen Steuerrechts erwarten können. Der Steuerberater muss aber die Einschaltung eines Spezialisten empfehlen, sobald er erkennt, dass ausländisches Steuerrecht tangiert wird und er keine Lösung anbieten kann.

**Empfehlung zur Einschaltung eines Spezialisten**

- **Erlasse und Verfügungen der Finanzbehörden:** Die Kenntnis aller Erlasse und Verfügungen der Finanzverwaltung kann nicht erwartet werden. Erwartet wird aber die Kenntnis solcher Erlasse und Verfügungen, die im Bundessteuerblatt und in der Fachzeitschrift „DStR“ veröffentlicht werden. Die Kenntnis von BT- und BR-Drucksachen kann nicht verlangt werden.
- **Finanzgerichtsurteile:** Die Kenntnis der Entscheidung der Finanzgerichte kann vom Steuerberater nicht erwartet werden, etwas anderes gilt für die Urteile, die im Organ der Bundessteuerberaterkammer (DStR) veröffentlicht wurden.
- **Karenzzeit zur Kenntnisnahme neuer Gesetze und Urteile:** Es muss dem Steuerberater mindestens eine einmonatige Karenzzeit zur Kenntnisnahme neuer Gesetze und Urteile eingeräumt werden.
- **Gesetzesvorhaben:** Der Steuerberater muss die gut informierte Tagespresse verfolgen, um erkennbare Gefahrenlagen im Mandanteninteresse abzuwenden, wenn in der Tages- oder der Fachpresse über Vorschläge zur Änderung des Steuerrechts berichtet wird.
- **Literatur:** Besteht keine höchstrichterliche Rechtsprechung, so muss der Steuerberater die Steuerrechtsfrage anhand eines Standardkommentars prüfen. Die Intensität der gebotenen Prüfung der Rechtslage und der Beratung wird maßgeblich durch die Bedeutung der Angelegenheit für den Mandanten mitbestimmt.

**Verfassungsmäßigkeit der Steuergesetze:** In der Tagespresse oder in Wochenzeitschriften erhobene Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer steuerlichen Vorschrift verpflichten den Steuerberater nicht zur vorsorglichen Einlegung eines Rechtsbehelfs. Dies gilt im Regelfall selbst bei bereits eingereichten Klagen beim BVerfG, solange weder deutliche Hinweise für den Erfolg der Klage noch Anhaltspunkte für eine baldige Entscheidung vorliegen. Entsprechende Ratschläge im Internet zur Offenhaltung laufender Verfahren stellen keine ausreichenden Hinweise für die Erfolgsaussicht anhängiger Verfassungsklagen dar (OLG Karlsruhe – 1 U 77/06 -).

- **Pflicht zur Anfrage beim Finanzamt:** Der Steuerberater ist nicht verpflichtet, sein steuerrechtliches Beratungsergebnis vorab mit dem Finanzamt abzustimmen. Über die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft hat er aufzuklären.

**Kenntnis der Finanzgerichtsurteile ist nicht vorauszusetzen**

**Steuerberater kann grundsätzlich auf die Verfassungsmäßigkeit der Gesetze vertrauen**