

Pflicht des Beraters zum Hinweis auf etwaige Gemeinschaftswidrigkeit von Steuergesetzen und Umfang der Fortbildungspflicht

BGB § 199 Abs. 1 Nr. 1, 675 Abs. 1, UStG 2004 § 4 Nr. 9 lit. b, StBerG 68 a.F., AO § 164 Abs. 4 Satz 1, 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1

1. **Der mit der Anmeldung von Umsatzsteuer aus dem Betrieb von Geldspielautomaten betraute Steuerberater braucht den Mandanten auf eine etwaige Gemeinschaftswidrigkeit der Besteuerung erst dann hinzuweisen, sobald der Bundesfinanzhof dahin lautende Bedenken in einer Entscheidung, die dem Steuerberater bekannt sein muss, äußert.**
2. **Ein Steuerberater braucht eine nicht mit einem Leitsatz versehene Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die lediglich in einer nicht amtlichen Entscheidungssammlung, aber in keiner der einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften abgedruckt wurde, vorbehaltlich anderer Hinweise nicht zu kennen.**
3. **Versäumt es der Steuerberater, im Anschluss an die beraterfehlerfreie Abgabe von Jahresumsatzsteueranmeldungen auf eine danach bekannt gewordene Rechtsprechungsänderung durch einen Antrag auf Neufestsetzung zu reagieren, so beginnt die Verjährung eines Ersatzanspruchs des Mandanten erst mit dem Ende der Festsetzungsfrist zu laufen.**

BGH, Urt. v. 23.09.2010, IX ZR 26/09

Sachverhalt:

Der Kläger, ein Aufsteller von Geldspielautomaten, verklagte seine bis Anfang 2004 für ihn tätige Steuerberatungsgesellschaft auf Schadensersatz. Zu den Aufgaben der Steuerberatungsgesellschaft gehörten die Erstellung und die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1995 bis 2000. Diese wurden jeweils bis Anfang des übernächsten Jahres bei dem Finanzamt eingereicht. Für die Jahre 1998 bis 2000 ergingen auf Grund einer Betriebsprüfung Ende Oktober 2003 Umsatzsteuerbescheide. Für die Vorjahre blieb es bei den Steueranmeldungen. Ende 2005 erhob der Kläger Klage. Die Beklagte, die sich auf die Einrede der Verjährung beruft, habe bereits ab dem Jahr 1995 erkennen müssen, dass Umsätze aus dem Betrieb von Glücksspielautomaten zwar nach dem nationalen Recht, nicht aber nach dem Gemeinschaftsrecht umsatzsteuerpflichtig seien. Die Klage blieb in den Tatsacheninstanzen überwiegend ohne Erfolg. Die von dem Berufungsgericht zugelassene Revision hatte hingegen für die Mehrzahl der Jahre (1997 bis 2000) insoweit Erfolg, als die Klage dem Grunde nach für gerechtfertigt erklärt und die Sache im Übrigen zurückverwiesen wurde.

Entscheidung des BGH:

Der IX. Zivilsenat (im Folgenden: Senat) verneinte im Hinblick auf die Abgabe sämtlicher Jahreserklärungen einen Beraterfehler. Bei deren Einreichung sei für die Beklagte noch kein begründeter Anhalt dafür gegeben gewesen, dass die von dem Kläger erzielten Umsätze infolge einer sich abzeichnenden Gemeinschaftswidrigkeit des § 4 Nr. 9 lit. b UStG (a.F.) nicht der Umsatzsteuer unterliegen könnten. Zwar habe der EuGH bereits durch Urteil vom 11. Juni 1998 (C 283/95, DStRE 1998, 490) entschieden, dass ein Mitgliedstaat unerlaubtes Glücksspiel nicht der Umsatzsteuer unterwerfen dürfe, wenn ein solches Glücksspiel in einer zugelassenen Spielbank steuerfrei sei. Der EuGH habe aber seinerzeit den Mitgliedsstaaten vorbehalten, die Bedingungen und Grenzen einer Befreiung des erlaubten Glücksspiels von der Umsatzsteuer festzulegen.

Der BFH habe erstmals in einem AdV-Beschluss vom 30. November 2000 (V B 187/00, BFH/NV 2001, 657) die Besteuerung von Umsätzen aus Geldspielautomaten generell als ernstlich zweifelhaft erachtet. Auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 6. November 2002 (V R 7/02, DStRE 2003, 179) habe der EuGH durch Urteil vom 17. Februar 2005 (C 453/02 und 462/02, DStR 2005, 371) entschieden, dass nationale Rechtsvorschriften gemeinschaftswidrig seien, nach denen die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und von Glücksspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei sei, während diese Steuerbefreiung für die gleiche Tätigkeit durch Nicht-Spielbankenbetreiber nicht gelte. Daraufhin habe der BFH durch Urteil vom 12. Mai 2005 (V R 7/02, BFHE 210, 164) entschieden, dass sich ein Aufsteller von Glücksspielgeräten für die Steuerfreiheit seiner Umsätze unmittelbar auf die RL 77/388/EWG berufen könne; § 4 Nr. 9 lit. b UStG (a.F.) sei daher nicht mehr anwendbar gewesen.

Die Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1995 bis 1999 waren von der Beklagten bereits vor dem Beschluss des BFH vom 30. November 2000 (a.a.O.) eingereicht worden. Aber auch die Abgabe der Jahreserklärung für das Jahr 2000 (erst) im April 2002 stellt nach der Auffassung des Senats keinen Beraterfehler dar. Dem Beklagten musste der lediglich vereinzelt veröffentlichte (in BFH/NV und in einigen weniger verbreiteten Publikationen), nicht mit einem Leitsatz versehene AdV-Beschluss nicht bekannt sein. Der Senat nahm unter den damaligen Verhältnissen ☐ keine ersichtliche Bewegung in der umstrittenen Rechtsfrage – keine gesteigerte Beobachtungs- und Recherchierungspflicht an, die auch die BFH/NV erfasst hätte.

Die Beklagte habe es hingegen hinsichtlich der Jahreserklärungen für 1997 bis 2000 versäumt, vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist im Hinblick auf den (auch) in der amtlichen Sammlung veröffentlichten Vorlagebeschluss des BFH vom 6. November 2002 (a.a.O.) auf die zu Gunsten des Klägers geänderte Rechtslage zu reagieren. Demgegenüber sei die Beklagte mit Blick auf die Jahre 1995 und 1996 nicht mehr verpflichtet gewesen, tätig zu werden. Die von der Beklagten für den Kläger abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärungen hätten nach § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichgestanden. Die Steuerfestsetzung habe daher jederzeit von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen hin aufgehoben oder geändert werden können, § 164 Abs. 2 AO. Der Vorbehalt der Nachprüfung entfalle erst mit dessen Aufhebung, ansonsten mit dem Ablauf der Festsetzungsfrist, § 164 Abs. 3 f. AO. Diese betrage im Fall der Umsatzsteuer vier Jahre und beginne mit dem Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steueranmeldung eingereicht werde, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Auch Steueranmeldungen könnten mit dem Einspruch angegriffen werden. Aber selbst dann, wenn das nicht geschehe und die Anmeldung formell bestandskräftig werde, könne die Anmeldung nach § 164 AO umfassend überprüft und geändert werden.

Die Beklagte habe daher nach der spätestens im Frühjahr 2003 anzunehmenden Kenntnis von dem Beschluss des BFH vom 6. November 2002 innerhalb der noch offenen Festsetzungsfristen eine Neufestsetzung der Umsatzsteuer beantragen müssen. Das gelte allerdings nicht mehr für die Jahre 1995 und 1996, da für diese Jahre die Festsetzungsverjährung Ende 2001 bzw. 2002 eingetreten sei. Anders verhalte es sich für die übrigen Jahre 1997 bis 2000, die erst Ende 2003 verjährten. Insoweit habe für die Beklagte mit Rücksicht auf den Beschluss des BFH vom 6. November 2002 die Möglichkeit – mithin auch die Pflicht ☐ bestanden, eine Neufestsetzung zu beantragen. Dieses Versäumnis sei ein Beraterfehler, die Beklagte somit dem Grunde nach schadensersatzpflichtig.

Die Schadensersatzansprüche seien auch nicht verjährt. Der Beginn der Verjährung bestimme sich noch nach § 68 StBerG (a.F.), die Dauer (drei Jahre) nach § 195 BGB (n.F.). Regelmäßig beginne die Verjährung der Ansprüche gegen einen Berater mit der Bekanntgabe des belastenden Steuerbescheids. Bei der Umsatzsteuer, die selbst zu berechnen und anzumelden sei, entspreche diesem Zeitpunkt die Einreichung der Steueranmeldung. Das gelte aber dann nicht, wenn die Pflichtwidrigkeit erst danach einsetze. Hier habe die Beklagte die Umsatzsteuern nicht falsch angemeldet, sondern rechtzeitige, verjährungshemmende (§ 171 Abs. 3 AO) Anträge auf Neufestsetzung der Steuern versäumt. Der Lauf der Verjährung habe jeweils mit dem Eintritt der Festsetzungsverjährung begonnen. Die Verjährungsfrist sei daher im Zeitpunkt der Klageeinreichung noch nicht verstrichen gewesen.

Anmerkung:

Die Lektüre des Urteils ist für den steuerlichen Berater Pflicht. Es enthält vor allem in zwei Bereichen bedeutsame Fortentwicklungen der Senatsrechtsprechung zu den Pflichten des Beraters: Das Urteil wiederholt die Rechtsprechung (BGHZ 178, 258) zu den

Hinweispflichten auf Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Steuergesetzen und überträgt diese auf die Fälle fragwürdiger Konformität des nationalen Steuerrechts mit dem Gemeinschaftsrecht. Hier wie dort ist der Berater nicht gehalten, auf jeden Zweifel hinzuweisen. Erst wenn eine Vorlage eines Finanzgerichts an das BVerfG veröffentlicht ist oder sich ein gleich starker Hinweis auf die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung aus anderen Umständen ergibt, insbesondere eine in ähnlichem Zusammenhang ergangene, im BStBl. veröffentlichten Entscheidung des BVerfG, muss der Berater die Möglichkeit eines Einspruchs wegen möglicher Verfassungswidrigkeit der betroffenen Steuernorm erörtern. Bei Zweifeln an der Gemeinschaftsrechtskonformität tritt an die Stelle der Vorlage an das BVerfG die Vorlage an den EuGH. Auch insoweit gilt, dass der steuerliche Berater nur „handfeste“ Zweifel kommunizieren und sie damit (zuvor) im Rahmen seiner Beobachtungs- und Fortbildungspflicht zur Kenntnis nehmen muss. Die Verfolgung bloßer Zweifel im Schrifttum oder in der Rechtsprechung der Finanzgerichte ist daher wünschenswerte Kür, aber – zu Recht – keine Pflicht des Beraters. Der von dem Senat hierzu seinem Urteil vorangestellte erste Leitsatz, wonach nur eine Entscheidung des BFH eine Hinweispflicht auslösen kann, erscheint allerdings zu eng: Auch ein Finanzgericht darf dem EuGH nach Art. 267 AEUV vorlegen. Spätestens eine daraufhin ergehende, den Zweifel bestätigende EuGH-Entscheidung dürfte ebenfalls eine Hinweispflicht auslösen. Möglicherweise entsteht diese aber bereits durch den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts.

Auch an einer anderen Stelle sorgt das Urteil für eine gewisse Entlastung des steuerlichen Beraters. Es arbeitet heraus, dass es – entgegen einem verbreiteten Vorurteil – keine Pflicht des Beraters zur ausnahmslosen Kenntnis der höchstrichterlichen Rechtsprechung gibt. Der Senat fordert von ihm – im Regelfall – „nur“ die Lektüre der „einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften“. Diese erfüllen für den Berater eine Filter- und Aufbereitungsfunktion. Sie destillieren aus der Vielzahl der Judikate, welche die Arbeit des steuerlichen Beraters berühren, die wesentlichen Entscheidungen heraus und bereiten sie zum Teil durch Anmerkungen oder Besprechungen auf. Der Senat lässt zwar ausdrücklich offen, welche Fachzeitschriften in diesem Sinne ständige Pflichtlektüre des steuerlichen Beraters sind. Das Urteil macht aber dennoch recht deutlich, dass hierzu im Kern zwei Publikationen gehören: Das BStBl. als amtliches Publikationsorgan und die DStR. Ferner sollte der steuerliche Berater die in der Praxis etwas vernachlässigte amtliche Sammlung des BFH lesen, da der Senat die lückenlose Kenntnis der dort aufgenommenen Entscheidungen erwartet. Diese Entscheidungen werden zwar regelmäßig bereits zuvor (u.a.) in der DStR veröffentlicht worden sein. Die zweifache Lektüre der wichtigsten BFH-Entscheidungen ist jedoch kein Nachteil. Andere Fachzeitschriften, namentlich solche, die ihren Fokus auf Teilgebieten des Steuerrechts haben, muss der steuerliche Berater hingegen ebenso wenig ständig lesen wie die BFH/NV.

Dieser überschaubare Lektürekanon weitet sich aber in zwei Fällen zu einer „gesteigerten Beobachtungs- und Recherchierungspflicht“: Ist der steuerliche Berater mit Mandaten betraut, die spezifische Kenntnisse auf bestimmten steuerlichen Spezialgebieten erfordern, muss sich der Berater die dafür notwendigen Kenntnisse aneignen und durch die Lektüre von einschlägigen Fachzeitschriften aufrecht erhalten. Gleiches gilt nach der Auffassung des Senats auch dann, wenn ein Rechtsgebiet ersichtlich in der Entwicklung begriffen und (weitere) höchstrichterliche Rechtsprechung zu erwarten ist. In diesem Fall hat ein Berater, der eine Angelegenheit aus diesem Bereich zu bearbeiten hat, auch Spezialzeitschriften in angemessener Zeit durchzusehen. „Rechtsgebiet“ in diesem Sinne ist eine spezifische steuerliche Problematik wie die hier zu Grunde liegende, nicht aber ein steuerrechtliches Teilgebiet oder gar das Steuerrecht in seiner Gesamtheit. So einleuchtend der Gedanke des Senats ist, so schwierig ist es aber, diese „Hot Spots“ des Steuerrechts im Fortbildungsalltag klar zu identifizieren. Die nach den Worten des Senats im Regelfall relativ eng gesteckte Pflichtlektüre weitet sich daher wieder: Ob ein Rechtsgebiet in der Entwicklung begriffen oder höchstrichterliche Rechtsprechung zu erwarten ist, lässt sich nur dann beurteilen, wenn man sowohl die steuerliche Diskussion im Schrifttum verfolgt als auch die Entscheidungen der Finanzgerichte daraufhin überprüft, ob sie mit Rechtsmitteln zum BFH angegriffen werden.

Das hier referierte Urteil bringt damit zwar weitere gedankliche Struktur in die Fortbildungspflicht des steuerlichen Beraters. Der bei der erstmaligen Lektüre des Urteils scheinbar wahrzunehmende Entlastungseffekt schmilzt jedoch bei einer vertieften Betrachtung erheblich zusammen. Das gilt noch aus einem anderen Grund: Alle Berater arbeiten bereits seit Jahren mit steuerrechtlichen Datenbanken und Informationsdiensten. Der bereits lange zurückliegende Fall gab dem Senat keinen Anlass, zu den haftungsrechtlichen Konsequenzen der damit einhergehenden Veränderung der Informationsmöglichkeiten und -gewohnheiten Stellung zu nehmen. Ein mahnender Satz im Urteil lässt allerdings aufhorchen: Es könne offenbleiben, ob bei einer fortschreitenden, einen einfachen, raschen und kostengünstigen Zugriff gestattenden Informationstechnologie in Zukunft strengere Anforderungen an die Kenntnis höchstrichterlicher Entscheidungen zu stellen seien. Die Senatsrechtsprechung auf diesem Gebiet ist somit ersichtlich noch nicht abgeschlossen. Dem steuerlichen Berater obliegt daher insoweit eine „gesteigerte Beobachtungspflicht“ in eigener Sache.

Dr. Erich Waclawik, Rechtsanwalt (BGH) und Steuerberater, Karlsruhe