

**Rat zur Einholung einer verbindlichen Auskunft als Pflicht des Steuerberaters
Dr. Erich Waclawik, Rechtsanwalt beim Bundesgerichtshof**

BGB § 675 Abs. 1, EStG §§ 16, 34

- 1. Ist der Steuerberater verpflichtet, den Mandanten auf die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft des Finanzamts hinzuweisen, hat er jenem doch die Entscheidung, ob er einen solchen Antrag stellen will, zu überlassen (im Anschluss an BGH, Urt. v. 8. Februar 2007 – IX ZR 188/05, DStR 2007, 1098 m. Anm. Ruppert).**
- 2. Kommt es darauf an, ob das zuständige Finanzamt eine von ihm erbetene verbindliche Auskunft erteilt hätte, hat das Regressgericht zu prüfen, wie das Finanzamt sein Ermessen ausgeübt hätte. Hinsichtlich der Frage, welchen Inhalt die verbindliche Auskunft gehabt hätte, ist demgegenüber entscheidend, wie das Regressgericht die objektive Rechtslage beurteilt.**

BGH, Urt. v. 15.11.2007, IX ZR 34/04

Sachverhalt:

Der Fall versetzt den Leser zunächst zurück in das Jahr 1996: Ein Steuerpflichtiger, der an einer GmbH & Co. KG beteiligt war, veräußerte je 20 % seiner GmbH- und KG-Beteiligung. Er war zugleich Eigentümer des der KG überlassenen Betriebsgrundstücks. Dieses wesentliche Sonderbetriebsvermögen (SBV) behielt er zurück. Drei Jahre später beanstandete die Betriebsprüfung die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes auf den Veräußerungsgewinn nach den damaligen §§ 16, 34 EStG (heute ist nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur noch die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils begünstigt). Über Euro 330.000,00 Mehrsteuern wurden festgesetzt. Der Steuerpflichtige verstarb. Seine Erben verklagten den Steuerberater des Erblassers, der mit der steuerlichen Beratung des Anteilsverkaufs betraut worden war: Er hätte den Erblasser auf die unsichere Rechtslage hinweisen müssen. In der Tat gab es damals keine unmittelbar einschlägige BFH-Judikatur. Die Meinungen im Schrifttum waren geteilt (dies änderte sich erst mit BFH, Urt. v. 12.04.2000 – IV R 35/99, BStBl. 2001 II, 26 = DStR 2000, 2080; dort unter 2. a) auch zum damaligen Streitstand). Die Praxis der Finanzverwaltung war ebenfalls nicht einheitlich (Märkle, DStR 2001, 685, 686). Allerdings vertrat die OFD Düsseldorf, in deren Bezirk sich der Fall zutrug, noch den Standpunkt, dass die Teilveräußerung eines Mitunternehmeranteils ohne anteilige Mitveräußerung des wesentlichen SBV die Anwendung der §§ 16, 34 EStG nicht hindere. Darauf hatte der Steuerberater wohl vertraut. Die Klägerinnen warfen ihm vor, er hätte demgegenüber eine verbindliche Auskunft einholen müssen und dadurch den Steuerschaden vermeiden können. Das LG Wuppertal wies die Klage ab, das OLG Düsseldorf gab ihr statt.

Entscheidung des BGH:

Der für die Steuerberaterhaftung zuständige IX. Zivilsenat des BGH (im Folgenden: Senat) folgte dem Berufungsgericht im Ausgangspunkt, dass der Steuerberater aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag verpflichtet war, den Erblasser auf die Möglichkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft hinzuweisen. Der Hinweis hätte mit einer Empfehlung zur Antragstellung verbunden werden müssen. Dies folgte im Streitfall aus der gezielten Hinzuziehung des Steuerberaters zum Anteilsverkauf und aus den gegebenen Verhältnissen (unsichere Rechtslage, wirtschaftliche Bedeutung des Anteilsverkaufs). Den Standpunkt des Berufungsgerichts, der Steuerberater hätte sich „um eine verbindliche Auskunft des Finanzamts bemühen“ müssen, lehnte der Senat indes ab. Die Entscheidung über die Antragstellung verbleibt stets bei dem Mandanten.

Nach Auffassung des Senats war das Berufungsgericht jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine pflichtgemäße Beratung letztlich zu einer günstigen verbindlichen Auskunft geführt und damit den Steuerschaden vermieden hätte. Offen war für den Senat bereits die Frage, ob der Erblasser dem Rat des Steuerberaters gefolgt wäre. Eine Vermutung beratungsgerechten Verhaltens lehnte der Senat ab, da auch eine Entscheidung des Erblassers gegen die Antragstellung ernsthaft in Betracht kam. Allerdings hielt es der Senat für überwiegend wahrscheinlich, dass der Erblasser dem Rat des Steuerberaters gefolgt wäre und das angerufene Finanzamt nach dem damaligen Meinungsstand eine dem Steuerpflichtigen günstige Auskunft erteilt hätte. Darauf kommt es jedoch nach Auffassung des Senats nicht an. Während für die Frage der Ermessensausübung (Erteilung oder Nichterteilung der Auskunft?) maßgeblich sei, welche Ermessensentscheidung das Finanzamt tatsächlich getroffen hätte, sei für den mutmaßlichen Inhalt der verbindlichen Auskunft die objektive Rechtslage entscheidend. Danach hätte das Finanzamt schon im Jahr 1996 die steuerliche Frage (Schädlichkeit der Zurückbehaltung wesentlichen SBVs?) zu Ungunsten des Steuerpflichtigen entscheiden müssen. Der BFH habe die Rechtslage zwar erst im Jahr 2000 geklärt. Die rechtlichen Grundlagen hätten sich jedoch zwischenzeitlich nicht geändert.

Da, rückblickend betrachtet, der Erblasser keine ihm günstige Auskunft erhalten durfte, kam es darauf an, ob er das Betriebsgrundstück hätte anteilig mitveräußern können. Dies konnte der Senat mangels tatrichterlicher Feststellungen nicht selbst beurteilen. Er hob daher das Urteil des Berufungsgerichts auf und verwies zur weiteren Sachaufklärung zurück. Die Ersatzpflicht des Steuerberaters bzw. seines Haftpflichtversicherers blieb damit noch einstweilen offen.

Anmerkung:

Das Jahr 2007 hat in einem für die tägliche Arbeit der steuerlichen Berater wichtigen Bereich zwei Urteile des Senats hervorgebracht. Sie behandeln vor allem den praktischen Umgang mit verbindlichen Auskünften aus zivil- und haftungsrechtlicher Sicht. Das hier besprochene Urteil („verbindliche Auskunft II - vA II“; Volltext in DStRE 2008, Heft 4) knüpft an ein Urteil des Senats aus dem Februar an (BGH, Urt. v. 08.02.2007 – IX ZR 188/05, DStR 2007, 1098 m. Anm. Ruppert - „vA I“). In diesem hatte sich der Senat erstmals mit der Frage beschäftigt, wann der Steuerberater verpflichtet ist, eine verbindliche Auskunft des Finanzamts einzuholen. Der Senat entschied dort, die Einholung einer verbindlichen Auskunft sei dem Mandanten dann zu empfehlen, wenn die Rechtslage nach Ausschöpfung der eigenen Erkenntnismöglichkeiten ungeklärt sei und die Beratung eine einschneidende, dauerhafte und praktisch nicht mehr korrigierbare rechtliche Gestaltung betreffe (vA I, Leitsatz 1). Dieser Grundsatz wurde nunmehr in vA II ausdifferenziert.

Der Senat klärt insbesondere die Pflichten des Steuerberaters gegenüber seinem Mandanten im Hinblick auf die Einholung einer verbindlichen Auskunft: Da der Steuerberater gezielt zur Beratung des Anteilsverkaufs hinzugezogen worden war, musste er dem Mandanten eine möglichst steuergünstigen Weg aufzeigen. Zugleich war er gehalten, auf bestehende Risiken nach Art, Wahrscheinlichkeit und wirtschaftlicher Tragweite sowie auf bestehende Möglichkeiten der Risikovermeidung hinzuweisen (vA II, Rz. 9 f.). Dass der Steuerberater dies in mutmaßlicher Kenntnis der damaligen lokalen Verwaltungsauffassung unterließ, auf deren Fortbestand vertraute und das Fehlen von einschlägigen Judikaten sowie die Kontroverse im Schrifttum stillschweigend beiseite schob, war nach der zutreffenden Auffassung des Senats pflichtwidrig. Daraus folgt ein erster Merksatz: Der Steuerberater darf seine steuerliche Sachprüfung nicht bereits dann beenden, wenn er eine seinem Mandanten günstige Verwaltungspraxis kennt oder vorfindet. Er muss vielmehr überprüfen, ob und inwieweit diese – vor allem durch die höchstrichterliche Rechtsprechung der Finanzgerichte – abgesichert ist. Im Streitfall fehlte ein solches Fundament.

Daraus folgte zunächst eine Pflicht des Steuerberaters zur Aufklärung des Erblassers über die unsichere Rechtslage. Schon in vA I hatte der Senat ferner entschieden, dass verbleibende Rechtsunsicherheit trotz gründlicher Prüfung, materielle Bedeutung des Falls und

praktische Irrevisibilität der Gestaltung den Steuerberater verpflichten können, den Mandanten auf die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft hinzuweisen und ferner diesen Weg auch zu empfehlen (vA I, Rz. 11). VA II ist ein Schulfall für die Anwendung dieser Grundsätze. Der Steuerberater war daher – über die Risikoaufklärung hinaus – gehalten, den Erblasser auf die Möglichkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft hinzuweisen. Ferner musste er zur Antragstellung raten. Seit Einführung der Gebührenpflicht (§ 89 Abs. 3 – 5 AO sowie Tz. 4 zu § 89 AEO) gehört überdies zur gebotenen Beratung, auch wenn dies der Senat noch nicht entscheiden musste (offen auch vA I, Rz. 18), die Belehrung über die gebührenrechtlichen Folgen der Antragstellung und eine grobe Kosten-/Nutzen-Analyse. Im Fall vA II hätte dies nichts an der Pflicht zur Empfehlung geändert. Dies dürfte auch sonst die Regel sein.

Die Fürsorgepflicht des Steuerberaters hat allerdings, wie der Senat in vA II aufzeigt, eine klare Grenze: Die Entscheidungsautonomie des Mandanten. Selbst wenn die Beantragung der verbindlichen Auskunft – wie im Streitfall – noch so nahe liegt, darf der Steuerberater nicht eigenmächtig tätig werden. Er muss die Entscheidung seines Mandanten einholen (vA II, Rz. 12). Das galt bereits bisher. Es gilt heute mit Rücksicht auf die Gebührenfolgen der Antragstellung erst recht. Daraus folgt ein zweiter Merksatz: Das Gespräch mit dem Mandanten über die Beantragung verbindlicher Auskünfte ist keine „High-end-Beratungssituation“. Die Diskussion muss von dem Steuerberater bei jeder Gestaltungsberatung auf steuerlich dünnem Eis erwogen und im Zweifel auch geführt werden. Ein „save haven“ für wirtschaftliche Bagatellfälle ist derzeit nicht ersichtlich. Die in vA I getroffene Aussage, der steuerliche Berater brauche die Einholung einer verbindlichen Auskunft auch dann nicht zu empfehlen, wenn er bei der Sachprüfung auf eine Kontroverse in der instanzgerichtlichen Rechtsprechung oder steuerrechtlichen Literatur treffe (vA I, Rz. 10), ist zwar – isoliert betrachtet – auch nach vA II richtig. Sie ist aber ein gefährliches Ruhekitzchen.

Neben diesen für den steuerlichen Berater eher belastenden Anforderungen enthält vA II auch für ihn positive Aspekte. Diese aktualisieren sich, wenn er mit einem Schadensersatzprozess der vorliegenden Art konfrontiert ist: Es gibt nach Auffassung des Senats keinen Anscheinsbeweis (Vermutung beratungsgerechten Verhaltens) dafür, dass der Mandant der Empfehlung des Steuerberaters gefolgt wäre, die verbindliche Auskunft zu beantragen. Obwohl der Mandant vorliegend dem Rat sehr wahrscheinlich gefolgt wäre, genügt dem Senat für die Verneinung des Anscheinsbeweises, dass es sich bei der Entscheidung des Finanzamts über den Antrag um eine Ermessensentscheidung handelt und der konkrete Fall hätte Anlass geben können, die bisherige Verwaltungsauffassung zu Ungunsten der Steuerpflichtigen zu überdenken. Dies hätte den Erblasser von der Antragstellung abhalten können (vA II, Rz. 14). Dagegen lässt sich einwenden, der Mandant hätte selbst bei dieser für ihn negativen Folge seines Antrages immerhin erfahren, dass er das Betriebsgrundstück anteilig mitveräußern musste, um für den Veräußerungsgewinn den ermäßigten Steuersatz der §§ 16, 34 EStG sicher zu erlangen. Ohne den Antrag blieb dies im Dunkeln. Auch die Bejahung der Vermutung wäre daher im Streitfall gut vertretbar gewesen. Das ändert für die Praxis aber nichts an der Tatsache des Senatsstandpunkts. Im Haftpflichtprozess hat der (Ex-)Mandant daher überzeugend darzulegen, weshalb er dem Rat seines (vormaligen) Steuerberaters gefolgt wäre. Den Rückenwind einer Vermutung hat er dabei nicht.

Ferner stellt der Senat in vA II Grundsätze dazu auf, ob und mit welchem Inhalt das angefragte Finanzamt die verbindliche Auskunft erteilt hätte. Hierbei unterscheidet der Senat zwischen der Frage, ob die Auskunft mutmaßlich erteilt worden wäre und welchen Inhalt sie gehabt hätte. Der Senat legt zutreffend dar, dass das Finanzamt nach Lage der damaligen Verhältnisse die verbindliche Auskunft mutmaßlich erteilt hätte. Hervorzuheben ist jedoch, dass diese vergangenheitsbezogene Beurteilung nicht für den Inhalt der verbindlichen Auskunft gilt. Es war daher nicht – wie das Berufungsgericht meinte – auf den fiktiven Rechtsstandpunkt des Finanzamts im Jahr 1996 abzustellen und von der mutmaßlich antragsgemäßen Erteilung der Auskunft auszugehen. Nach der st. Rspr. des Senats ist vielmehr maßgeblich, wie das Finanzamt nach Auffassung des Regressgerichts – in letzter Instanz also des Senats – gemäß der „objektiven Rechtslage“ richtigerweise hätte entscheiden müssen (vA II, Rz. 16; BGHZ 124, 86, 95 f.; BGHZ 145, 256, 260; BGH, Urt. v. 21.9.1996 – IX ZR 228/94, NJW 1996, 48, 49; BGH, Urt. v. 23.11.1995 – IX ZR 225/94, NJW 1996, 842, 843). Die objektive Rechtslage ermittelte der Senat unter Berücksichtigung der Jahre nach dem Abschluss der Beratungssituation ergangenen und veröffentlichten Entscheidungen des BFH. Dieser hatte sich im Jahr 2000 wiederholt für die Notwendigkeit der anteiligen Mitveräußerung von wesentlichem SBV ausgesprochen (BFH, Urt. v. 12.04.2000 – IV R 35/99, BStBl. 2001, 26 = DStR 2000, 2080 = BFHE 192, 419; BFH, Urt. v. 24.08.2000 – IV R 51/98, BStBl. 2005 II, 173 = BFHE 192, 534). Von dieser Warte aus betrachtet war klar, dass die verbindliche Auskunft nicht hätte antragsgemäß erteilt werden dürfen. VA II vermittelt damit noch eine dritte Botschaft – nicht erstmals, aber eindrücklich: Im Haftungsprozess wird das Fortschreiten der steuerlichen Rechtserkenntnis nach der Beratungssituation nicht ausgeblendet. Dies war im Streitfall für den Steuerberater günstig, kann in anderen Fällen jedoch gegen ihn wirken. Das führt zur verbindlichen Auskunft zurück: Der Steuerberater ist gut beraten, das Instrument der verbindlichen Auskunft als Instrument der Risikovermeidung stets zu bedenken – auch im eigenen Interesse.