

Rückblick 2011  
Ausblick 2012

Exklusiv-Beilage zu

Der  
Ertrag-

Der  
Umsatz-

Der  
Erb-schaft-

Der  
GmbH-

Der  
AO-

Sonderheft zum  
BERATER-TAG 2011

# Steuer- Berater

## Fallstricke in der Steuerberatungs- praxis

von

Dipl.-Finw. RA FASt Thomas Rund

Dipl.-Finw. RA FASt Dr. Rüdiger Gluth

Kanzlei Jarosch & Partner,  
Düsseldorf

[www.steuerberater-center.de](http://www.steuerberater-center.de)

**obs** Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

# UmwSt-Erlass 2011: Beratersicht – Beraterkritik

Nach dem SEStEG wird die Finanzverwaltung im Herbst 2011 detailliert zu den noch verbliebenen Zweifelsfragen Stellung beziehen. Der umfangreiche Umwandlungssteuer-Erlass 2011 löst seinen bisherigen Vorgänger aus 1998 ab und beantwortet die offenen Fragen, sich bis dahin bei Umstrukturierungen ergeben hatten. Erfahrene steuerliche Berater, für die Unternehmensumstrukturierungen tägliche Praxis sind, erläutern bereits jetzt die Verwaltungsvorgaben und geben Ihnen Empfehlungen für die Gestaltungspraxis.

So finden Praktiker der Steuerberatung erste Hilfestellungen zu den Auswirkungen des neuen Umwandlungssteuer-Erlasses und einen fundierten Überblick.



**Umwandlungssteuer-Erlass 2011**  
Herausgegeben von RA, StB Dr. Norbert Schneider,  
RA, StB, FAStr Dr. Christian Ruoff, LL.M, und RA,  
StB Dr. Christian Sistermann. 2011, ca. 400 Seiten  
Lexikonformat, brosch. ca. 50 €.  
ISBN 978-3-504-24063-6.  
Erscheint voraussichtlich im Herbst.

Das bietet Ihnen das Buch inhaltlich:

- Dem Gesetzestext des UmwStG wird der Erlasstext angefügt, so dass der Zusammenhang der Verwaltungsauffassung mit der Norm verständlich wird.
- Die Autoren erläutern und hinterfragen die Verwaltungsansicht, geben Beispiele, Gestaltungs- und Warnhinweise im Hinblick auf den Standpunkt der Finanzverwaltung.

Das Herausgeber- und Autorenteam, alle Rechtsanwälte und Steuerberater aus der internationalen Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, bürgt für erprobtes Know-how bei inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen.

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** -----



Ja, ich bestelle zur Lieferung nach Erscheinen mit 14-tägigem Rückgaberecht **UmwSt-Erlass 2011**  
ca. 400 Seiten Lexikonformat, brosch. ca. 50 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-24063-6.

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

Datum

Unterschrift

7/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

## Editorial

Liebe Leserin, lieber Leser,

mit unserem diesjährigen Sonderheft, das Sie als Abonnent einer der Steuer-Berater-Zeitschriften als kostenlose Exklusiv-Beilage bekommen, wollen wir Ihren Blick auf **Fallstricke in der Steuerberatungspraxis** lenken.

**Versteckte Gefahrenquellen** lauern für den steuerlichen Berater überall: dabei ist es nicht nur die – oftmals im Focus stehende – Beobachtungs-/Beratungspflicht im Hinblick auf die aktuelle/zukünftige steuerliche Rechtslage, die gravierende Kosten und Haftungsfolgen auslösen kann. Auch im eigentlichen Mandatsvertrag lauern zivil-/berufsrechtliche Haftungsquellen; im Steuerverfahrensrecht tun sich Risiken bei den Rechtsmittelfristen auf; Haftungsfallen ergeben sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen, bei Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!), bei der Betriebsveräußerung im Ganzen. Risiken birgt auch die Erbauseinandersetzung – und nicht zu unterschätzen: Strafrechtliche Aspekte!

**Das renommierte Autorenteam** – bestehend aus RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger *Gluth* und RA/FASt Dipl.-Finw. Thomas *Rund* (beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner) – gibt Ihnen in diesem Sonderheft einen an den praktischen Problemen der Steuerberatungspraxis orientierten Leitfaden, was in welcher (Beratungs-)Situation für den steuerlichen Berater zu beachten ist.

Merken Sie sich bereits jetzt den gegen Jahresende stattfindenden **BERATER-TAG 2012** vor! Den genauen Veranstaltungstermin werden wir Ihnen noch rechtzeitig mitteilen. Profitieren Sie auch hier von den Erfahrungen dieser ausgewiesenen Experten in der steuerrechtlichen Beratung und nehmen Sie die Gelegenheit wahr – ergänzend zu den Ausführungen im jährlichen Sonderheft –, aus Expertenhand noch die ein oder andere wertvolle Information für Ihre Beratungspraxis zu bekommen. Auch der am 29. November 2011 zum zweiten Mal veranstaltete BERATER-TAG hat wieder gezeigt: an Themen für einen regen steuerlichen Dialog mangelt es nicht!

Wir hoffen, Ihnen mit diesem Sonderheft eine für die Beratungspraxis wertvolle Orientierungs- bzw. Arbeitshilfe an die Hand gegeben zu haben und sind für Anregungen jederzeit dankbar.

Besuchen Sie uns auch im Internet unter **[www.steuerberater-center.de](http://www.steuerberater-center.de)**!

Beste Grüße

Ihre



Prof. Dr. Annette Stuhldreier (Verlag Dr. Otto Schmidt KG)

und die Redaktionen von

Der GmbH-Steuer-Berater ([www.gmbhstb.de](http://www.gmbhstb.de))

Der Ertrag-Steuer-Berater ([www.estb.de](http://www.estb.de))

Der Umsatz-Steuer-Berater ([www.ustb.de](http://www.ustb.de))

Der AO-Steuer-Berater ([www.aostb.de](http://www.aostb.de))

Der Erbschaft-Steuer-Berater ([www.erbstb.de](http://www.erbstb.de))

Steuerberater Woche ([www.stbwoche.de](http://www.stbwoche.de))

## In diesem Heft

Zitierempfehlung: *Gluth/Rund*, StB-Sonderheft 2011/2012, 10

<p><b>A. Der Vertrag – Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters</b> 3</p> <p>I. Mandatsvertrag 3</p> <p>II. Schadenersatz 4</p> <p>III. Haftung gegenüber Dritten 7</p> <p>IV. Vertragliche Haftungsbegrenzung 8</p> <p><b>B. Risiken im Steuerverfahrensrecht</b> 8</p> <p>I. Rechtsmittelfristen 8</p> <p>II. Wiedereinsetzung 10</p> <p>III. Rechtsmittelerhebung 14</p> <p><b>C. Die unbeabsichtigte Realisierung stiller Reserven</b> 17</p> <p>I. Übertragung von Betriebsvermögen (mit und ohne) gegen Versorgungsleistungen 17</p> <p>II. Haftungsfallen aus dem Entwurf zum Umwandlungssteuererlass 21</p> <p><b>D. Das Umsatzsteuermandat</b> 25</p> <p>I. Haftungsrisiken bei der Betriebsveräußerung im Ganzen 25</p> <p>II. Umsatzsteuerliche Organschaft 28</p> <p>III. Rechnungslegung 29</p> <p><b>E. Der Todesfall</b> 30</p> <p>I. Pflichtteilsansprüche zur Minderung der Steuerlast 30</p> <p>II. Risiken bei der Erbauseinandersetzung 35</p> <p><b>F. Das Grundstück</b> 37</p> <p>I. Grunderwerbsteuerbefreiungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften 37</p>	<p>II. Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt 39</p> <p>III. Rückgängigmachung von Grundstücks-schenkungen 46</p> <p><b>G. Bilanzerstellung und Insolvenz</b> 48</p> <p>I. Bilanzerstellung/Jahresabschluss 48</p> <p>II. Haftung im Zusammenhang mit Bilanz-erstellungsmandaten 50</p> <p><b>H. Die Beobachtungspflicht – Rechtspre- chung des EuGH und BVerfG</b> 51</p> <p><b>I. Strafrechtliche Aspekte</b> 51</p> <p>I. Steuerhinterziehung „großen Ausmaßes“ – BGH vom 12.7.2011 – 1 StR 81/11 51</p> <p>II. Strafverfolgungsverjährung bei Hinterzie- hung von Erbschaft- und Schenkungsteuer – BGH vom 25.7.2011 – 1 StR 631/10 52</p> <p>III. Selbstanzeige: Bagatellgrenze bei zu nied- riger Berichtigung – BGH vom 25.7.2011 – 1 StR 631/10 52</p> <p>IV. Steuerabkommen mit der Schweiz 52</p> <p><b>J. Checkliste mit dem Schwerpunkt Jahres- wechsel</b> 54</p> <p>I. Steuervereinfachungsgesetz 2011 (BGBl. I 2011, 2131) 54</p> <p>II. Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz 55</p> <p>III. Gesetz zur steuerlichen Förderung von ener- getischen Sanierungsmaßnahmen an Wohn- gebäuden 55</p> <p>IV. Drittes Gesetz zur Änderung des Umsatz- steuergesetzes 55</p>
---	---

## Fallstricke in der Steuerberatungspraxis

### ■ Fallstricke in der Steuerberatungspraxis

#### Versteckte Gefahrenquellen erkennen und vermeiden

*RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger Gluth und RA/FASt Dipl.-Finw. Thomas Rund, Kanzlei Jarosch & Partner, Düsseldorf*

*Im Steuerrecht gibt es eine Vielzahl von Steuerfällen mit gravierenden Kosten- und Haftungsfolgen für den Berater. Das vorliegende Sonderheft vermittelt einen Überblick über besondere steuerliche Gefahrenquellen. Insbesondere werden diejenigen Problemfelder beleuchtet, die in der Beratungspraxis allzuleicht übersehen werden und die zu gravierenden steuerlichen Belastungen führen können.*

#### A. Der Vertrag – Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters

Die Haftung des Steuerberaters aus vertraglichen Pflichtverletzungen richten sich nach dem Zivilrecht. Anspruchsgrundlage ist § 280 Abs. 1 BGB. Danach richten sich eine Inanspruchnahme und deren Durchsetzung insbesondere nach den folgenden Kriterien:

- Schuldverhältnis (Mandatsvertrag)
- Pflichtverletzung
- Kausalität
- Schaden
- evtl. Mitverschulden des Mandanten
- Verjährung

#### I. Mandatsvertrag

##### 1. Zustandekommen und Inhalt des Vertrages

Die von dem Steuerberater zu erbringenden Leistungen – seine Hauptpflichten – ergeben sich aus dem Mandatsvertrag. Aus dem Auftragsinhalt, nicht aus § 33 StBerG, werden die berufstypischen Anforderungen an den Berater abgeleitet (BGH v. 24.6.1968 – VII ZR 50/66, WM 1968, 1203).

Da der konkrete Umfang der Beauftragung häufig streitig ist, lässt sich der vom Steuerberater übernommene Verantwortungsbereich mithilfe eines schriftlichen Mandatsvertrages im Haftungsfall abgrenzen. Über den Mandatsvertrag bestimmt der Steuerberater die Reichweite einer Haftungsbegrenzung. Der Mandatsvertrag ist der Ausgangspunkt der Haftungsprüfung, denn die Beratungspflichten des Steuerberaters richten sich nach dem erteilten Mandat.

Ein Mandatsvertrag kann ausdrücklich oder konkludent – also durch schlüssiges Verhalten der Beteiligten – zustande kommen.

Eine bestimmte Form des Mandatsvertrages ist nicht erforderlich. Mit Blick auf die zunehmende Komplexität der Beratung, die hieraus resultierenden erhöhten Haftungsrisiken und die steigenden Anspruchsbegehrlichkeiten der Mandanten sollte ein schriftlicher Mandatsvertrag allerdings die Regel sein.

**Beraterhinweis:** Die in der Beratungspraxis weithin übliche Vorgehensweise, die AAB nur dem Jahresabschluss beizufügen, kann dazu führen, dass sich die hierin regelmäßig enthaltene Haftungsbegrenzung nur auf den Jahresabschluss, nicht aber auf eine unterjährige und hochrisikobehaftete Gestaltungsberatung erstreckt. ◀

Ein Beratungsvertrag in steuerrechtlichen Angelegenheiten ist in Abhängigkeit von seinem Inhalt Dienstvertrag (§ 611 BGB) oder Werkvertrag (§ 631 BGB), der regelmäßig eine entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) zum Gegenstand hat. Der Dienstvertrag verpflichtet zum bloßen Tätigwerden; der Werkvertrag ist auf Herbeiführung eines vereinbarten Erfolgs gerichtet.

**Dienstverträge** sind im Regelfall Aufträge, mit folgenden Inhalten:

- allgemeine Hilfeleistungen in Steuersachen,
- Auftrag zur Erstellung einer Steuererklärung oder einer Bilanz,
- Buchführungsauftrag,
- Vertretung vor Finanzbehörden und FG,
- Beratung und Auskunft allgemein.

**Ein Werkvertrag** stellt hingegen regelmäßig der Auftrag zur Erstellung eines steuerrechtlichen Gutachtens dar. Bei Aufträgen zur Abschlussprüfung für vereidigte Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer kommt es zur Abgrenzung auf die Frage an, ob im Mittelpunkt die Prüfungstätigkeit steht oder ob es den Vertragsparteien primär auf den Prüfungsbericht ankommt.

Der Steuerberater hat innerhalb des ihm erteilten Auftrags, der – wie oben dargestellt – regelmäßig ein **Dienstvertrag** i.S.d. § 611 BGB ist, die zur sachgerechten Erledigung erforderlichen Leistungen zu erbringen. Neben mit allen Mandaten verbundenen **allgemeinen Pflichten** (Eigenverantwortlichkeit, Sachverhaltserforschung, Weisungsgebundenheit, Verschwiegenheit, Fortbildung und Kenntnis der Entwicklung des Steuerrechts, der Verwaltungsanweisungen und der Rechtsprechung) hängt der **konkrete Inhalt der Leistungen vom jeweiligen Auf-**

**trag** ab. Beim Dienstvertrag handelt es sich in aller Regel um ein *Dauerschuldverhältnis*. Nach der Rechtsprechung des BGH ist der Mandatsvertrag in aller Regel ein Dienstvertrag gem. §§ 611 ff. BGB, der einen Geschäftsbesorgungsvertrag i.S.d. § 675 I BGB zum Inhalt hat (BGH v. 11.5.2006 – IX ZR 63/05, DStR 2006, 1247).

## 2. Abgrenzung des Steuerberatungs- vom allgemeinen Rechtsberatungsvertrag

§ 5 Nr. 2 RBERG sieht vor, dass Steuerberater in Angelegenheiten, mit denen sie befasst sind, auch die rechtliche Beratung mit übernehmen können, soweit sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Steuerberatung steht. Ist jedoch eine Trennung beider Tätigkeiten möglich oder steht die Rechtsberatung im Vordergrund, fehlt es an einem unmittelbaren Zusammenhang.

**So ist in der steuerlichen Gestaltungsberatung** auch der erforderliche zivilrechtliche Teil mit umfasst, *nicht* jedoch die Erstellung der zur Umsetzung erforderlichen Verträge.

**Im sozialversicherungsrechtlichen Betriebsprüfungsverfahren** sehen die Rentenversicherungsträger einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Steuerberaters und der Betriebsprüfung nach § 28p Abs. 1 SGB V, so dass die Steuerberater berechtigt sind, im Rechtsbehelfsverfahren vor dem Versicherungsträger aufzutreten.

**Der Steuerberater haftet** für Vermögensschäden, die im Rahmen einer unerlaubten Rechtsberatung (z.B. Rat bei Fragen zu gesellschafts- oder erbrechtlichen Gestaltungen) aufgrund eines Beratungsfehlers entstehen. Die dem Steuerberater nicht erlaubte Rechtsberatung ist von der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung nicht gedeckt.

**Die Folgen unzulässiger Rechtsberatung sind rigoros.** Das RBERG stellt ein Verbotsgesetz i.S.d. § 134 BGB dar. Der *Geschäftsbesorgungsvertrag*, den der Steuerberater mit seinem Mandanten getroffen hat, ist *nichtig* (vgl. auch *Heinrichs* in Palandt, BGB, 65. Aufl., § 134 Rz. 21).

**Hieraus folgt: Der Steuerberater hat keinen Anspruch auf eine Vergütung** (BGH v. 17.2.2000 – IX ZR 50/98, DStR 2000, 783). Hat der Mandant bereits das Honorar ganz oder teilweise entrichtet, ist der Steuerberater zur Rückzahlung des Honorars nach § 812 BGB verpflichtet (BGH NJW 1968, 1329; *Mayer-Maly/Armbüster* in MünchKomm/BGB, 4. Aufl., § 134 Rz. 113f).

**Beraterhinweis:** Die Nichtigkeit des Geschäftsbesorgungsvertrages erstreckt sich im Zweifel (§ 139 BGB) auch auf den Vertragsteil, der eine zulässige Steuerberatung zum Gegenstand hatte (BGH v. 10.11.1977 – VII ZR 321/75, NJW 1978, 323; OLG Hamm v. 28.8.1985 – 25 U 273/84, DB 1986, 32). Etwas anderes kann sich nur dann ergeben, wenn der rein steuerrechtliche Auftrag auch ohne den nichtigen Rechtsberatungsauftrag erteilt worden wäre (OLG Hamm v. 6.11.1996 – 25 U 47/96, GI 1997, 175).◀

**Ist die nichtige Rechtsberatung des Steuerberaters fehlerhaft** und tritt hierdurch beim Mandanten ein Schaden ein, so stehen dem Mandanten wegen der Nichtigkeit des Geschäftsbesorgungsvertrages gegenüber dem Steuer-

berater zwar keine vertraglichen Schadensersatzansprüche zu. Allerdings kann sich ein *deliktischer Regressanspruch* aus unerlaubter Handlung ergeben (§ 823 Abs. 2 BGB i.V.m. Art. 1 § 1 RBERG). Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerberater *geschäftsmäßig* gehandelt hat. Es muss mithin eine auf Wiederholungsabsicht abzielende Tätigkeit entfaltet werden. Da es sich hierbei allerdings um eine innere Tatsache handelt, die einem direkten Beweis kaum zugänglich ist, hat der BGH auch eine einmalige Tätigkeit ausreichen lassen, wenn der Steuerberater für seine unerlaubte Rechtsberatung ein Honorar gefordert hat.

**Verlust des Versicherungsschutzes?** Die unerlaubte Rechtsberatung führt grundsätzlich auch zu einem Verlust des Versicherungsschutzes (BGH v. 27.5.1963 – II ZR 168/61, BB 1963, 787; *Gehre/von Borstel*, StBerG, 5. Aufl., § 33 Rz. 18). Die Versicherer haben allerdings erkannt, dass die Grenzen zwischen unerlaubter und erlaubter Rechtsberatung fließend sind. Aus diesem Grund haben sie gegenüber der Bundessteuerberaterkammer erklärt, dass der Versicherungsschutz nur bei bewusster Überschreitung der Grenze zur unerlaubten Rechtsberatung entfällt (*Gräfel/Lenzen/Schmeer*, Steuerberaterhaftung, 3. Aufl., Rz. 111).

**Ordnungswidrigkeit:** Schließlich stellt der Verstoß gegen das RBERG eine Ordnungswidrigkeit dar, die nach Art. 1 § 8 Abs. 2 RBERG mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden kann. Voraussetzung ist aber auch hier, dass eine geschäftsmäßige Hilfeleistung in Rechtsangelegenheiten außerhalb der zulässigen steuerberatenden Tätigkeit und den damit unmittelbar in Zusammenhang stehenden Rechtsfragen erfolgt.

### Rechtsfolgen unzulässiger Rechtsberatung

- Nichtigkeit des Vertrages
- Honorarverlust
- Verlust des Versicherungsschutzes bei bewusstem Handeln
- Entstehen für fehlerhafte Beratung nach § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. Art. 1 § 1 RBERG
- Geldbuße bis zu 5.000 €

## II. Schadenersatz

Pflichtwidrig ist das Verhalten des steuerlichen Beraters dann, wenn es von den anerkannten Standardleistungsmaßstäben gewissenhafter Berufsangehöriger abweicht. Die Pflichtwidrigkeit des Verhaltens indiziert dessen Rechtswidrigkeit, es sei denn, dass der Steuerberater sich auf einen Rechtfertigungsgrund – etwa die Einwilligung des Mandanten – berufen kann.

Pflichten können durch vertragswidriges Verhalten (Tun/Unterlassen) verletzt werden. Es gilt ein objektiver Sorgfaltsmaßstab (Verstoß gegen Anforderungen, die aufgrund nachträglicher Betrachtung allgemein von einem gewissenhaften und sorgfältigen Durchschnittsberater zu erwarten sind).

### 1. Allgemeine Pflichten des Steuerberaters

Neben der individuellen Pflicht aus dem Mandat, z.B. Buchführung, Bilanz, Steuererklärung etc., hat der Bera-

ter Pflichten und Rechte, die *allen* Verträgen immanent sind.

**Interessenvertretung des Mandanten:** Das Steuerberatungsmandat ist auf die Interessenvertretung des Mandanten gerichtet. Es ist so zu besorgen, wie es den Interessen des Auftraggebers am besten entspricht. Daraus hat die Rechtsprechung drei Grundsätze gefolgert. Die Auftrags erledigung hat i.R.d. gesetzlich Zulässigen, unter Ausnutzung der im Gesetz gegebenen Möglichkeiten und zur Verhinderung höherer als nach dem Gesetz notwendiger Steuern zu erfolgen (vgl. BGH v. 3.6.1993 – IX ZR 173/92, NJW 1993, 2800 m.w.N.).

**Insbesondere die folgenden Pflichten** treffen den steuerlichen Berater:

- Sachverhaltsaufklärung,
- Rechtsprüfung,
- Beratung und allgemeine Schadenverhütungspflicht.

#### a) Sachverhaltsaufklärung

Der Steuerberater verletzt seine Pflichten aus dem Steuerberatervertrag, wenn er es unterlässt, den Sachverhalt von sich aus durch Einsichtnahme in Belege oder durch Rückfrage bei dem Mandanten aufzuklären und es deshalb zu einer verspäteten Abgabe der Steuererklärungen kommt. Der Mandant darf grundsätzlich darauf vertrauen, dass der wegen seiner besonderen Sachkunde von ihm beauftragte Steuerberater die ihm übertragenen Aufgaben sach- und fristgerecht erfüllt. Die Einlassung eines Steuerberaters, es sei ihm unmöglich gewesen, die Steuererklärung rechtzeitig abzugeben, weil er von dem Mandanten nicht die Unterlagen zur Berechnung der Höhe der Sonderbetriebsausgaben für dessen Bauvorhaben erhalten habe, hilft ihm hier nicht weiter, wenn er nicht gleichzeitig vortragen kann, was er zur Aufklärung des Sachverhalts unternommen hat.

**Beraterhinweis:** Der Steuerberater muss deshalb die für die Abgabe einer steuerlichen Erklärung erforderlichen Unterlagen bei seinem Mandanten substantiiert anfordern. In diesem Zusammenhang muss er auch darstellen, wie sich der Verfahrensverlauf voraussichtlich gestalten wird.◀

**Etwas anderes gilt nur bei einem geschäftlich erfahrenen Steuerpflichtigen.** Diesem muss bekannt sein, welche Unterlagen der Steuerberater zur sachgerechten Erledigung der monatlich abzugebenden Lohnsteueranmeldungen bzw. Umsatzsteueranmeldungen benötigt, innerhalb welcher Fristen diese Steueranmeldungen abzugeben sind und welche Folgen sich ergeben, wenn die auf dem Steuerbescheid genannten Zahlungsfristen nicht eingehalten werden. Hier kommt eine Haftung des Steuerberaters für Verspätungs- und Säumniszuschläge nicht in Betracht.

#### b) Rechtsprüfung

Die mandatsbezogenen Gesetzes- und Rechtskenntnisse muss der Steuerberater besitzen oder sich ungesäumt verschaffen. Hierzu gehört auch, dass er in diesem Rahmen neue oder geänderte Rechtsnormen ermittelt (BGH v. 23.3.2006 – IX ZR 140/03, WM 2006, 1304). Selbst wenn in der Tagespresse über Vorschläge zur Änderung

des Steuerrechts (Haftungsrisiko, Steuerberaterhaftung) berichtet wird, kann der Steuerberater gehalten sein, sich aus allgemein zugänglichen Quellen über den näheren Inhalt zu unterrichten, um danach prüfen zu können, ob es geboten ist, dem Mandanten Maßnahmen zur Abwehr drohender Nachteile zu raten.

#### c) Beratung

**Der sicherste Weg:** Ist dem Steuerberater ein umfassendes Mandat erteilt worden, ist er verpflichtet, die Interessen des Mandanten bestmöglich zu wahren. Im Rahmen der umfassenden steuerlichen Beratung muss er ihm daher den relativ sichersten Weg weisen und ihn vor Schaden bewahren. Vom Steuerberater erteilte Auskünfte oder Ratschläge müssen aufgrund dieser Pflicht richtig sein.

**Nutzen bestehender Erkenntnisquellen:** Der Steuerberater ist deshalb gehalten, bestehende Erkenntnisquellen zu nutzen. Gestattet ihm die Quellenlage keinen hinreichend sicheren Schluss, muss der Steuerberater bei der Erteilung der Auskunft oder Empfehlung betonen, dass diese auf seiner unbestätigten Meinung beruhen. Insbesondere muss er darauf hinweisen, wenn zu der ihm gestellten Frage offene Rechtsprechung oder bei den FÄ eine von seiner Auffassung abweichende Praxis besteht.

**Unsichere Rechtslage:** Fehlt eine höchstrichterliche Rechtsprechung, so ist ein Steuerberater verpflichtet, andere Quellen für die Rechtsprüfung auszuschöpfen (Rechtsprechung der Untergerichte, einschlägiges Schrifttum und/oder feste Verwaltungsübung).

**Auf die Verwaltungspraxis einer OFD** darf ein Steuerberater nicht vertrauen, wenn sie nicht auf einer gefestigten Rechtsprechung, einer allgemeinen Verwaltungsanweisung oder einer einhelligen Auffassung in der Literatur beruht. Ergeben sich danach weiterhin Zweifel, darf sich der Steuerberater nicht eine vertretbare Lösung aus mehreren denkbaren Möglichkeiten herausuchen.

**Beraterhinweis:** Darüber hinaus und sogar in erster Linie muss er bei einer unklaren Rechtslage versuchen, eine *verbindliche Auskunft* einzuholen.◀

**Vorwärtsgewandte Gestaltungsberatung:** Bei einem umfassenden Mandatsvertrag muss der Steuerberater den Mandanten von sich aus – also ohne ausdrücklichen Auftrag – über Steuerrechtsänderungen und Änderungen in der Rechtsprechung informieren und untersuchen, ob bestimmte Gestaltungsmaßnahmen zum Zwecke der Steuerersparnis erforderlich sind (BGH v. 19.7.2001 – IX ZR 246/00, WM 2001, 1868).

**Wird in der Tages- oder Fachpresse** über Vorschläge zur Änderung des Steuerrechts berichtet, die im Falle ihrer Verwirklichung das von dem Mandanten des Beraters erstrebte Ziel unter Umständen vereiteln oder beeinträchtigen, kann der Steuerberater gehalten sein, sich aus allgemein zugänglichen Quellen über den näheren Inhalt und den Verfahrensstand solcher Überlegungen zu unterrichten (BGH v. 15.7.2004 – IX ZR 472/00, DStR 2004, 1677).

Wenn das Mandanteninteresse es erfordert, muss die Beratungspraxis nicht nur dem geltenden Steuerrecht in seinen Verästelungen und Auslegungen folgen, sondern sich

auch auf das erkennbar im Entstehen begriffene Recht der Zukunft einstellen. Eine solche vorwärts gewandte Gestaltungsberatung wird nicht nur innerhalb von Großunternehmen i.R.d. steuerlichen Unternehmensplanung erbracht, sondern sie muss unter den heutigen Verhältnissen grundsätzlich auch von dem mittelständischen Steuerberater erwartet werden.

**Um die rechtspolitische Entwicklung der Steuergesetzgebung zu beobachten,** darf sich der Steuerberater im Bedarfsfall nicht auf die Fachpresse verlassen. Dieser fehlt es an der nötigen Aktualität. Hier kann vor Überraschungen nur bewahrt werden, wer die in wirtschafts- und steuerpolitischer Hinsicht bestinformierte Tagespresse verfolgt. In erkennbaren Gefahrenlagen für eine belastende Steuergesetzesänderung ist dem Berater nicht – wie allgemein nach einer Änderung der Rechtsprechung – eine mehrwöchige Reaktionszeit zuzubilligen.

**Beraterhinweis:** Erforderlich ist vielmehr ein sofortiges Handeln. Der Steuerberater muss auch damit rechnen, dass eine Gesetzesänderung mit einer verfassungskonformen Rückwirkung ausgestattet wird. Er darf deshalb nicht den endgültigen Gesetzesbeschluss abwarten. ◀

## 2. Beweislast

Der Mandant hat als Voraussetzung eines Anspruchs alle anspruchsbegründenden Tatsachen darzulegen und zu beweisen. Behauptet der Mandant eine Unterlassung, so hat der Berater darzulegen, dass er die Maßnahme/Beratung vorgenommen hat.

**Beraterhinweis:** Insbesondere hieraus resultiert das Erfordernis sachgerechter Aktenführung unter Einschluss von Aktenvermerken über mündlich und telefonisch erteilte Auskünfte, um für den Fall eines unter Umständen erst Jahre später geltend gemachten Schadenersatzanspruchs eine Erinnerungsstütze zu haben und hinreichend konkret genug vortragen zu können. ◀

## 3. Kausalität/Zurechenbarkeit und Schaden

### a) Haftungsbegründende Kausalität

Die Schadensersatzpflicht des Steuerberaters setzt voraus, dass der Schaden durch ein zum Ersatz verpflichtendes Tun oder Unterlassen verursacht worden ist. Zwischen diesem Haftungsgrund und dem Schaden muss ein ursächlicher Zusammenhang bestehen.

**Adäquanztheorie:** Nach der im Zivilrecht anzuwendenden *Adäquanztheorie* ist nur das Verhalten kausal für einen Schaden, das zur Zeit der Handlung objektiv zur Herbeiführung des Schadens geeignet erschien. Ein adäquater Zusammenhang besteht, wenn eine Tatsache im Allgemeinen und nicht nur unter einem unwahrscheinlichen Verlauf der Dinge zur Herbeiführung des Schadens geeignet war.

**Der Schaden muss der haftungsbegründenden Pflichtverletzung zugerechnet werden können.** Der haftungsbegründende Ursachenzusammenhang zwischen dem Verhalten (Tun/Unterlassen) des Rechtsberaters und der Vertragspflichtverletzung ist regelmäßig gegeben; er entfällt nur bei ungewöhnlichen, nicht vorauszuhenden Umständen (beratungsresistenter Mandant entscheidet

nicht aufgrund des – zunächst unerkannt gebliebenen – fehlerhaften Ratschlags des Rechtsberaters, sondern aufgrund eigenen Gutdünkens).

### b) Haftungsausfüllende Kausalität

Hat der Mandant den Haftungsgrund und die zuvor beschriebene haftungsbegründende Kausalität dargelegt, ist zu untersuchen, ob und in welcher Höhe aus dem bewiesenen Fehlverhalten dem Mandanten ein Schaden erwachsen ist. Es muss geprüft werden, welche Entwicklung eingetreten *wäre*, wenn der Steuerberater pflichtgemäß gehandelt *hätte*.

**Zur Prüfung der Handlungsalternativen,** die sich dem Mandanten bei pflichtgemäßer Beratung stellen, müssen deren jeweilige Rechtsfolgen miteinander und mit den Handlungszielen des Mandanten verglichen werden (BGH v. 1.3.2007 – IX ZR 261/03, NJW 2007, 2485). Trägt der Mandant eine Mehrzahl von Möglichkeiten vor, wie er sich verhalten hätte, wenn er richtig beraten worden wäre, so trifft ihn die Verpflichtung, den Weg darzulegen, für den er sich konkret entschieden hätte (BGH v. 19.1.2006 – IX ZR 232/01, NJW-RR 2006, 923).

**Zu beachten ist allerdings:** Bestehen mehrere Handlungsalternativen, besteht zugunsten des Klägers die *Anscheinsvermutung*, dieser hätte sich bei vertragsgerechtem Handeln des Steuerberaters, d.h. bei zutreffender Aufklärung, beratungsgemäß verhalten.

## 4. Mitverschulden

Ein Mitverschulden ist zu berücksichtigen, wenn an der Entstehung des Schadens ein Verschulden des Mandanten mitgewirkt hat (§ 254 Abs. 1 BGB). **Beachten Sie:** Das gleiche gilt, wenn es der Mandant schuldhaft unterlassen hat, einen Schaden abzuwenden (§ 254 Abs. 2 BGB). In diesem Fall kann die Haftung sogar vollständig entfallen.

### Beispiele

Mitverschulden an der Schadensentstehung gem. § 254 Abs. 1 BGB, z.B. durch Verstoß gegen die Pflicht zur wahrheitsgemäßen und vollständigen Information des steuerlichen Beraters über den maßgebenden Sachverhalt.

Mitverschulden bei der Schadensentwicklung gem. § 254 Abs. 2 BGB, z.B. durch Verstoß gegen Schadensminderungspflicht bei Versäumnis eines zulässigen, aussichtsreichen Rechtsbehelfs/Rechtsmittels.

Dagegen kein Mitverschulden, soweit es um den Pflichtenkreis des Beraters geht – die steuerrechtliche Bearbeitung des Mandats obliegt dem Steuerberater im Verhältnis zum Mandanten allein.

**Schadensquotierung:** Folge eines Mitverschuldens ist die Schadensquotierung. Maßgeblich ist, inwieweit der Schaden vorwiegend vom Mandanten oder dem haftpflichtigen Berater verursacht worden ist (Ausmaß der beiderseitigen Schadensverursachung; Umfang des beiderseitigen Verschuldens).

**Der Einwand des mitwirkenden Verschuldens ist ausgeschlossen,** wenn die Verhütung des entstandenen Schadens nach dem Inhalt des Vertrages dem in Anspruch genommenen Schädiger allein oblag. Hiervon ausgehend kann ein Steuerberater, der eine unrichtige steuerliche Auskunft erteilt hat, dem Mandanten nach Treu und Glau-

ben grundsätzlich nicht entgegenhalten, dass dieser auf seine Auskunft vertraut hat, bzw. dass die Gefahr, zu deren Vermeidung er hinzugezogen worden war, von dem Mandanten selbst hätte erkannt und abgewendet werden können (BGH v. 17.10.1991 – IX ZR 255/90, GI 1992, 59; OLG Düsseldorf v. 5.3.2002 – 23 U 82/01, GI 2002, 271).

## 5. Verjährung

**Allgemeine Verjährungsvorschriften:** Die Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater richtet sich nach den allgemeinen Verjährungsvorschriften des BGB. Nach §§ 195, 199 Abs. 1 BGB verjährt ein Schadenersatzanspruch in 3 Jahren, wobei es keinen Unterschied macht, ob der Mandatsvertrag ein Dienst- oder Werkvertrag ist (§ 634a Abs. 1 Nr. 3 BGB).

**Die dreijährige Verjährungsfrist** gem. § 195 BGB beginnt aber erst mit Schluss des Jahres zu laufen, in dem der Anspruch bzw. Schaden entstanden ist und der Mandant Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen können (§ 199 Abs. 1 BGB). **Beachten Sie:** Unabhängig hiervon gelten Verjährungshöchstfristen von 10 Jahren ab Schadenentstehung bzw. 30 Jahre ab Pflichtverletzung (§ 199 Abs. 3 BGB).

**Beraterhinweis:** Bei Steuerschäden kommt es für die Anspruchsentstehung bzw. Schadenentstehung nach der Rechtsprechung des BGH auf den belastenden Steuerbescheid an. Hieraus resultiert ein enormes Spätschadenrisiko.◀

## III. Haftung gegenüber Dritten

Die Beraterhaftung kann auch gegenüber Dritten eingreifen (*Dritthaftung*), mit denen zwar kein Mandatsverhältnis besteht, die aber durch die berufliche Tätigkeit des Beraters – etwa durch falsche Erklärung – geschädigt werden.

**Ein echter Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) ist bei Beraterverträgen selten.** Ein Treuhandvertrag zwischen einem Berater (Treuhandler) und einem kapitalsuchenden Anlageunternehmen (Treugeber) kann insoweit zugunsten der Kapitalanleger geschlossen werden, als der Berater die Mittelverwendung zu überwachen oder Sicherheiten zu prüfen hat.

**Bei Verträgen mit Schutzwirkung zugunsten Dritter** ist der Schuldner dem Dritten gegenüber zwar nicht zur Leistung, wohl aber unter Umständen zum Schadenersatz verpflichtet. Dritthaftungsfälle sind vornehmlich dadurch gekennzeichnet, dass sich der Berater aufgrund des Mandatsvertrags verpflichtet, ein Gutachten anzufertigen oder einen Jahres- oder Konzernabschluss zu erstellen und dabei für den Berater erkennbar auch die Interessen eines Dritten zu wahren hat, der das Gutachten/den Abschluss zur Grundlage einer Vermögensentscheidung machen will.

**Die Einbeziehung in den Schutzbereich des Vertrags** setzt voraus, dass dem Berater die Einbeziehung des Dritten in den vertraglichen Schutzbereich bekannt oder zumindest erkennbar ist, die Rechtsgüter des Dritten durch die Beratungsleistung mit Rücksicht auf den Vertragszweck bestimmungsgemäß typischerweise beeinträchtigt

werden können (*Leistungsnähe*), der Mandant ein berechtigtes Interesse am Schutz des Dritten hat, der Dritte ein Schutzbedürfnis hat. **Beachten Sie:** Dieses fehlt, wenn ihm aus eigenem Vertrag Ansprüche – gleichgültig gegen wen – zustehen, die einen gleichwertigen Inhalt haben wie ein Schadenersatzanspruch aus einer Schutzwirkung des fremden Vertrags zugunsten Dritter.

**Verträge mit Schutzwirkung Dritter sind anzunehmen bei:**

- Erstellung einer Einkommensteuererklärung für den Mandanten, der mit seiner Ehefrau zusammen veranlagt wird;
- Erstellung einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, wenn der Mandant und Dritte (z.B. Angehörige) an den Einkünften einer gemeinsamen Einkünftequelle beteiligt sind und nur zu einem Beteiligten (Gesellschaft/Gesellschafter) ein Beratungsvertrag besteht;
- Unternehmenskauf, wenn der Berater des Verkäufers i.R.d. Erstellung eines steuerlichen Gesamtkonzepts erkennbar auch die steuerlichen Interessen des Käufers berücksichtigen soll.

**Beraterhinweis:** Will sich der Berater den Einwand des Mitverschuldens des Mandanten erhalten und dadurch vor einer Dritthaftung weitgehend schützen, muss er in seiner fachlichen Äußerung klarstellen, dass diese nur dem internen Gebrauch des Mandanten dienen soll oder in bestimmten Punkten auf ungeprüften Angaben des Mandanten beruht, für die Gewähr nicht übernommen wird.◀

**Ein eigenständiger Auskunftsvertrag** zwischen Auskunftgeber (Berater) und Auskunftsempfänger (einem „Dritten“, der nicht Partei des Beratungsvertrags ist, z.B. einem Kreditinstitut) kann durch ausdrückliche Abrede oder – regelmäßig – stillschweigend durch schlüssiges Verhalten zustande kommen, wenn die Auskunft – für den Geber (Berater) erkennbar – erhebliche Bedeutung für den Empfänger hat, weil dieser sie zur Grundlage einer wesentlichen Vermögensentscheidung machen will. **Beachten Sie:** Notwendig ist insoweit eine Abwägung der *Gesamtumstände des Einzelfalls*: Hat sich z.B. ein Abschlussprüfer i.R.d. Bankgesprächs zum Jahresabschluss nur als Sprachrohr des Mandanten geäußert oder ist er darüber hinaus als eigenständiger Auskunftgeber neben den Mandanten getreten? Allein die besondere Sachkunde des Beraters reicht für einen Auskunftsvertrag nicht aus. Hinzukommen müssen weitere Umstände, z.B. das eigene wirtschaftliche Interesse des Beraters am Geschäftsabschluss, das Versprechen eigener Nachprüfung der Angaben des Mandanten, Hinzuziehung des Beraters zu Vertragsgesprächen auf Wunsch des Auskunftsempfängers, sog. *Fühlungnahme*.

**Beraterhinweis:** Insbesondere seit § 68 StBerG durch das Gesetz zur Anpassung der Verjährungsvorschriften an das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz vom 15.12.2004 mit der Begrenzung der Verjährung auf 3 Jahre entfallen ist und daher die allgemeinen Verjährungsvorschriften des BGB gelten (§§ 195, 199 BGB = 3 Jahre ab Entstehung des Anspruchs und Kenntnis des Mandanten, beginnend mit Ablauf des Jahres, in dem diese Voraussetzun-

gen erfüllt sind), erscheint eine wirksame Haftungsbegrenzung für Steuerberater von besonderer Bedeutung. ◀

#### IV. Vertragliche Haftungsbegrenzung

##### 1. Haftungsbegrenzung durch Einzelvereinbarung

**Vereinbarung im Einzelfall:** Die gesetzliche Mindesthaftpflichtdeckungssumme für Steuerberater beträgt momentan 250.000 €. Soll eine Begrenzung der persönlichen Haftung des Steuerberaters auf diese Summe erreicht werden, ist dies nur durch eine Vereinbarung im Einzelfall möglich.

**Dies setzt eine Erörterung der Haftungsbegrenzung mit dem Auftraggeber voraus,** in der er über die Risikosituation und die Möglichkeiten der Risikoabdeckung unterrichtet wird (*Hartmann*, Stbg 1997, 506) und eine daran anschließende, individuell erarbeitete und verwendete schriftliche Vereinbarung, die nicht mit anderen Erklärungen verbunden sein darf (vgl. zum Ganzen *von der Horst*, DStR 1995, 2027).

##### 2. Vorformulierte Vertragsbedingungen

Da diese Voraussetzungen in der Praxis schwer erfüllbar sind, folgt hieraus der Ratschlag, von der Beschränkung der Haftung durch vorformulierte Vertragsbedingungen (AGB) Gebrauch zu machen, was allerdings voraussetzt, dass eine **Vermögensschadendeckung von mindestens 1 Mio Euro** (das Vierfache der Mindestsumme) besteht. Ferner wird die Ansicht vertreten, dass hierfür weitere Voraussetzung ist, dass dann **keine Begrenzung der Jahreshöchstleistung** erfolgt (*Gehrel/von Borstel*, StBerG, 5. Aufl. 2005, § 76a Anm. 7 m.w.N.).

Eine solche klauselartige Begrenzung kann mit dem Auftrag verbunden werden.

##### Beispiel

MANDATSVETRAG/MANDATSBEDINGUNGEN

Zwischen

der Partnerschaftsgesellschaft Steuer & Partner.....

und

Mandant .....

##### 1. Auftragsbeschreibung

Erstellung der .....

##### 2. Mandatsbedingungen (Vorformulierte Vertragsbedingungen)

###### a) Vertragsparteien, Berufsrecht, Beteiligung Dritter

Der Auftrag kommt zwischen der Partnerschaft mit dem Sitz in .....einerseits und dem (den) Auftraggebern(n) andererseits zustande. Der Auftrag wird dabei von einem Partner der Partnerschaft verantwortlich bearbeitet.

###### b) Begrenzung der Haftung

Die Haftung unserer Partnerschaft und des verantwortlichen Partners (§ 8 Abs. 2 PartGG) wegen Berufsversehen im Zusammenhang mit unserer Tätigkeit ist Ihnen und jedem Dritten gegenüber wie folgt beschränkt:

Für jeden einzelnen Schadensfall sowie die Gesamtheit aller Schadensfälle beschränkt sich die Haftung auf den Höchstbetrag von 1.000.000 € (in Worten: eine Millionen Euro). Als einzelner Scha-

densfall ist die Summe der Schadensersatzansprüche aller Anspruchsberechtigten aus ein- und derselben Handlung zu verstehen oder die Summe der Ansprüche, die von demselben Berechtigten aus verschiedenen Handlungen in rechtlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang geltend gemacht werden.

Sollten Sie der Ansicht sein, dass das Haftungsrisiko durch die vorstehende Regelung nicht ausreichend gesichert ist, kann im Einzelfall eine höhere Haftungshöchstsumme vereinbart werden. Je nach deren Betrag setzt die Vereinbarung einer solchen Haftungshöchstsumme voraus, dass das erhöhte Risiko über eine Einzeldeckungsversicherung zusätzlich versichert wird. Die Prämie für eine solche Zusatzversicherung würde dann unser Honorarverlangen entsprechend erhöhen.

Für die in dem o.g. Beispiel beschriebene Partnerschaft erledigt sich wegen der Regelung in § 8 Abs. 2 PartG auch die Vorschrift des § 67a Abs. 3 StBerG. Wird die Tätigkeit (noch) in einer BGB Gesellschaft betrieben, wäre nach Maßgabe dieser Norm in den AGB auch noch der Name des handelnden Sozius und die Beschränkung der Haftung auf ihn aufzunehmen.

#### B. Risiken im Steuerverfahrensrecht

Fehler in der Überwachung und Wahrung von Fristen, bei Wiedereinsetzungsanträgen und bei der Erhebung von Rechtsmitteln stellen die häufigste Ursache von Regressproblemen dar. Ihnen ist daher besondere Aufmerksamkeit zu widmen.

##### I. Rechtsmittelfristen

###### 1. Aufnahme der Sache in die Büroorganisation

**Fristen-/Postausgangsbuch:** Auch wenn der Berater davon überzeugt ist, dass er sich der Sache noch am selben Tage annehmen und sie bearbeiten wird, sollte er in jedem Falle dafür Sorge tragen, dass die Klagesache der jeweiligen Büroorganisation entsprechend registriert wird und vor allem auch noch eine Eintragung der Klagefrist in das Fristenbuch erfolgt. Sollte sich nämlich im weiteren Verfahren die Schwierigkeit ergeben, dass das Gericht/das FA den Zugang des Klageschriftsatzes/Einspruchsschriftsatzes bestreitet, ist ein sodann erforderlicher Antrag auf *Wiedereinsetzung in den vorigen Stand* (§ 56 FGO/§ 110 AO) nur erfolgversprechend, wenn bei der Antragstellung nachgewiesen werden kann, dass der Klageschriftsatz fristgerecht aufgegeben wurde. Dies setzt jedoch voraus, dass der Berater dem FG die Eintragung nebst Erledigung im Postausgangsbuch und die Eintragung nebst Erledigung im Fristenbuch – und zwar im praktischen Ablauf in dieser Reihenfolge – nachweisen kann (BFH v. 7.12.1988 – X R 80/87, BStBl. II 1989, 266).

###### Vorabübermittlung per Telefax empfehlenswert!

Schließlich empfiehlt es sich, den Schriftsatz nicht nur per Post dem FG/FA zuzuleiten, sondern – was bei Fristablauf noch am selben Tag ohnehin erforderlich sein wird – vorab per Telefax zu übermitteln. In diesem Fall sollte jedoch geprüft werden, dass die per Telefax übermittelte Abschrift des Klageschriftsatzes vom Berater unterschrieben wurde und das Faxprotokoll auf dieser Abschrift aufgenommen wird. Nur bei dieser Vorgehensweise besteht die Möglichkeit, die ordnungsgemäße Aufgabe des

Schriftsatzes per Telefax an diesem Tag an das zuständige FG nachzuweisen.

**Beraterhinweis:** Die Überprüfung des Faxprotokolls auf die Ordnungsgemäßheit der Übermittlung versteht sich von selbst. ◀

## 2. Fristenberechnung, Überwachung und Information des Mandanten

### a) Fristbeginn

Ist für den Anfang einer Frist ein Ereignis oder ein in den Lauf des Tages fallender Zeitpunkt maßgeblich, so wird bei der Berechnung der Frist der Tag nicht mitgerechnet, in welchem das Ereignis oder der Zeitpunkt fällt (§ 187 Abs. 1 BGB). Fristbeginn ist der Ablauf des Tages der Bekanntgabe des Verwaltungsakts.

**Bekanntgabevermutung nach drei Tagen und § 122 AO:** Ein Steuerbescheid, der durch die Post übermittelt wird, gilt mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, es sei denn, er ist nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen.

#### Beispiel

Der am 10. eines Monats zur Post gegebene Steuerbescheid gilt mit dem 13. als bekannt gegeben, so dass die Rechtsbehelfsfrist am 13. des Folgemonats 24 Uhr endet.

Bei der Versendung in das Ausland gilt der Steuerbescheid einen Monat nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben (§ 122 Abs. 2 Nr. 2 AO).

**Die Vermutung der Bekanntgabe gem. § 122 Abs. 2 AO** gilt auch,

- bei einem Postnachsendauftrag des Empfängers,
- bei postlagernden Zustellungen oder
- bei Einlage in ein Postfach, auch wenn am 3. Tag Briefe weder einsortiert noch abgeholt werden können,
- bei Bereithaltung zur Abholung beim Postamt auf Antrag des Prozessbevollmächtigten,
- bei Bekanntgabe per Telefax (§ 122 Abs. 2 a AO; AEAO zu § 122 AO Tz. 1.8.2).

**Beraterhinweis:** Die Dreitagesfrist zwischen der Aufgabe eines Verwaltungsakts zur Post und seiner vermuteten Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977) verlängert sich, wenn das Fristende auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend fällt, bis zum nächstfolgenden Werktag (Anschluss an BFH v. 14.10.2003 – IX R 68/98, BStBl. II 2003, 898 = BFH/NV 2004, 1065–1066; weitere Nachweise bei *Tipke/Kruse*, AO, § 122 Tz. 56). ◀

**Jedoch ist Vorsicht geboten**, wie folgendes Beispiel zeigt:

#### Beispiel

Bescheid am 10.10. zur Post  
§ 122 AO: 13.10. = Freitag  
nachgewiesener Zugang: 14.10. Samstag bei einem Unternehmen, bei dem Samstags nicht gearbeitet wird.  
Einspruch geht am 15.11. (Dienstag) beim FA ein.

Die erste Instanz hatte auch hier entschieden, dass sich der Beginn der Frist auf Montag den 16.10. verschieben

würde. Nicht so der BFH in seiner Entscheidung vom 9.11.2005 (BFH v. 9.11.2005 – I R 111/04, AO-StB 2006, 63 = DStR 2006, 183). Sei der tatsächlich nachgewiesene Bekanntgabetag nach Ablauf der Drei-Tages-Fiktion ein Samstag, beginne die Frist mit Ablauf dieses Tages.

**Beweislast für Zugang und Zeitpunkt des Zugangs:** Das FA trägt die Beweislast für den Zugang des Bescheids. Es weist den Tag der Aufgabe des Briefes zur Post durch handschriftlichen Hinweis in der Steuerakte oder durch Postausgangsbuch nach. Das Datum auf dem Steuerbescheid selbst hat keine hinreichende Beweisfunktion für einen ordnungsgemäßen Postausgang des Briefes beim FA.

**Zweifel am Zeitpunkt des gem. § 122 AO vermuteten Zugangs** bestehen, wenn der Mandant durch substantiierte Erklärungen erkennen lässt, dass er nicht rechtzeitig in den Besitz des Briefes gekommen sein kann (BFH v. 12.8.1981 – I R 140/78, BStBl. II 1982, 102; zur Substantiierung des Steuerpflichtigen: OFD Nürnberg v. 20.7.1987 – S 0284 - 89/St 24, STEUERTELEX 646/87; *Streck*, BFH v. 10.11.1993 – X B 83/93, FR 1994, 61 = Stbg 1994, 175; weitere Nachweise bei *Tipke/Kruse*, AO, § 122 Tz. 60).

**Der Hinweis auf den Eingangsstempel** genügt auch, wenn der Berater darlegen kann, dass der Bescheid am Zugangstag gestempelt wurde. Letzte Zweifel räumt er durch Vorlage des Fristenbuches aus (FG Hess. v. 22.6.1989 – 10 K 3163/88, EFG 1990, 48).

**Umschlag aufheben!** Empfehlenswert ist es, den Umschlag aufzuheben, in dem der Bescheid übersandt wurde – eine Maßnahme, um der „Dreitagesvermutung“ wirksam entgegenzutreten zu können. Es genügt, wenn der Zugang des Bescheides durch nähere Angaben (z.B. Poststempel, Briefumschlag, Eingangsvermerk) substantiiert wird (BFH/NV 1987, 412). Die Angaben müssen nicht bewiesen werden; ein schlüssiger Vortrag löst die Nachweispflicht des FA aus (BFH/NV 1987, 274).

**Bestreiten des Zugangs:** Bestreitet der Mandant oder der Zustellungsbevollmächtigte den Zugang überhaupt, kann eine substantiierte Darlegung des fehlenden Zugangs nicht verlangt werden, da er dazu nicht in der Lage ist (BFH v. 14.3.1989 – VII R 75/85, BStBl. II 1989, 534; kein Anscheinsbeweis für den Zugang; BFH/NV 1994, 838; *Wolf*, DStZ 1996, 103; weitere Nachweise bei *Tipke/Kruse*, AO, § 122 Tz. 58).

**Die Beweislast des FA wird nicht dadurch beseitigt**, dass der Vortrag des Mandanten unglaubhaft erscheint, er aber nicht widerlegbar ist (FG Hamburg v. 20.10.1981 – VI 129/78, EFG 1982, 275 m.w.N.), oder erst nach 6 Jahren der Nichtzugang behauptet wird (BFH v. 14.3.1989 – VII R 75/85, BStBl. II 1989, 534 = BFH/NV 1994, 837; v. 15.9.1994 – XI R 31/94, BStBl. II 1995, 41 = DStZ 1996, 103).

**Fristbeginn bei Zustellungsmängeln:** Die Zustellung nach dem Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG) ist eine besondere Form der Bekanntgabe. Die förmliche Zustellung eines Verwaltungsaktes wird vorgenommen, wenn sie gesetzlich vorgeschrieben ist.

**Es gibt folgende Zustellungsmöglichkeiten** (§ 122 Abs. 5 AO):

- Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde (§ 3 VwZG) oder mit eingeschriebenem Brief (§ 4 VwZG);
- Zustellung durch die Behörde gegen Empfangsbekanntnis (§ 5 VwZG);
- Zustellung ins Ausland (§ 9 VwZG) oder öffentliche Zustellung (§ 10 VwZG), falls an den Empfänger in Person nicht zugestellt werden.

Lässt sich die formgerechte Zustellung eines Dokuments nicht nachweisen oder ist es unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangen, gilt es als in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem es dem Empfangsberechtigten tatsächlich zugegangen ist, im Fall des § 5 Abs. 5 VwZG in dem Zeitpunkt, in dem der Empfänger das Empfangsbekanntnis zurückgesendet hat (§ 8 VwZG).

**Typische Fehler in der Zustellungsurkunde:**

- der Ort der Ersatzzustellung wird unrichtig bezeichnet;
- der Zustellungsempfänger wird nicht angegeben;
- auf der Zustellungsurkunde wird als zugestelltes Schriftstück ein anderer als der übergebene Einkommensteuerbescheid angegeben;
- das Schriftstück wird niedergelegt, es fehlt in der Postzustellungsurkunde aber die Angabe über den Ort der Niederlegung;
- als Geschäftsnummer wird die Steuernummer angegeben (BFH v. 4.3.1977 – VI R 242/74, BStBl. II 1977, 523).

**Fristbeginn und Bekanntgabemängel:** Grundsätzlich muss jeder Verwaltungsakt – z.B. Steuerbescheid, Einspruchsentscheid – daraufhin geprüft werden, ob die Bekanntgabe selbst ordnungsgemäß erfolgt ist. Eine fehlerhafte Bekanntgabe hat zur Folge, dass Fristen nicht in Gang gesetzt werden und erst zu laufen beginnen, wenn der Bekanntgabemangel geheilt wurde (vgl. Sie hierzu den AEAO zu § 122 AO Tz. 1.–1.3.4.).

**Beispiel**

Bekanntgabe an Steuerpflichtigen trotz Empfangsvollmacht des Steuerberaters. Die Frist beginnt erst mit der Weiterleitung an den Steuerberater zu laufen.

## b) Fristende

**Monatsfristen:** Monatsfristen enden mit Ablauf desjenigen Tages, welcher durch seine Benennung dem Anfangstag der Frist entspricht (§ 188 Abs. 2 BGB).

**Beispiel**

Beginnt die Frist am 11. eines Monats zu laufen, so endet sie mit Ablauf des 11. des Folgemonats.

Fehlt der für den Ablauf maßgebende Tag, so endet die Frist mit dem Ablauf des letzten Tages dieses Monats.

**Beispiel**

Die am 31.01. beginnende Frist endet am 28.2. bzw. am 29.2.

**Die Frist läuft jeweils um 24.00 Uhr ab.** In diesem Zeitpunkt muss das Schriftstück in die Verfügungsmacht des

FA bzw. des FG übergegangen sein. **Beachten Sie:** Die Hinterlegung eines Benachrichtigungsscheins für Einschreibesendungen genügt nicht (BFH, BStBl. II 1976, 76).

**Beweislast für die Einhaltung der Frist:** So wie das FA die Ingangsetzung der Frist zu beweisen hat, hat der Steuerberater den rechtzeitigen *Zugang* von Schriftstücken beim FA/FG nachzuweisen. Zugang bedeutet, dass ein Schriftstück in der Weise in den Machtbereich des FA/FG gelangt ist, dass es bei gewöhnlichem Geschehensablauf davon Kenntnis erlangen konnte.

**Nachweis bei fristgebundenen Schriftsätzen für die Fristwahrung, nicht den Zugang (!)**

- bei Beförderung mit der Post durch ein Postausgangsbuch oder einen Fristenkalender mit Absendervermerk;
- bei Übergabe des Schriftstücks durch Empfangsquittung der Poststelle des FA/FG;
- bei persönlichem Einwurf des Schriftstücks beim FA/FG durch (vorsorglich) mitgenommenen Zeugen;
- bei Fax-Übermittlung durch rechtzeitigen Beginn, damit das Schriftstück vor 24 Uhr vollständig beim Empfänger ist, und Sendeprotokoll.

## c) Information des Mandanten über laufende Fristen

**Einfache briefliche Mitteilung:** Der Steuerberater hat den Mandanten über die laufenden Fristen zu informieren. Er kann sich dieser Pflicht durch einfache briefliche Mitteilung entledigen. Im Regelfall hat er keinen Anlass, zurückzufragen, ob er den Brief erhalten hat. Der Steuerberater kann sich – wie jedermann – auf den ordnungsgemäßen Postlauf verlassen.

**Ausnahmen** bestehen, falls

- konkret der Anlass zur Sorge vorliegt, dass die Information verloren ging;
- es bekannt war, dass der Mandant unter allen Umständen Rechtsmittel einlegen wollte;
- mit Problemen der Postzustellung gerechnet werden musste oder
- eine Antwort des Mandanten zu erwarten war.

**Beachten Sie:** Der getrennt lebende Ehegatte ist auch zu informieren, wenn er Adressat ist.

## II. Wiedereinsetzung

### 1. Wiedereinsetzungsgründe (kein Verschulden)

Wurde eine Frist *unverschuldet* versäumt, kann die Säumnis durch einen Wiedereinsetzungsantrag geheilt werden.

#### a) Überörtliche Sozietät

Bei Vertretung eines Mandanten durch eine überörtliche Sozietät sind die Rechtsmittelfristen in erster Linie durch den Steuerberater/Rechtsanwalt zu kontrollieren, der die Vertretung vor Gericht, dem FA übernommen hat. Das gilt auch, wenn ein Sozium an einem anderen Niederlassungsort als maßgeblicher Vertreter angesehen wird (BGH v. 24.3.1994 – I ZB 1/94, NJW 1994, 1878).

### b) Arbeitsüberlastung

Arbeitsüberlastung ist grundsätzlich *kein* Wiedereinsetzungsgrund (BFH v. 30.10.1974 – VIII R 203/73, BStBl. II 1975, 213; v. 21.2.1989 – VII R 42/86, BFH/NV 1989, 704). Der Steuerberater muss den Mandanten rechtzeitig darauf hinweisen, dass eine Sache nicht bearbeitet werden kann oder in seinem Arbeitsbereich organisatorische Maßnahmen treffen, z.B. durch die Bestellung eines Vertreters oder eines weiteren Mitarbeiters.

### c) Verletzung des rechtlichen Gehörs/Fehlen der erforderlichen Begründung des VA

Nach § 126 Abs. 3 AO gilt die Versäumung der Rechtsbehelfsfrist nicht als verschuldet, wenn einem Verwaltungsakt die erforderliche Begründung fehlt oder die erforderliche Anhörung eines Beteiligten vor Erlass des Verwaltungsaktes unterblieben und dadurch die rechtzeitige Anfechtung des Verwaltungsaktes versäumt worden ist. Eine völlig unzutreffende Begründung steht einer fehlenden Begründung gleich (BFH v. 13.12.1984 – VIII R 19/81, BStBl. II 1985, 601; FG BW v. 13.11.1986 – VI K 457/83, EFG 1987, 155; FG Nds. v. 8.6.1979 – V 26/79, EFG 1979, 579; v. 20.3.1985 – IX 532/83, EFG 1985, 474). Wurde im Steuerbescheid in einigen Punkten *ausdrücklich* von der Erklärung abgewichen, aber nicht alle Abweichungspunkte im Bescheid aufgeführt und im Übrigen darauf hingewiesen, dass die Änderungen dem Steuerberater mitgeteilt worden seien, was tatsächlich nicht der Fall war, so fehlt es am Ursachenzusammenhang für die Versäumnis der Einspruchsfrist (FG BW v. 17.3.1983 – III 346/80, EFG 1983, 586).

**Verursacht das FA einen Rechtsirrtum**, der die Fristversäumnis veranlasst, so ist diese unverschuldet und Wiedereinsetzung zu gewähren (FG Hamburg v. 6.12.1985 – II 82/85, EFG 1986, 266). Die Verletzung der Anhörungspflicht kann, wenn die Abweichung im Steuerbescheid erläutert ist, allein nicht zur Wiedereinsetzung führen (FG Hamburg v. 2.12.1981 – VI 217/78, EFG 1982, 274). Vertraut der Berater auf eine Verwaltungsmeinung und beantragt keine Investitionszulage, so entfällt das Hindernis mit Ablauf des Monats, in dem das BMF ein abweichendes BFH-Urteil und sein bestätigendes Schreiben im BStBl. Veröffentlicht.

### d) Krankheit

Entscheidend ist, ob es sich um eine plötzliche und unvorhersehbare Erkrankung handelt oder um eine solche, bei der immer wieder Rückfälle auftreten (FG Nürnberg v. 11.2.1976 – V 132/75, EFG 1976, 242; Vertreterbestellung notwendig). Gegenüber dem Personal ist anzuordnen, dass der Vertreter bei einem Rückfall unverzüglich benachrichtigt wird. Zur besonderen Sorgfaltspflicht bei schlechtem Gesundheitszustand und notwendigen Vorkehrungen vgl. FG Köln v. 26.8.1982 – V 272/82 A (F), V 273/82 A (U), EFG 1983, 266, zur Erkrankung der Ehefrau BFH/NV 1996, 694.

### e) Urlaub

Der Steuerberater hat für Vertretung zu sorgen bzw. zumindest die rechtzeitige Bearbeitung fristabhängiger Vor-

gänge sicherzustellen (FG Düsseldorf, EFG 1984, 185 = BFH/NV 1997, 141). Der Mandant, der mit der Zustellung eines – wie ihm bekannt ist – bereits verkündeten Urteils rechnen muss, hat vor Antritt eines längeren Urlaubs dafür Sorge zu tragen, dass er für den bevollmächtigten Steuerberater erreichbar bleibt.

**Beraterhinweis:** Den allein tätigen Steuerberatern ist zu empfehlen, in der Urlaubszeit einen Kollegen mit der Vertretung zu beauftragen und das Büropersonal entsprechend zu unterrichten. Nicht ausreichend ist es, blanko unterschriebene Briefbögen zurückzulassen. Auch in Fällen sonstiger Abwesenheit sollte dem Postamt zumindest ein Nachsendeauftrag erteilt werden, wenn kein Vertreter bestellt ist. Beachtet die Post den Nachsendeauftrag nicht, besteht ein Wiedereinsetzungsgrund (BFH/NV 1987, 18).◀

### f) Verzögerung im Postverkehr

Im Regelfall kann der Steuerberater damit rechnen, dass ein zur Post gegebenes Schreiben innerhalb der gesetzlichen Frist ankommt. Voraussetzung ist der Nachweis des Postausgangs durch Vorlage des Postausgangsbuches und eines Fristenkalenders mit. Enthalten diese nur eine Angabe des Empfängers, muss der Inhalt der Sendung durch eine eidesstattliche Versicherung der Mitarbeiter glaubhaft gemacht werden. Eine längere Laufzeit ist nicht ausgeschlossen bei Einschreibebriefen (BFH, BStBl. II 1971, 143) oder bei Versendung an Feiertagen (BFH, BStBl. II 1973, 824).

**Ausgangskontrolle bei Telefaxen:** Die Ausgangskontrolle bei der Versendung von fristwahrenden Schriftsätzen durch Telefaxgeräte muss sicherstellen, dass im Anschluss an den Sendevorgang der Sendebericht des Gerätes erstellt und auf Übermittlungsstörungen überprüft wird (BGH v. 24.3.1993 – XII ZB 12/93, NJW 1993, 1655 = NJW 1993, 732). Die bloße Möglichkeit eines Fehlers im Telefaxgerät des Empfängers verpflichtet den Berater nicht, sich des Eingangs auf andere Weise zu versichern (VGH Mannheim, NJW 1994, 538). Es genügt für eine wirksame Ausgangskontrolle, wenn der Sendebericht die ordnungsgemäße Übermittlung belegt (BGH v. 2.10.1991 – IV ZR 68/91, WM 1991, 2080; *Baumbach/Hartmann*, § 233 Tz. 73 ff.). Der durch Fax übermittelte Schriftsatz ist in dem Zeitpunkt des Ausdrucks im Empfängergerät angekommen (BGH v. 3.6.1987 – IVa ZR 292/85, BGHZ 101, 276; v. 19.4.1994 – VI ZB 3/94, NJW 1994, 1881 = NJW 1994, 297). **Beachten Sie:** Störungen in der Sphäre des Faxgerätes im FG dürfen nicht auf den Bürger abgewälzt werden (BGH v. 23.6.1988 – X ZB 3/87, BGHZ 105, 40; BGH, VersR 1991, 894; v. 19.4.1994 – VI ZB 3/94, NJW 1994, 1881; v. 4.5.1994 – XII ZB 21/94, NJW 1994, 2097; BVerfG v. 1.8.1996 – 1 BvR 121/95 und 1 BvR 989/96). Nur der bis 24 Uhr ausgedruckte Teil des Schriftsatzes wahrt die Frist (BGH v. 4.5.1994 – XII ZB 21/94, NJW 1994, 2097).

**Rechtzeitiger Faxbeginn:** Der Nutzer des Telefaxgerätes hat mit der Wahl einer anerkannten Übermittlungsmöglichkeit, der ordnungsgemäßen Nutzung eines funktionsfähigen Sendegerätes und der korrekten Eingabe der Empfangsnummer das seinerseits Erforderliche zur Frist-

wahrung getan, wenn er mit der Übermittlung so rechtzeitig beginnt, dass unter normalen Umständen mit ihrem Abschluss vor 24 Uhr zu rechnen ist (BVerfG, DB 1996, 1821; BVerfG v. 1.8.1996 – 1 BvR 121/95, NJW 1996, 2857). Hat der Steuerberater sich darauf eingerichtet, einen Schriftsatz am letzten Tag abends vor 24 Uhr durch Fax zu übermitteln und scheitert es wegen eines Defekts im Empfangsgerät, muss er nicht innerhalb kürzester Frist eine andere Zugangsart sicherstellen. Gerichte und Behörden sollen durch Fristen vor unangemessenen Verzögerungen geschützt werden. Liegt die Ursache *allein* im Gefahrenbereich des Empfängers, ist die Verzögerung nicht unangemessen (BVerfG, DB 1996, 1821; BVerfG v. 1.8.1996 – 1 BvR 121/95, NJW 1996, 2857). Bemerkt der Steuerberater den Fehler bereits nachmittags, muss er auch bei erheblichem Zeit- und Kostenaufwand den Zugang sicherstellen (Pkw, Taxi, Telegramm etc.).

**Beraterhinweis:** Es empfiehlt sich, sofort oder am darauffolgenden Tag bei Gericht anzurufen und sich nach der ordnungsgemäßen Übermittlung zu erkundigen. ◀

**Anders ist die Rechtslage**, wenn die Datenübermittlung an Störungen des Telefonnetzes scheitert. Dieses Risiko trägt nach § 120 BGB weiterhin der Erklärende (DB 1995, 672). Der Sendebericht mit OK-Vermerk stellt nur ein Zugangsindiz dar. Das Empfangsjournal muss hinzugezogen werden (BGH, GI 1995, 121; OLG München v. 16.12.1992 – 7 U 5553/92, NJW 1993, 2447; LG Darmstadt v. 17.12.1992 – 9 O 170/92, WM 1993, 1653).

**Die Fristenkontrolle verlangt**, dass die *Notfrist* erst nach Kontrolle der Seitenzahl und des OK-Vermerks des Sendeberichts im Fristenkalender gelöscht wird (BGH v. 29.4.1994 – V ZR 62/93, NJW 1994, 1879).

## 2. Fälle von Verschulden

### a) Falsche Adresse

Ein Steuerberater handelt fahrlässig, wenn er es unterlässt, sich anhand der Hausnummer zu vergewissern, dass er vor dem richtigen FA steht (BFH, BStBl. II 1968, 121). Gleiches gilt, wenn der Rechtsbehelf bei einer unzuständigen Behörde eingelegt wurde und diese das Schreiben verspätet an die zuständige Behörde weitergeleitet hat. Eine gemeinsame Briefeinlaufstelle ändert nichts daran, dass Empfänger nur der Adressat des Schriftstückes ist (BFH, NJW 1996, 997). Ein Steuerberater, der den Text und die Anschrift eines Rechtsmittelauftrages an einen Kollegen diktiert und durch sein Schreibpersonal übertragen lässt, muss den diktierten Text einschließlich der Anschrift auf Diktat- und Übertragungsfehler überprüfen.

### b) Verzögerte Weiterleitung

Die Pflicht zur Weiterleitung resultiert aus einer nachwirkenden Fürsorgepflicht des FA/FG, das bereits mit der Sache befasst war (BVerfG v. 20.6.1995 – 1 BvR 166/93, NJW 1995, 3173; BSG, NJW 1975, 1380). Ein schuldhaftes Verhalten der Finanzbehörden ist auszuschließen, wenn die Weiterleitung eines richtig adressierten Briefes zwei Tage dauert. Das gilt auch dann, wenn sich die bei-

den FÄ nebeneinander befinden (FG München, GI 1987, 20).

### c) Büroversehen von Mitarbeitern

**Fristenkontrollbuch:** Büroversehen des Mitarbeiters sind dem Steuerberater nicht anzulasten, wenn ein Fristenkontrollbuch geführt wird (BFH/NV 1993, 738). In ihm muss der Fristablauf jeder einzelnen Sache eingetragen, und es muss täglich kontrolliert werden. Die Beachtung dieser Grundsätze hat durch Anweisung an die Mitarbeiter sichergestellt und regelmäßig kontrolliert zu werden (BFH, BStBl. II 1969, 190; BGH v. 23.2.1994 – XII ZB 174/93, NJW-RR 1995, 58; v. 8.7.1992 – XII ZB 55/92, NJW 1992, 3176). Der Berater darf sich dann darauf verlassen, dass eine zuverlässige Bürokraft die Weisungen beachtet. So ist nach längerer fehlerfreier Fristenkontrolle des Bürovorstehers dessen stichprobenweise Prüfung der Zuverlässigkeit nicht mehr erforderlich (BGH v. 22.6.1988 – VIII ZR 72/88, VersR 1988, 1141; BFH/NV 1986, 430; BGH, BB 1990, 1085). **Beachten Sie:** Das Fristenkontrollbuch muss eine *Vorfrist* enthalten (BGH, NJW 1994, 2831).

Das Büropersonal muss angewiesen sein, zuerst die Eintragung im Fristenkontrollbuch und danach in die Handakte vorzunehmen.

**Das EDV-gestützte Fristenkontrollbuch** setzt die Kontrolle der Eingaben voraus; nach jeder Eingabe muss entweder ein Ausdruck erfolgen und die Eingabe kontrolliert werden oder mindestens ein Fehlerprotokoll erstellt werden, das nicht erledigte Eingaben o.Ä. anzeigt (BFH, NJW 1995, 1756). Die Ausdrücke und Fehlerprotokolle sollten tageweise abgelegt und aufbewahrt werden. Daneben muss kein Fristenkalender in Papierform geführt werden.

**Für den Störfall** muss die Büroorganisation sicherstellen, dass die Reparatur durch die Servicefirma sofort durchgeführt wird, oder den Versuch unternimmt, vor der Reparatur die gespeicherten Daten zu sichern.

**Die Berechnung seltener oder schwierig zu berechnender Fristen**, wie z.B. die Revisionsbegründungsfrist, darf nur durch den Steuerberater vorgenommen werden (BFH, BStBl. II 1984, 446). Dasselbe galt für alle Fristen, die im Zusammenhang mit Gerichtsferien standen (BGH, NJW 1991, 2082). Diese gibt es seit 1997 nicht mehr.

**Bei mündlichen Fristverfügungen** des Steuerberaters im Diktat muss ein deutlicher Hinweis auf der Akte oder dem Tonträger erfolgen (z.B. Aufkleber, farbige Markierung). Dementsprechend genügen mündliche Anweisungen an die zuverlässige Büroangestellte (BGH, NJW 1994, 2831; BB 1994, 544).

**Die Berechnung von üblichen und einfach zu berechnenden Fristen** darf zuverlässigen und eingearbeiteten Mitarbeitern überlassen werden, nicht aber an Auszubildende im ersten Lehrjahr delegiert werden (BFH/NV 1992, 553; BFH/NV 1993, 251).

**Eine Postausgangskontrolle muss stattfinden.** Hierzu dient die Führung eines Postausgangsbuches. Die Eintragungen müssen so genau sein, dass nachvollzogen werden kann, wann das Rechtsbehelfsschreiben das Büro

verlassen hat (BFH/NV 1990, 248). Eine dezentral organisierte Ausgangskontrolle ist hinreichend; der Mitarbeiter, der den Schriftsatz geschrieben und zur Unterschrift vorgelegt hat, muss angewiesen sein, „seine“ Schreiben auf das Vorhandensein der Unterschrift zu überprüfen (BGH v. 14.7.1994 – VII ZB 7/94, NJW 1994, 2958). **Beachten Sie:** Zur Postausgangskontrolle gehören die Unterschriftenkontrolle (BGH v. 25.10.1986 – VII ZB 8/86, HFR 1987, 631), die richtige Adressierung und Frankatur, die richtige Postleitzahl.

**Bei der Übermittlung eines Schreibens per Telefax** gehört zur wirksamen Ausgangskontrolle, dass dieser Vorgang erst dann als abgeschlossen angesehen wird, wenn sich der Absender von der ordnungsgemäßen, insbesondere vollständigen Übermittlung überzeugt hat. Ergibt sich aus dem Sendebericht, dass eine Seite nicht übermittelt wurde, darf die Notfrist aus dem Fristenkalender nicht gestrichen werden (BGH v. 29.4.1994 – V ZR 62/93, NJW 1994, 1879).

**Auch ein „Portobuch“** kann als Nachweis für die rechtzeitige Absendung eines Schriftsatzes geeignet sein, wenn die Eintragungen zweifelsfrei erkennen lassen, dass an dem Tag der Eintragung der fristwahrende Schriftsatz zur Post gegeben wurde (BFH/NV 1997, 253).

**Anweisungen zur Löschung im Fristenkalender:** Es muss durch entsprechende Anweisungen sichergestellt sein, dass die Eintragungen im Fristenkalender auf der Grundlage der Eintragung im Postausgangsbuch gelöscht werden (BFH v. 7.12.1988 – X R 80/87, DStR 1989, 209). Die Anweisung muss enthalten, dass Fristen erst gelöscht werden, wenn das Schreiben abgesandt ist oder zumindest postfertig vorliegt, und dass keine eigenmächtigen Änderungen von Fristeintragungen durch Büroangestellte vorgenommen werden. Dies ist der Fall, wenn es unterschrieben und mit einem frankierten Umschlag versehen im Postkorb liegt (BFH v. 7.12.1988 – X R 80/87, BStBl. II 1989, 266; v. 18.1.1984 – I R 196/83, BStBl. II 1984, 441; v. 7.12.1982 – VIII R 77/79, BStBl. II 1983, 229; v. 7.12.1988 – X R 80/87, DStR 1989, 209).

**Beachten Sie:** Es muss sichergestellt sein, dass fristwahrende Schriftsätze tatsächlich gefertigt und auch abgesandt werden (BFH/NV 1988, 317). Das ansonsten zuverlässig arbeitende Personal darf eine falsche Anschrift verwenden.

**Kein Büroversehen** liegt vor, wenn die Akte dem zuständigen Bearbeiter – Steuerberater – mit Fristhinweis vorgelegt wurde und dieser die Frist versäumte (BFH/NV 1995, 907). Mit der Aktenvorlage entsteht eine *eigene* Pflicht des Beraters zur Prüfung und Beachtung der Frist. Es ist unbeachtlich, ob er sich sogleich zur Bearbeitung entschließt. Er kann sich dieser Überwachungsaufgabe auch nicht dadurch entledigen, dass laut Büroanweisung täglich noch nicht erledigte Fristsachen zu erledigen sind (BGH v. 14.1.1997 – VI ZB 24/96, NJW 1997, 1311).

**Versäumen Boten eine Frist**, so wird dies dem Steuerberater nur zugerechnet, wenn er bei deren Auswahl oder Beaufsichtigung schuldhaft gehandelt hat. Der Berater kann die Beförderung auch durch einen zuverlässigen Auszubildenden (BFH, HFR 1985, 578), die Ehefrau (BFH, HFR 1987, 424) oder den Sohn (BGH v.

27.11.1990 – VI ZB 22/90, NJW 1991, 1179) vornehmen lassen. **Beachten Sie:** Der Bote *muss* auf die Wichtigkeit und Eilbedürftigkeit des Auftrags hingewiesen werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Beförderung durch den Boten am letzten Tag der Frist erfolgt (BFH/NV 1986, 622 und BFH/NV 1987, 138).

**Wartet der Steuerberater zur Erledigung eines Auftrags bis zum letzten Tag**, so sind die ihn treffenden Sorgfaltsanforderungen besonders hoch (BGH, VersR 1985, 551). Bevor ein Risiko eingegangen wird, sollten die „schnellen Beförderungsarten“ wie Eilbrief oder Telefax genutzt werden.

**Keine grundsätzliche Empfangskontrolle:** Grundsätzlich besteht keine Sorgfaltspflicht des Inhalts, sich ohne konkreten Anlass kurz nach Absendung eines fristwahrenden Schriftsatzes beim Empfänger zu erkundigen, ob dieser fristgerecht eingegangen ist. Das BVerfG hat einen Beschluss des BFH, der dies forderte, aufgehoben (BFH/NV 1990, 581; aufgehoben durch BVerfG v. 11.1.1991 – 1 BvR 1435/89, NJW 1992, 38).

**Hat ein Mitarbeiter beim FA/FG angerufen**, um sich nach der Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag zu erkundigen, kann der Steuerberater sich auf eine positive Auskunft verlassen. Er hat keine Veranlassung zur eigenen Nachfrage, wenn die Auskunft unmissverständlich war.

### 3. Form des Wiedereinsetzungsantrags

**Antragsfrist:** Ein Monat nach Wegfall des Hindernisses (§ 110 Abs. 1 Satz 1 AO). Im Klageverfahren gilt eine Zweiwochenfrist (§ 56 FGO).

**Wegfall des Hindernisses:** Ein Wegfall des Hindernisses ist gegeben, wenn dem Mandanten oder dem Steuerberater begründete Zweifel an der Fristeinholung kommen oder bei ordnungsgemäßer Bearbeitung hätten kommen müssen (BFH, BStBl. III 1963, 103). Ist der Steuerbescheid nicht zugegangen, beginnt die Wiedereinsetzungsfrist erst, wenn er vorliegt und der Steuerberater oder sein Mandant Gelegenheit hatte, die Rechtslage zu erkennen (BFH, BStBl. III 1966, 561).

**Ausschlussfrist:** Die Ausschlussfrist beträgt ein Jahr seit Ende der versäumten Frist, es sei denn, dass ein Tätigwerden infolge höherer Gewalt unmöglich war (§ 110 Abs. 3 AO, § 56 Abs. 3 FGO; FG Hamburg v. 11.1.1982 – I 85/81, EFG 1982, 490). Gemeint sind Ereignisse, die selbst bei äußerster Sorgfalt die Fristversäumnis nicht verhindert hätten. **Beachten Sie:** Eine Wiedereinsetzung gegen die Versäumung der Jahresfrist i.S.d. § 110 Abs. 3 AO ist grundsätzlich ausgeschlossen (BGH, VersR 1987, 256).

**Schriftform:** Auch wenn dies § 110 AO nicht entnommen werden kann, gilt stets die Schriftform, da die Rechtsmittel Schriftform voraussetzen.

**Antragsinhalt:** Es sind alle Tatsachen vorzutragen, die bei der Entscheidung über das fehlende Verschulden der Fristversäumung zu berücksichtigen sind.

**Beraterhinweis:** Hier werden in der Praxis die meisten Fehler gemacht, indem nicht ausreichend zu den Entschuldigungsgründen (s. oben unter 1. und 2.) vorgetragen wird. ◀

Die Hinderungsgründe für die Einhaltung der Frist müssen auch dann innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist vortragen werden, wenn die versäumte Rechtshandlung rechtzeitig nachgeholt wurde, Rechtsausführungen können jederzeit nachgeschoben werden. Im Übrigen können nach Fristablauf nur Angaben, die unklar oder ergänzungsbedürftig sind, noch erläutert oder vervollständigt werden (BGH v. 10.2.1994 – VII ZB 25/93, VersR 1994, 1368; v. 14.2.1991 – VII ZB 8/90, NJW 1991, 1359).

**Glaubhaftmachung des Sachvortrags:** Die Glaubhaftmachung erfordert nur die Darlegung der überwiegenden Wahrscheinlichkeit des behaupteten Hinderungsgrundes. Sie ist an keine Frist gebunden (vgl. BGH v. 3.7.1992 – V ZB 11/92, MDR 1992, 1002; v. 20.3.1996 – VIII ZB 7/96, NJW 1996, 1682 = GI 1996, 152).

**Im FGO-Prozess** sind gem. § 56 Abs. 2 FGO, § 294 Abs. 2 ZPO nur *präsen*te Mittel zur Glaubhaftmachung zulässig. Die Beweisaufnahme muss gem. § 294 Abs. 2 ZPO sofort erfolgen können (vgl. BFH/NV 1986, 290). Die eidesstattliche Erklärung, die keine eigene Sachdarstellung enthält, sondern pauschal auf die Angabe im Berater-Schriftsatz Bezug nimmt, reicht nicht aus (BGH v. 20.3.1996 – VIII ZB 7/96, NJW 1996, 1682).

**Nachholung der versäumten Handlung:** Innerhalb der Frist für den Wiedereinsetzungsantrag ist auch die versäumte Handlung selbst nachzuholen (§ 110 Abs. 2 Satz 3 AO, § 56 Abs. 2 Satz 3 FGO). Andernfalls ist auch der Antrag auf Wiedereinsetzung unzulässig. Eine bestimmte Reihenfolge ist nicht einzuhalten. Es reicht aus, wenn der verspätete Einspruchsschriftsatz dem FA vor dem fristgemäßen Wiedereinsetzungsantrag zugeht.

### III. Rechtsmittelerhebung

#### 1. Einspruch und Antrag auf schlichte Änderung

Nachfolgend soll mit einer Erörterung von § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und d AO auf Vorschriften eingegangen werden, die eine zentrale dogmatische Bedeutung für die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden einnehmen, deren praktische Bedeutung – aus der Sicht des eines von mehreren Rechtsmitteln auswählenden Beraters – jedoch sehr gering ist. Denn

- **während des Laufs einer Rechtsbehelfsfrist** nach der Bekanntgabe eines Steuerbescheids ist statt eines Änderungsantrags nach Maßgabe dieser Normen regelmäßig der *Einspruch* das richtige Rechtsmittel;
- **nach Ablauf** derselben kann nur noch ein *Änderungsantrag* zielführend sein, da der Einspruch – vorbehaltlich einer Wiedereinsetzungsmöglichkeit – unzulässig ist.

**Beachten Sie:** Dennoch verleitet die exponierte Position der Vorschriften in der AO dazu, statt des „richtigen“ Einspruchs, den „falschen“ Änderungsantrag zu stellen.

#### a) „Qualifizierter Änderungsantrag“ gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO

Die Vorschrift des § 172 AO ist dogmatisch gesehen die Grundnorm (*Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 172 AO Tz. 7 [Okt. 2003]) für alle Korrekturen von Steuerbescheiden. Über § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO wird der

Weg in die anderen Berichtigungsvorschriften der AO in den §§ 173 ff. AO erst eröffnet; denn hiernach darf ein Steuerbescheid nur aufgehoben oder geändert werden, soweit dies *sonst gesetzlich zugelassen ist*. Damit hat es sich jedoch auch bereits mit der Bedeutung des § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO. Eine praktische Relevanz existiert nicht. Diese liegt vielmehr bei den Vorschriften der §§ 173 AO ff. selbst, auf die diese Norm letztlich verweist.

#### b) Antrag auf „schlichte Änderung“ gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO

Mehr dürfte man von § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erwarten. Hiernach darf ein Steuerbescheid aufgehoben oder geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist den Antrag gestellt hat oder die Finanzbehörde einem Einspruch abhilft.

#### Beispiel

Der empfangsbevollmächtigte Steuerberater erhält nach Abgabe der Steuererklärung einen dieser entsprechenden Einkommensteuerbescheid für 2010, der nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Während der Einspruchsfrist erfährt er von seinem Mandanten, dass dieser als Beteiligter einer Grundstücksgemeinschaft einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat. Der Mandant hatte den Gesellschaftsanteil im Vorjahr erworben. Ein Feststellungsbescheid i.S.d. § 180 Abs. 1 Nr. a AO (Grundlagenbescheid) existiert noch nicht. Nach der Mitteilung der Verwaltung der Grundstücksgesellschaft wird der Verlustanteil des Mandanten für 2010 ca. 16.000 € betragen. Der Steuerberater wendet sich noch innerhalb der Einspruchsfrist mit einem Schreiben an das zuständige FA, mit dem er den Sachverhalt schildert und am Schluss schreibt: „Ich beantrage daher, bis zur Bekanntgabe des Grundlagenbescheids weitere 16.000 € als Verlust aus Vermietung der Besteuerung zugrunde zu legen.“

Der Steuerberater in dem oben genannten Beispiel hat einen Antrag auf schlichte Änderung der Steuerfestsetzung gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO innerhalb der Rechtsbehelfsfrist gestellt. Eine Auslegung der Erklärung des Beraters als Einspruch kommt hier nicht in Betracht (vgl. hierzu bei unklaren Erklärungen BFH v. 29.10.1998 – XI R 25/98, BFH/NV 1999, 633). Auch nach Ansicht der Finanzverwaltung sind derartige, nicht als Einspruch bezeichnete Erklärungen, die innerhalb der Einspruchsfrist abgegeben werden, als Änderungsantrag zu werten, falls die Behörde abhelfen will (BMF AEO § 172 Tz. 2).

**Geringerer Rechtsschutz als Einspruch:** Doch ist der Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung das den geringeren Rechtsschutz bietende Rechtsmittel im Vergleich zum förmlichen Einspruch. Der Änderungsantrag

- lässt eine Aussetzung der Vollziehung nicht zu;
- führt nicht zu einer vollständigen Überprüfung der Steuerfestsetzung und
- ist daher beschränkt auf die begehrte Änderung, so dass nach Eintritt der Bestandskraft eine Ergänzung um weitere Punkte nicht möglich ist (vgl. zu den Nachteilen auch *Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 172 AO Tz. 30).

Teile der Mandant in dem o.g. Beispiel mithin weitere sechs Wochen später mit, dass er auch noch vergessen habe, zusätzliche Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit anzuzeigen, käme eine Berücksichtigung nicht mehr in Betracht. Die Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet bei einer Änderung zugunsten der Steuerpflichtigen häufig an deren groben Verschulden. Hätte der Berater statt des Antrags auf schlichte Änderung einen Einspruch erhoben, wäre ihm jetzt auch noch die Einführung dieser Werbungskosten in das Verfahren möglich.

**Beraterhinweis:** Allen Beratern ist daher zu raten, innerhalb der Rechtsbehelfsfrist gestellte Anträge ganz klar als Änderungsanträge im Rahmen eines Einspruchs auszugestalten. Stehen dem Berater mehrere zulässige Rechtsmittel zur Verfügung, sollte er sich im Zweifel für das umfassendere entscheiden. ◀

Vorstehende Überlegungen gelten im Übrigen auch für den Fall eines Rechtsmittels gegen einen Steueränderungsbescheid selbst.

#### Beispiel

Die Finanzbehörde erlässt einen auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützten Einkommensteueränderungsbescheid zuungunsten des Mandanten. Der Berater will nun weitere Tatsachen geltend machen, die für seinen Mandanten günstig wirken.

Der Berater sollte innerhalb der Einspruchsfrist Einspruch erheben und die Berücksichtigung der weiteren Tatsachen beantragen. Zwar ist er durch § 351 Abs. 1 AO gehindert, eine über die Änderung durch den Änderungsbescheid hinausgehende Begünstigung seines Mandanten in dem Einspruchsverfahren zu erreichen. Doch kann er nur so Aussetzung der Vollziehung erlangen und das Nachschieben von weiteren Tatsachen gewährleisten, sollte dies erforderlich werden.

**Beachten Sie:** Nur für den Fall, dass eine weitere Änderung des Steueränderungsbescheides erstrebt wird, die über den Rahmen des § 351 Abs. 1 AO hinausgeht, ist es indiziert, hierfür einen selbständigen, unter Umständen mit dem Einspruch verbundenen, Antrag auf Änderung gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO zu stellen. Dann ist jedoch erforderlich, dass eine der Vorschriften der §§ 173 ff AO einschlägig ist.

#### Beispiel

Die Finanzbehörde erlässt einen auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützten Einkommensteueränderungsbescheid zuungunsten des Mandanten, mit dem die Steuer um 5.000 € höher festgesetzt wird. Der Berater will nun weitere Vorteile geltend machen, die für seinen Mandanten günstig wirken und für die keine der Voraussetzungen der §§ 173 AO ff. gelten (bisheriger Rechtsfehler). Diese hätten bei vollständiger Berücksichtigung eine Entlastungswirkung von 7.000 €. Daneben macht der Berater Tatsachen geltend, die eine weitere Entlastungswirkung von 6.000 € für seinen Mandanten haben und für die der Tatbestand des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) einschlägig ist.

Dem Berater ist zu empfehlen, Einspruch einzulegen. Nur für diesen Fall kann er den bisherigen Rechtsfehler unter Berücksichtigung der Begrenzung auf 5.000 € unter Inanspruchnahme einer Aussetzung der Vollziehung berücksichtigt finden. Wegen des rückwirkenden Ereignisses sollte er jedoch zugleich die Änderung der Steuerfestset-

zung gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d i.V.m. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO beantragen.

Sollte der Berater mit seinen Anträgen obsiegen, wird er mithin zunächst eine Aussetzung der Vollziehung über die 5.000 € erhalten und schlussendlich eine um weitere 6.000 € reduzierte Steuerfestsetzung erreichen. Eine Berücksichtigung der verbleibenden 2.000 € aus dem reinen Rechtsfehler wird nicht möglich sein.

**Beachten Sie:** Gegen die Empfehlung, den Einspruch dem Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO vorzuziehen, ließe sich nun einwenden, dass die umfassende Überprüfung der Steuerfestsetzung, die für den Fall des Einspruchs erfolgen sollte, nicht immer gewünscht und eine *Verböserung* möglich ist. Doch ist diese Kritik nicht stichhaltig. Denn im Einspruchsverfahren darf erst nach einem Verböserungshinweis die Berücksichtigung nachteiliger Tatsachen oder Rechtsansichten erfolgen, so dass diese Folge – vorbehaltlich der Einschlägigkeit von Berichtigungsnormen – durch die Rücknahme des Einspruchs beseitigt werden kann.

#### c) Form des Einspruchs

Der Einspruch ist schriftlich einzulegen (§ 357 Abs. 1 AO). Mandant und Steuerbescheid sind klar zu bezeichnen. Auch im Einspruchsverfahren ist ein klar formulierter Antrag zu stellen und das Einspruchsbegehren zu formulieren, um der Behörde die Möglichkeit zu eröffnen, ohne weitreichende eigenen Ermittlungen, dem Einspruch durch Erlass eines Abhilfebescheids zu entsprechen.

#### 2. Der fristwahrende Klageschriftsatz

Ein sich ständig wiederholendes Problem der Beratungspraxis ist gegeben, wenn der Mandant die Einspruchsentscheidung erst am Tag des Fristablaufes i.S.d. § 47 Abs. 1 FGO seinem Vertreter mit der Bitte um Prüfung und Klageerhebung überreicht. Die laufenden Verpflichtungen des Tages lassen es dem Berater regelmäßig nicht zu, diese Sache einer abschließenden Prüfung zu unterziehen und einen ausführlichen, mit Begründung versehenen Klageschriftsatz auszufertigen und bei dem zuständigen FG einzureichen.

**Mindestanforderungen an Klageschriftsatz:** In dieser Situation ist es wichtig, einen den Mindestanforderungen formeller Klageerhebung entsprechenden Klageschriftsatz auszufertigen und dem FG fristwahrend zuzuleiten. Nachfolgend werden die wichtigsten praktischen Arbeitsschritte und die an den Klageschriftsatz anzustellenden Mindestanforderungen dargestellt.

#### a) Schriftform und Unterschrift

Die Klage ist bei dem Gericht schriftlich zu erheben (§ 64 Abs. 1 FGO). Zu beachten ist, dass dieses Schriftformerfordernis nach der absolut h.M. grundsätzlich eine eigenhändige handschriftliche Unterschrift des Klägers oder seines Prozessvertreters erfordert (*Gräber*, Kommentar zur FGO, 6. Aufl., § 64 Rz. 19 m.w.N.).

#### b) Mindestinhalt des Klageschriftsatzes

**Mussbestandteile:** Die Klage muss den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens, bei An-

fechtungsklagen auch den Verwaltungsakt und die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf bezeichnen (§ 65 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dies sind die Mussbestandteile, die der persönlich unterzeichnete Klageschriftsatz aufzuweisen hat.

**Bestimmtheit:** Ferner darf die Klage unter keinerlei Bedingungen gestellt werden und sie muss eindeutig erkennen lassen, dass sich der Kläger mit einem Rechtsschutzbegehren an das Gericht wendet. So erfüllt die Abgabe der Steuererklärung bei dem zuständigen FA innerhalb der Klagefrist nach der Einspruchsentscheidung über einen Schätzungsbescheid mangels hinreichender Bestimmtheit nicht die Mindestvoraussetzungen einer Klage, obgleich § 47 Abs. 2 FGO die fristgerechte Einreichung der Klage bei dem zuständigen FA grundsätzlich ausreichen lässt.

#### **Vier Mindestbestandteile bereits im Klageschriftsatz:**

Die Bezeichnung von Kläger, Beklagtem, Verwaltungsakt und Einspruchsentscheidung (die vier Mindestbestandteile des Klageschriftsatzes) sollte in jedem Fall bereits in dem Klageschriftsatz enthalten sein – auch wenn § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO bestimmt, dass der Vorsitzende des Gerichts für den Fall, dass die Klage auch diesen Anforderungen nicht entspricht, über die Klagefrist des § 47 FGO hinausgehend, eine Ausschlussfrist zur diesbezüglichen Ergänzung der Klage zu setzen hat. Denn einerseits sollte der Berater auch unter Zeitdruck zumindest diese Mindestbestandteile der Klageerhebung klären können. Und andererseits ist bei dieser Vorgehensweise auch die strittig diskutierte Fragestellung umgangen, unter welchen Voraussetzungen auch nach Ablauf der regulären Klagefrist des § 47 FGO aufgrund der „Wohltat“ des § 65 Abs. 2 FGO eine Ergänzung der Klage überhaupt möglich ist. Dies wäre etwa in dem vorbezeichneten Fall der Abgabe der Steuererklärung nach Schätzungsbescheid und Einspruchsentscheidung bei dem zuständigen FA nicht der Fall.

**Aus demselben Grund** ist es schließlich angezeigt, den Klageschriftsatz unter Angabe des vollständigen Namens des Klägers bzw. seiner zutreffenden Firma zu erheben. Ferner ist eine ladungsfähige Adresse des Klägers beizusetzen.

**Der Klageschriftsatz sollte mithin als Mindestinhalt** folgende Gestalt haben:

#### **Klage**

*des Herrn Mustermann, Musterallee 1 a, 90000 Musterstadt – Kläger –*

*Verfahrensbevollmächtigter: Steuerberater A. Fix*

*Enno-Becker-Str. 1 b*

*77777 Verfahrensstadt*

*gegen*

*das FA Musterstadt-West – Beklagten –*

*– vertreten durch den Vorsteher –*

*wegen*

*Einkommensteuer 2008*

*Im Auftrag des Klägers erhebe ich Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15.2.2010 in Gestalt*

*der Einspruchsentscheidung vom 20.10.2011. Die Klage erfolgt fristwährend. Innerhalb der vom Gericht festzusetzenden Frist werde ich die Klage ergänzen.*

*Unterschrift*

#### **c) Weiterer Mussbestandteil der Klageschrift: der Klagegegenstand**

Grundsätzlich gehört auch die Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens zum notwendigen Inhalt der Klage. Denn der Klagegegenstand ist neben den oben genannten – hier als Mindestbestandteile bezeichneten Tatbeständen – in § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO als Musserfordernis ordnungsgemäßer Klageerhebung genannt. Tatsächlich wäre es daher angezeigt, auch die Bezeichnung des Klagegegenstandes zu diesen Mindestbestandteilen zu zählen. Dies gilt insbesondere, weil der Berater für den Fall, dass er nicht bereits mit dem Klageschriftsatz auch den Klagegegenstand bezeichnet, damit rechnen muss, dass das FG hierfür unverzüglich eine Ausschlussfrist setzen wird (§ 65 Abs. 2 Satz 2 FGO).

**Der Klagegegenstand ist der Streitgegenstand:** In der hier erörterten Situation, dass der Berater den Klageauftrag erst am Tag des Fristablaufs erhält, kann dies jedoch bereits auf zeitliche Schwierigkeiten stoßen. Denn der Klagegegenstand ist keineswegs – wie vielfach angenommen wird – der Verwaltungsakt gegen den sich die Klage richtet, sondern das Klagebegehren, mithin der Tatbestand, durch den sich der Kläger in seinen Rechten verletzt sieht. Der Klagegegenstand ist der Streitgegenstand.

**Zum konkreten Inhalt des Klagegegenstandsbegriffs** bestehen in der Literatur und in der Rechtsprechung zahlreiche strittige und kontroverse Überlegungen (vgl. Nachweise bei *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, § 65 FGO Rz. 34, 34a). Den Anforderungen an eine zulässige Klageerhebung, bzw. an eine Ergänzung der Klageschrift innerhalb der vom Vorsitzenden des Gerichts gesetzten Ausschlussfrist wird der Berater jedoch gerecht, wenn er den strittigen Lebenssachverhalt komprimiert und zusammengefasst darstellt. Ferner sollte zur summarischen Beschränkung des Streitgegenstands eine Bezifferung erfolgen.

#### **Beispiele**

Der Kläger ist durch den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 in seinen Rechten verletzt, weil der Beklagte die Einkommensteuer zu hoch festsetzte, indem er Werbungskosten in Form von Schuldzinsen bei den vom Kläger erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 37.000 € nicht der Besteuerung zugrunde legte.

Der Kläger ist durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid in seinen Rechten verletzt, weil der Beklagte den Gewinn um 37.000 € zu hoch festsetzte, indem er Schuldzinsen in dieser Höhe nicht zum Betriebsausgabenabzug zuließ.

**Es sei noch einmal darauf hingewiesen:** Grundsätzlich gehört die Bezeichnung des Klagegegenstands bereits in den fristwährenden Klageschriftsatz. Sollte die Aufnahme des Klagegegenstandes in den fristwährenden Klageschriftsatz aus Zeitmangel nicht möglich sein, wird das Gericht – soweit es sich zutreffend verhält – für die Bezeichnung des Klagegegenstands im Anschluss eine Ausschlussfrist setzen. Diese muss, ebenso wie die Klagefrist

i.S.d. § 47 FGO selbst, gewahrt werden, um ein Prozessurteil zu vermeiden. Die Ausschlussfrist ist daher ebenfalls in das Fristenbuch aufzunehmen. Die Erledigung der Frist durch Aufgabe des die Klage ergänzenden Schriftsatzes ist im Postausgangsbuch und im Fristenbuch in dieser Reihenfolge zu vermerken.

#### d) Weitere ergänzungsfähige, aber wichtige Bestandteile der Klage

**Die Sollbestandteile der Klage:** Gemäß § 65 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO soll die Klage einen bestimmten Antrag enthalten und die zur Begründung dienenden Tatsachen und Beweismittel angeben. Zur Ergänzung der Klage um diese Bestandteile soll das Gericht dem Kläger eine Frist setzen (§ 65 Abs. 2 Satz 1 FGO), die allerdings im Gegensatz zur Fristsetzung bei Fehlen eines Mussbestandteils nicht mit ausschließender Wirkung zu setzen ist. **Beachten Sie:** Wird für die Angabe der die Klage begründenden Tatsachen *keine Ausschlussfrist* gesetzt (§ 79b FGO), können diese Bestandteile der Klage bis zum Abschluss der mündlichen Verhandlung nachgeholt werden. Erst dann ist die Klage unzulässig (BFH v. 17.10.1990 – I R 118/88, BStBl. II 1991, 242). Wird für die Bezeichnung von Tatsachen oder Beweismitteln im weiteren Verfahren eine *Ausschlussfrist* gesetzt, ist deren Aufnahme in das Fristenbuch und die Ausgangskontrolle – wie vorstehend beschrieben – zu gewährleisten.

**Die Prozessvollmacht:** Ferner ist darauf zu achten, dass im Laufe des Verfahrens eine schriftliche Prozessvollmacht vorgelegt werden kann, die zumindest die oben genannten vier Mindestbestandteile des Klageschriftsatzes selbst aufweist. Auch hierfür kann das FG eine Ausschlussfrist setzen (§ 62 Abs. 3 Satz 2 FGO), wengleich das Gericht durch das FGO-Änderungsgesetz vom 19.12.2000 für den Fall der Bestellung eines Bevollmächtigten i.S.d. § 3 Nr. 1 bis 3 StBerG davon befreit wurde, die ordnungsgemäße Bevollmächtigung von Amts wegen zu prüfen (§ 62 Abs. 3 Satz 6 FGO). Die Besorgung der schriftlichen Vollmacht liegt jedoch im eigenen Interesse des Beraters, um jederzeit seine ordnungsgemäße Bevollmächtigung nachweisen zu können und damit als Kostenschuldner in dem Verfahren auszuschneiden.

**Die Klagebefugnis in Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung:** Eine besondere Bedeutung kommt im Zusammenhang der zulässigen Klageerhebung auch noch der Vorschrift des § 48 FGO zu. Hiernach wird die Klagebefugnis, die in Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung grundsätzlich allen Feststellungsbeteiligten zusteht, unter den dort genannten Voraussetzungen eingeschränkt. Das richtige Verständnis für diese Vorschrift verdeutlichen folgende Überlegungen:

- **Kläger** ist auch in den Fällen der Klage gegen einen einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid regelmäßig die Gesellschaft oder Gemeinschaft, die als Adressat des Feststellungsbescheides Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten ist und damit Beteiligtenfähigkeit i.S.d. § 57 Nr. 1 FGO hat.
- **Die Klagebefugnis** betrifft die Frage, welchen Feststellungsbeteiligten das Recht zusteht, sich im Wege des Einspruchs oder der Klage gegen diesen Be-

scheid zu wenden. Dies sind grundsätzlich *alle* Beteiligten, die durch den Feststellungsbescheid beschwert sind.

- **Einschränkung der Klagebefugnis:** Diese generelle Befugnis schränkt § 48 FGO für jene Fälle ein, in denen ein zur Vertretung berufener Geschäftsführer für die Gesellschaft bestellt ist oder – soweit ein solcher nicht besteht – ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter durch die Gesellschaft der Finanzbehörde benannt oder von dieser bestimmt wurde (§ 48 Abs. 2 FGO). **Beachten Sie:** Sind hingegen solche Personen nicht vorhanden, kann *jeder* Feststellungsbeteiligte die Klage erheben.
- **Weitere Klagebefugte:** Neben dem vertretungsberechtigten Geschäftsführer oder einem Empfangsbevollmächtigten sind weiter ausgeschiedene Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte, zu Fragen der Verteilung des Feststellungsbetrages jeder hiervon berührte Feststellungsbeteiligte und zu Fragen, die nur einen Beteiligten persönlich angehen, dieser Betroffene klagebefugt.

**Es empfiehlt sich,** in Fällen der Klage gegen einen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid, im Rubrum des Klageschriftsatzes wie folgt zu formulieren:

#### Klage

*der Mustermann Gesellschaft bürgerlichen Rechts, erhoben durch den vertretungsberechtigten Geschäftsführer Anton Mustermann, Musterstraße 1 in 90000 Musterstadt – Klägerin –*

### C. Die unbeabsichtigte Realisierung stiller Reserven

#### I. Übertragung von Betriebsvermögen (mit und ohne) gegen Versorgungsleistungen

Die nachfolgende Darstellung soll Fallstricke i.R.d. unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen aufzeigen und zugleich die Fallkonstellationen unter dem Gesichtspunkt alternativer Übertragungsvorgänge gegen Versorgungsleistungen beleuchten.

**Begünstigte Vermögensübergaben:** Die begünstigten Vermögenswerte, die die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs eröffnen, sind seit dem VZ 2008 eingeschränkt. Nur noch folgende Vermögensübergaben kommen in Betracht:

- Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit i.S.d. §§ 13, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder des § 18 Abs. 1 EStG ausübt,
- Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs,
- Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens 50 % betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

**Werden dagegen andere Einkunftsquellen übertragen** – etwa vermietete Immobilien, mit denen Einkünfte i.S.d.