BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 140/03

Verkündet am:
23. März 2006
Bürk,
Justizhauptsekretärin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein
BGHR: ja

BGB § 675;
AO § 347 Abs. 1, § 363 Abs. 1 und 2;
FGO § 74

a) Der Steuerpflichtige kann auch dann, wenn er gegen einen Gewerbesteuermessbescheid mit der Begründung vorgeht, er sei Freiberufler, die gegen ihn festgesetzte Einkommensteuer anfechten, um Rückstellungen wegen der Gewerbesteuer steuermindernd geltend zu machen.

b) Der mit der Prüfung des Einkommensteuerbescheids beauftragte Steuerberater ist verpflichtet, seinen Mandanten auf diese Möglichkeit hinzuweisen.

BGH, Urteil vom 23. März 2006 - IX ZR 140/03 - OLG Düsseldorf
LG Krefeld

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 23. März 2006 durch den Vorsitzenden Richter Dr. Fischer und die Richter Dr. Ganter, Raebel, Kayser und Cierniak

für Recht erkannt:

Auf die Rechtsmittel des Klägers werden das Urteil des 13. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Düsseldorf vom 28. Mai 2003 und das Urteil der 5. Zivilkammer des Landgerichts Krefeld vom 26. Juni 1998 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als die Klage wegen der die Einkommensteuer betreffenden Feststellung abgewiesen worden ist.

Es wird festgestellt, dass die Beklagte dem Kläger auf Ersatz jeglichen Schadens haftet, der ihm dadurch entstanden ist, dass die Einkommensteuerbescheide des Finanzamts K. zu Steuer-Nr.: ... vom November 1995 für die Veranlagungszeiträume 1990, 1991, 1992 und 1993 nicht angefochten worden sind.

Im Übrigen bleibt die Klage abgewiesen und die Berufung zurückgewiesen.

Die Kosten des ersten und zweiten Rechtszugs werden gegeneinander aufgehoben. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Von Rechts wegen

Hinweis: Auch Teile der Urteilssammlung sind als Datenbank nach §§ 87a ff. UrhG geschützt.

JLaw – Gesetze und Urteile (mobile App)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
JLaw – für Android
JLaw – für iOS

Tatbestand:

1 Der Kläger ist Diplom-Kaufmann und seit 1989 selbständig tätig. Unter anderem wirkt er im Auftrag von Gesellschaften an der Auswahl von Führungskräften mit. Die Beklagte hatte ihn in der Zeit von 1990 bis 1997 steuerlich beraten.

2 Der Kläger erreichte für den Veranlagungszeitraum 1989 im Einspruchsverfahren, dass das Finanzamt auch die Einkünfte aus seiner Führungskräfte vermittelnden Tätigkeit nach § 18 EStG (Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit) behandelte. Nach einer Betriebsprüfung im Jahre 1995 kam das Finanzamt jedoch zu dem Ergebnis, dass seine Einkünfte in den Jahren von 1990 bis 1993 als solche aus Gewerbebetrieb einzuordnen seien. Daraufhin setzte das Finanzamt Gewerbesteuermessbeträge fest. Die hiergegen vom Kläger eingelegten Rechtsbehelfe blieben hinsichtlich der Einnahmen aus der Personalvermittlung in allen Instanzen erfolglos. Der Bundesfinanzhof führte aus, der Kläger sei in den Streitjahren durch die von Anfang an von ihm selbst betriebene Auswahl und Präsentation von geeigneten Kandidaten für unternehmerische Führungsaufgaben gewerblich tätig geworden und unterliege daher der Gewerbesteuer (BFH DStR 2002, 2121, 2122).

3 Der Kläger wirft der Beklagten - soweit im Revisionsverfahren noch von Interesse - vor, die aufgrund der Betriebsprüfung geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993 nicht angefochten zu haben, um im Wege hilfsweise zu bildender Gewerbesteuerrückstellungen wenigstens die Herabsetzung der Einkommensteuerlast zu erreichen. Die Vorinstanzen haben seine Feststellungsklage auch insoweit abgewiesen. Mit der vom Senat zuge-

lassenen Revision verfolgt der Kläger seinen Feststellungsantrag in dem vorbezeichneten Umfang weiter.

Entscheidungsgründe:

4 Die Revision ist begründet, die Klage hat in diesem Umfang Erfolg.

I.

5 Das Berufungsgericht hat gemeint, die Beklagte habe sich nicht dadurch schadensersatzpflichtig gemacht, dass sie die nach der Betriebsprüfung 1995 geänderten Einkommensteuerbescheide nicht angefochten habe. Durch die Anfechtung hätte sie zwar eine Reduzierung der Einkommensteuer erreichen können; im Rahmen der erforderlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG hätte der Kläger Gewerbesteuerrückstellungen bilden können und müssen. Der Kläger habe sich aber entschlossen, gegen die Gewerbesteuermessbescheide mit der Begründung vorzugehen, er sei nicht Gewerbetreibender, sondern Freiberufler. Dann aber sei es nicht möglich beziehungsweise nicht Erfolg versprechend gewesen, gleichzeitig mit dem Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide geltend zu machen, er mache als Gewerbetreibender Gewerbesteuerrückstellungen geltend. Der Kläger habe sich daher für einen der beiden Wege entscheiden müssen.

II.

6 Das hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand.

7 1. Der Steuerberater ist im Rahmen des ihm erteilten Auftrags verpflichtet, den Mandanten umfassend zu beraten und ungefragt über alle steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen zu unterrichten. Er hat seinen Mandanten möglichst vor Schaden zu schützen. Hierzu hat er den relativ sichersten Weg zu dem angestrebten steuerlichen Ziel aufzuzeigen und die für den Erfolg notwendigen Schritte vorzuschlagen. Im Prozess hat er die zugunsten seines Mandanten sprechenden tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte vorzutragen. Die mandatsbezogen erheblichen Gesetzes- und Rechtskenntnisse muss der Steuerberater besitzen oder sich ungesäumt verschaffen (vgl. BGHZ 129, 386, 396; BGH, Urt. v. 15. Juli 2004 - IX ZR 472/00, ZIP 2004, 2058, 2059).

8 2. Danach musste die Beklagte den Kläger dahin beraten, dass er gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre von 1990 bis 1993 Einspruch einlegt. Dann hätte - wie das Berufungsgericht nicht verkennt - die Berücksichtigung von Gewerbesteuerrückstellungen in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich zu einer Verringerung des zu versteuernden Einkommens des Klägers und damit auch zu einer Verringerung seiner Einkommensteuerlast geführt. Dies ist, wie das Berufungsgericht feststellt, im Grundsatz zwischen den Parteien unstreitig.

9 a) Der Verpflichtung, zur Einlegung von Einsprüchen gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide zu raten, steht nicht entgegen, dass die Beklagte im Auftrag des Klägers gegen die Gewerbesteuermessbescheide vorging und hierbei den vom Kläger verfochtenen Standpunkt vertrat, er sei nicht Ge-

werbetreibender, sondern Freiberufler. Denn der Steuerberater muss - nicht anders als der Rechtsanwalt - bei seiner Beratung auch in Rechnung stellen, dass Behörden oder Gerichte den von ihm eingenommenen Rechtsstandpunkt nicht teilen. Er muss auch für diesen Fall Vorsorge zu Gunsten seines Mandanten treffen (vgl. BGH, Urt. v. 5. November 1987 – IX ZR 86/86, NJW 1988, 486, 487; v. 17. Dezember 1987 – IX ZR 41/86, NJW 1988, 1079, 1080; v. 28. Juni 1990 – IX ZR 209/89, WM 1990, 1917, 1919).

10 b) Die Auffassung des Berufungsgerichts, der Kläger habe nicht einerseits gegen die Gewerbesteuermessbescheide mit der Begründung vorgehen können, er sei Freiberufler, und zugleich mit dem Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide geltend machen können, als Gewerbetreibender könne er Gewerbesteuerrückstellungen bilden, trifft nicht zu.

11 aa) Gemäß § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO war der Einspruch sowohl gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide als auch gegen die Gewerbesteuermessbescheide statthaft. Wenn auch nach § 2 Abs. 1 GewStG der Begriff des Gewerbebetriebes für die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer der Gleiche ist, so handelt es sich doch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer und bei der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages um zwei getrennte, selbständige Verfahren. Das Finanzamt ist in seiner Beurteilung in dem einen Verfahren nicht an diejenige in dem anderen Verfahren gebunden (BFHE 73, 34, 38 f; 81, 635, 638; BFH HFR 1965, 467; BFH/NV 1994, 303, 304; Tipke/Kruse, AO/FGO § 40 FGO Rn 36, 42). Ebenso liegt es im finanzgerichtlichen Verfahren. Die Aussetzung eines solchen Verfahrens wäre in beiden Streitfällen nicht möglich gewesen, weil die gesetzlichen Voraussetzungen des § 74 FGO nicht erfüllt sind. Eine rechtliche Abhängigkeit zwischen zwei gerichtlichen Verfahren ist nicht gegeben, wenn die verschiedenen Verfahren nur inso-

fern Bezug zueinander haben, als in ihnen ganz oder teilweise über gleichartige Sach- oder Rechtsfragen zu befinden ist, die Entscheidungen aber rechtlich nicht wechselseitig bindend sind. Die in § 74 FGO vorausgesetzte Abhängigkeit besteht daher nicht zwischen mehreren Klageverfahren, die einerseits einen Einkommensteuerbescheid und andererseits einen Gewerbesteuermessbescheid zum Gegenstand haben. Der Gewinnermittlung für die Zwecke der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages und der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung liegen zwar im Wesentlichen dieselben Rechtsnormen zugrunde; die Einkommensteuerveranlagung ist aber nicht bindend für die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung und umgekehrt (BFH, Urt. v. 20. Januar 1983 - IV R 182/81, zitiert nach juris). Das Gleiche gilt im Rahmen des § 363 Abs. 1 AO für das Finanzamt im Einspruchsverfahren (vgl. Klein/Brockmeyer, AO 8. Aufl. § 363 Rn. 4 bis 6; Tipke/Kruse, aaO § 363 AO Rn. 6). Dieses hätte lediglich aus Zweckmäßigkeitsgründen ein Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO in Erwägung ziehen können (Tipke/Kruse, aaO § 363 AO Rn. 9); dann hätte es dem Kläger freigestanden, dem zuzustimmen. Auch im gerichtlichen Verfahren tritt eine wechselseitige Bindung nicht ein (BFH, aaO).

12 Wenn somit im Falle eines Rechtsbehelfs gegen die Einkommensteuerbescheide weder Finanzamt noch Finanzgericht an die rechtliche Beurteilung der Tätigkeit des Klägers im Verfahren gegen die Gewerbesteuermessbescheide gebunden gewesen wären, kann eine solche Bindung für den rechtsuchenden Bürger erst recht nicht angenommen werden. Die Rechtmäßigkeit ist für jeden Bescheid gesondert zu beurteilen. Dem Kläger war es in der schwierigen Abgrenzungsfrage, ob seine Führungskräfte vermittelnde Tätigkeit unter § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG fällt, unbenommen, in jedem Rechtsbehelfsverfahren den für ihn jeweils günstigsten Rechtsstandpunkt einzunehmen.

13 bb) Die Auffassung des Berufungsgerichts beeinträchtigt die verfahrensrechtliche Position des Klägers in unangemessener Weise. Der Kläger ist nicht nur durch die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages, sondern auch durch die Einkommensteuerbescheide beschwert. Folglich kann er sich auch gegen letztere mit den in der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen zur Wehr setzen. Hierbei muss er, soweit es um die Anfechtung der Einkommensteuerbescheide geht, auch den Fall berücksichtigen, dass sich seine im Verfahren gegen die Gewerbesteuermessbescheide vorgetragene Auffassung, er sei Freiberufler, nicht durchsetzt. Andernfalls entstünde eine Einkommensteuerlast, die er nach dem Gesetz nicht tragen muss. Das aber läuft der in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anerkannten Selbständigkeit der beiden Verfahren zuwider.

III.

14 Das Berufungsurteil ist daher im Umfang der Anfechtung aufzuheben (§ 562 Abs. 1 ZPO). Da keine weiteren Feststellungen erforderlich sind, hat der Senat selbst eine Sachentscheidung zu treffen (§ 563 Abs. 3 ZPO) und die vom Kläger begehrte Feststellung auszusprechen.

15 1. Die Feststellungsklage ist zulässig (§ 256 Abs. 1 ZPO); zwar muss in Fällen allgemeiner Vermögensschäden die Wahrscheinlichkeit eines Schadenseintritts dargetan werden (BGH, Urt. v. 15. Oktober 1992 – IX ZR 43/92, WM 1993, 251, 260; Zöller/Greger, ZPO 25. Aufl. § 256 Rn. 8a). Im vorliegenden Fall ist aber nach den Feststellungen des Berufungsgerichts ein Schaden in Form der Einkommensteuerfestsetzungen durch die Bescheide vom November

1995 (zunächst) eingetreten. Damit ist die dreijährige Verjährungsfrist des damals noch geltenden § 68 StBerG für den gesamten Schaden einschließlich aller weiteren voraussehbaren Nachteile in Gang gesetzt worden (vgl. BGHZ 119, 69, 73). Das begründet das rechtliche Interesse an alsbaldiger Feststellung (vgl. BGH, Urt. v. 22. Februar 2001 – IX ZR 293/99, WM 2001, 741, 742). Auf die Frage, ob der Schaden während des Prozesses bezifferbar geworden ist, kommt es nicht an; denn dies hätte nicht zur Folge, dass das Feststellungsinteresse nachträglich entfiele (vgl. BGH, Urt. v. 30. März 1983 - VIII ZR 3/82, NJW 1984, 1552, 1554; v. 7. Juni 1988 - IX ZR 278/87, NJW 1988, 3268).

16 2. Die Klage ist auch begründet. Die Beklagte bestreitet nicht, dass sich ihr steuerberatendes Mandat auch auf die Prüfung der Einkommensteuerbescheide für die hier streitgegenständlichen Veranlagungszeiträume erstreckt hat. Die aus dem Mandatsverhältnis mit dem Kläger folgende Pflicht, gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990, 1991, 1992 und 1993 Einspruch einzulegen, hat sie verletzt; denn sie hätte damit auf der Grundlage der seit der Betriebsprüfung 1995 von den Finanzbehörden und -gerichten einschließlich des Bundesfinanzhofs übereinstimmend vertretenen Auffassung, die auch für den Regressprozess maßgebend ist (BGHZ 145, 256, 262), Rückstellungen für Gewerbesteuer gewinnmindernd geltend machen können (§ 266 Abs. 3 Buchst. B Nr. 2 HGB; vgl. auch BGH, Urt. v. 9. Januar 1996 – IX ZR 103/95, WM 1996, 551, 552 f); das ist zwischen den Parteien unstreitig. Das Berufungsgericht hat daher zutreffend festgestellt, dass dies zu einer Verringerung der Einkommensteuerlast des Klägers in den Veranlagungszeiträumen 1990 bis 1993 geführt hätte. Dass der Kläger einem entsprechenden Rat gefolgt wäre, ergibt sich aus der Vermutung beratungsgerechten Verhaltens, welche die Beklagte nicht widerlegt hat. Nichts spricht dafür, dass der Kläger wegen seines vorrangigen Anliegens, als Freiberufler anerkannt zu werden,

einen Schaden in Kauf genommen hätte, der für den Fall einer ihm ungünstigen Entscheidung in der Auseinandersetzung um die Gewerbesteuerpflicht ohne weiteres durch Einspruch hätte vermieden werden können.

Fischer Ganter Raebel

Kayser Cierniak

Vorinstanzen:
LG Krefeld, Entscheidung vom 26.06.1998 - 5 O 20/98 -
OLG Düsseldorf, Entscheidung vom 28.05.2003 - 13 U 180/98 -