

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 190/97

Verkündet am:
12. Februar 1998
Giovagnoli
Justizangestellte
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein

StBerG § 68

Begründet ein steuerlicher Berater weder einen Einspruch gegen einen belastenden Steuerbescheid, der nicht auf einer Pflichtverletzung des Beraters beruht, noch eine nachfolgende Anfechtungsklage, so beginnt die Verjährung eines vertraglichen Schadensersatzanspruchs des Mandanten wegen des Steuernachteils mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung.

BGH, Urt. v. 12. Februar 1998 - IX ZR 190/97 - OLG München
LG München I

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 12. Februar 1998 durch den Vorsitzenden Richter Dr. Paulusch und die Richter Dr. Kreft, Stodolkowitz, Dr. Zugehör und Dr. Ganter

für Recht erkannt:

Auf die Rechtsmittel des Beklagten werden die Urteile des 20. Zivilsenats des Oberlandesgerichts München vom 14. Mai 1997 und der 23. Zivilkammer des Landgerichts München I vom 20. Dezember 1995 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger haben die Kosten des Rechtsstreits zu tragen.

Von Rechts wegen

Tatbestand

Die klagenden Patentanwälte verlangen vom beklagten Steuerberater Ersatz überhöhter Umsatzsteuerzahlung.

- 3 -

Die Kläger wollten ab 1983 die Umsatzsteuer nicht mehr nach vereinbarten, sondern nach vereinnahmten Entgelten berechnen (vgl. §§ 16, 20 UStG). Im Rahmen einer Außenprüfung 1986 wurde diese Steuerberechnung auf das Jahr 1984 verschoben. Infolgedessen ergingen am 25. März 1987 geänderte Umsatzsteuerbescheide. Darin wurden Entgelte, die bereits 1983 versteuert worden waren, nochmals erfaßt.

Im Auftrag der Kläger legte der Beklagte rechtzeitig Einspruch gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide für 1983 bis 1985 ein. Das Finanzamt forderte den Beklagten vergeblich auf, die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ab 1984 schlüssig darzulegen und einen Antrag nach § 20 UStG zu stellen. Durch "Einspruchsentscheidung" vom 1. August 1988, dem Beklagten zugewiesen am folgenden Tage, wurde der Einspruch zurückgewiesen, weil nicht nachgewiesen worden sei, daß Umsätze ab 1984 nach vereinnahmten Entgelten besteuert und doppelt erfaßt worden seien.

Aufgrund einer "Prozeßvollmacht" vom 5. August 1988 erhob der Beklagte im Namen der Kläger rechtzeitig Anfechtungsklage, ohne diese zu begründen. Gerichtlichen Aufforderungen, dies nachzuholen, kam der Beklagte nicht nach. Durch Gerichtsbescheid vom 14. Juli 1993 wurde die Klage als unzulässig abgewiesen, weil der Gegenstand des Klagebegehrens nicht bezeichnet worden sei.

Auf den am 5. August 1994 eingegangenen Antrag der Kläger ist am 9. August 1994 ein Mahnbescheid über die Klageforderung



JLaw – Gesetze und Urteile
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
[\(mobile App\)](#)



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

erlassen und dem Beklagten am 12. August 1994 zugestellt worden. Der Klage auf Ersatz doppelt entrichteter Umsatzsteuer von 39.696,73 DM und festgesetzter Aussetzungszinsen von 15.246 DM haben die Vorinstanzen stattgegeben. Mit der - zugelassenen - Revision verfolgt der Beklagte die Abweisung der Klage.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Der Klageanspruch ist gemäß der Einrede des Beklagten verjährt (§ 68 StBerG).

I.

Das Berufungsgericht hat für seine gegenteilige Ansicht ausgeführt: Die Verjährung habe nicht schon mit Bekanntgabe der nachteiligen Umsatzsteuerbescheide vom 25. März 1987 begonnen, weil sich der Beklagte erst später vertragswidrig verhalten habe. Durch seine Pflichtverletzung im Einspruchsverfahren sei das Vermögen der Kläger mit Zugang der Einspruchsentscheidung am 2. August 1988 verschlechtert worden. Ein daraus folgender Schadensersatzanspruch sei zwar mit Ablauf des 2. August 1994 verjährt. Der Beklagte habe aber im Finanzgerichtsverfahren eine weitere, eigenständige Pflichtverletzung begangen, weil er die Anfechtungsklage nicht begründet habe. Deswegen habe frühestens mit Zustellung des Gerichtsbescheids vom 14. Juli 1993

eine neue Verjährung begonnen, die durch Zustellung des Mahnbescheids im August 1994 unterbrochen worden sei.

II.

Diese Erwägungen halten einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand.

Ein vertraglicher Schadensersatzanspruch der Kläger gegen den Beklagten ist spätestens sechs Jahre nach Zugang der "Einspruchsentscheidung" am 2. August 1988 verjährt (§ 68 StBerG), so daß die Einleitung des Mahnverfahrens am 5. August 1994 (Freitag) die Verjährung nicht mehr unterbrechen konnte (§§ 209 Abs. 2 Nr. 1 BGB, 693 Abs. 2 ZPO).

1. Hat ein Steuerberater steuerliche Nachteile seines Auftraggebers verschuldet, so beginnt die Verjährung eines vertraglichen Ersatzanspruchs regelmäßig mit der Bekanntgabe des belastenden Steuerbescheids. In diesem Zeitpunkt ist grundsätzlich ein Schaden infolge eines Beratungsfehlers und damit ein Ersatzanspruch des Mandanten entstanden (§ 198 BGB), so daß die dreijährige Verjährungsfrist des § 68 StBerG in Lauf gesetzt wird. Die Bestandskraft oder Unanfechtbarkeit des Bescheids ist dafür nicht erforderlich. In solchen Schadensfällen hindert ein Einspruch gegen den Steuerbescheid oder dessen Anfechtung vor den Finanzgerichten die Verjährung eines Regreßanspruchs gegen

den Steuerberater nicht (BGHZ 129, 386, 388 ff; BGH, Urt. v. 29. Februar 1996 - IX ZR 180/95, WM 1996, 1106, 1107).

Nach tatrichterlicher Feststellung, die von der Revision nicht angegriffen wird, hat der Beklagte nicht pflichtwidrig die nachteiligen Steuerbescheide vom 25. März 1987 herbeigeführt. Ein Anspruch auf Ersatz eines Schadens, der auf einer Pflichtverletzung des steuerlichen Beraters nach Erlaß eines belastenden Steuerbescheids beruht, verjährt nach § 68 StBerG erst ab Entstehung dieses Schadens und des damit ausgelösten Ersatzanspruchs, nicht aber bereits seit Bekanntgabe des Steuerbescheids, der durch eine solche spätere Pflichtverletzung noch nicht berührt wurde (BGH, Urt. v. 20. Juni 1996 - IX ZR 100/95, WM 1996, 2066, 2067 f).

2. Hat der Steuerberater - wie im vorliegenden Falle - einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid (§ 348 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO) pflichtwidrig nicht begründet, so beginnt die Verjährung mit Bekanntgabe der - negativen - Einspruchsentscheidung. Wird diese - wie hier - gemäß § 122 Abs. 1 Satz 2 AO gegenüber einem Bevollmächtigten bekanntgegeben, so wird sie damit auch gegenüber dem Steuerpflichtigen wirksam (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Danach kommt es entgegen der Ansicht der Revisi-onserwiderung nicht darauf an, wann dieser selbst den Bescheid erhalten hat. Nach § 68 StBerG hängt der Verjährungsbeginn auch nicht davon ab, wann der Auftraggeber von seinem Schaden erfahren hat.

Die negative Einspruchsentscheidung hat die Vermögenslage der Kläger verschlechtert. In diesem Bescheid hat sich der Schaden niedergeschlagen, der dadurch eingetreten ist, daß der beklagte Steuerberater pflichtwidrig die Möglichkeit versäumt hat, den - durch die Bescheide von März 1987 entstandenen - Steuernachteil durch einen ordnungsmäßigen Einspruch zu beseitigen. Die Einspruchsentscheidung hat das Rechtsbehelfsverfahren zu Ungunsten der Kläger abgeschlossen, so daß der Steuernachteil nur noch im Klagewege behoben werden konnte. Deswegen ist mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung ein Anspruch des Mandanten auf Ersatz des Schadens entstanden, der sich aus diesem negativen, auf der Pflichtverletzung des Steuerberaters beruhenden Bescheid ergibt; in diesem Zeitpunkt hat die Verjährung des Anspruchs nach § 68 StBerG begonnen. Daran hat die anschließende Anfechtungsklage nichts geändert (vgl. BGH, Urt. v. 20. Juni 1996, aaO 2068).

Demgegenüber macht die Revisionserwiderung erfolglos geltend, ein Nachteil der Kläger infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Beklagten im Einspruchsverfahren hätte noch durch fehlerfreie Führung des Finanzgerichtsprozesses beseitigt werden können, und beruft sich dazu auf das Senatsurteil vom 9. Juli 1992 (IX ZR 50/91, WM 1992, 2023). Darin hat der Senat für den Fall, daß fehlerhaftes Prozeßverhalten eines Rechtsanwalts zu einer für den Mandanten nachteiligen Gerichtsentscheidung führt, ausgesprochen, daß ein Schaden regelmäßig nicht eingetreten und damit ein Ersatzanspruch im Sinne des § 51 BRAO a.F. nicht entstanden sei, solange eine Änderung der Entscheidung in einem weiteren Rechtszug zugunsten des Mandanten nicht

auszuschließen sei. Daran hält der Senat jedoch nach erneuter Überprüfung nicht fest. Vielmehr verschlechtert sich die Vermögenslage des Auftraggebers in der Regel bereits mit der ersten nachteiligen Gerichtsentscheidung infolge anwaltlichen Fehlverhaltens. Dafür ist eine Unsicherheit, ob der Schaden bestehenbleibt und endgültig wird, unerheblich (BGHZ 119, 69, 71; 129, 386, 390).

Danach hat das Berufungsgericht zu Recht angenommen, daß die Verjährungsfrist für einen Schadensersatzanspruch der Kläger wegen der Pflichtverletzung des Beklagten im Einspruchsverfahren mit Zugang der Einspruchsentscheidung am 2. August 1988 in Lauf gesetzt worden ist. Selbst wenn sich die Primärverjährungsfrist von drei Jahren aufgrund einer Sekundärhaftung des Beklagten (vgl. dazu BGHZ 129, 386, 391 ff m.w.N.) um weitere drei Jahre verlängert haben sollte, so war die Verjährung vollendet, bevor der Klageanspruch anhängig geworden ist. Verjährt ist auch der Anspruch auf Ersatz der - im Oktober 1993 festgesetzten - Aussetzungszinsen. Der aus einem bestimmten Ereignis erwachsene Schaden erstreckt sich auf alle adäquat verursachten, voraussehbaren Nachteile; dazu gehören auch Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO (BGH, Urt. v. 29. Februar 1996, aaO 1107).

3. Die Revision wendet sich zu Recht gegen die Ansicht des Berufungsgerichts, die nachfolgende Pflichtverletzung des Beklagten im Finanzgerichtsverfahren habe eine neue - rechtzeitig unterbrochene - Verjährung ausgelöst.

In diesem Zusammenhang hat das Berufungsgericht die Revision zugelassen wegen der Frage, wann die Verjährung eines Regreßanspruchs nach § 68 StBerG beginnt, wenn der Steuerberater seine Vertragspflicht sowohl im Einspruchsverfahren als auch im nachfolgenden Finanzgerichtsprozeß verletzt hat. Die Antwort hat von folgenden Grundsätzen auszugehen: Da der Schaden aus einem bestimmten Verhalten des Schädigers als ein einheitliches Ganzes aufzufassen ist, läuft eine einheitliche Verjährungsfrist für den Anspruch auf Ersatz dieses Schadens einschließlich aller weiteren adäquat verursachten, zurechen- und voraussehbaren Nachteile, sobald irgendein (Teil-)Schaden entstanden ist (BGHZ 50, 21, 23 f; 100, 228, 231 f; 114, 150, 153; BGH, Urt. v. 29. Februar 1996, aaO 1107; v. 18. Dezember 1997 - IX ZR 180/96, Umdruck 7 m.w.N., z.V.b.). Haben sich dagegen mehrere selbständige Handlungen des Schädigers ausgewirkt, so beginnt regelmäßig mit der Entstehung des durch die jeweiligen Handlungen verursachten Schadens und des damit ausgelösten Ersatzanspruchs dessen Verjährung (BGH, Urt. v. 15. Oktober 1992 - IX ZR 43/92, NJW 1993, 648, 650). Dieser Fall liegt nicht vor, wenn ein bereits entstandener Nachteil pflichtwidrig nicht beseitigt und dadurch vertieft wird.

a) Zwar hat das Berufungsgericht mit Recht angenommen, daß sich der Beklagte im Finanzgerichtsverfahren einer weiteren, eigenständigen Pflichtverletzung schuldig gemacht hat, weil er die Anfechtungsklage nicht begründet hat. Dadurch ist aber derjenige (Steuer-)Schaden, den die Klägerin bereits durch die Pflichtverletzung des Beklagten im Einspruchsverfahren erlitten hatte, nur verfestigt, nicht aber - anders als ein nicht gel-

tend gemachter Prozeßkostenschaden (vgl. BGH, Urt. v. 18. Dezember 1997 - IX ZR 180/96, Umdruck 19, z.V.b.) - neu begründet worden. Die Pflichtverletzung im Finanzgerichtsprozeß hat die schadensursächliche Pflichtverletzung im Einspruchsverfahren nicht gleichsam aufgehoben mit der Folge, daß die seit Zugang der Einspruchsentscheidung laufende und inzwischen verstrichene Verjährungsfrist durch eine neue Verjährungsfrist ersetzt wurde. Danach gehört der Steuernachteil infolge der Abweisung der Anfechtungsklage zu dem Schaden der Kläger, den der Beklagte im Einspruchsverfahren pflichtwidrig nicht beseitigt hat. Entgegen der Ansicht der Revisionserwiderung war die (weitere) Vermögensverschlechterung infolge der fehlerhaften Prozeßführung bei der gebotenen wertenden Betrachtung ein adäquater Folgenachteil der Pflichtverletzung im Einspruchsverfahren. Es lag nicht außerhalb aller Wahrscheinlichkeit, daß dem Fehlverhalten im Einspruchsverfahren ein weiteres im Finanzgerichtsprozeß folgte. Die von der Revisionserwiderung betonte "unglaubliche Nachlässigkeit" des Beklagten legte vielmehr eine solche Gefahr nahe.

b) Nur diese Wertung entspricht dem Sinn und Zweck des § 68 StBerG. Insoweit gelten die Erwägungen in den Senatsurteilen vom 11. Mai 1995 (IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 390), vom 29. Februar 1996 (aaO 1107) und vom 20. Juni 1996 (aaO 2068) entsprechend. Dem Mandanten gibt eine negative Einspruchsentscheidung - ebenso wie der vorangegangene Steuerbescheid - in der Regel Anlaß zur Prüfung, ob der damit verbundene Nachteil auf einem Fehler des Beraters beruht. Dementsprechend beginnt die Verjährung eines vertraglichen Anspruchs auf Ersatz eines

bestimmten Schadens mit der Bekanntmachung des Bescheids, in dem sich eine schadensursächliche Pflichtverletzung des Beraters erstmals niedergeschlagen hat. Für die verjährungsunterbrechende Geltendmachung eines Regreßanspruchs - etwa im Wege einer Feststellungsklage - braucht der Auftraggeber nicht abzuwarten, ob sein bereits eingetretener Schaden in einem anschließenden Rechtsstreit bestehenbleibt oder dort durch eine weitere Pflichtverletzung seines Beraters vergrößert wird. Die für den Geschädigten überaus strenge Verjährungsbestimmung des § 68 StBerG wird durch die sogenannte Sekundärhaftung des Steuerberaters gemildert (BGHZ 83, 17; 129, 386, 391). Darüber hinaus darf der Schutz des geschädigten Mandanten im Rahmen dieser Verjährungsregelung nicht ausgedehnt werden. Sie soll nach dem Willen des Gesetzgebers die steuerlichen Berater davor schützen, durch vertragliche Schadensersatzansprüche wegen berufstypischer Risiken, die auch die Folgen grob fahrlässigen Verhaltens einschließen, in unübersehbarer Weise auf lange Zeit wirtschaftlich bedroht zu werden. Mit diesem Gesetzeszweck wäre es unvereinbar, den Verjährungsbeginn für einen vertraglichen Regreßanspruch wegen einer Pflichtverletzung des Beraters in einem abgeschlossenen Einspruchsverfahren hinauszuschieben bis zum Abschluß eines späteren Finanzgerichtsverfahrens. Anderenfalls würde, wie die Revision zutreffend geltend macht, die Wirkung einer unzulässigen vertraglichen "Tertiärhaftung" des Beraters herbeigeführt (vgl. BGHZ 94, 380, 391). Erfüllt dessen vertragliche Pflichtverletzung zugleich die Voraussetzungen einer - hier nicht gegebenen - unerlaubten Handlung (§§ 823 ff BGB), so bleibt die Verjährungsregelung des § 852 BGB unberührt

(BGH, Urt. v. 18. Dezember 1997 - IX ZR 180/96, Umdruck 16 f,
z.V.b.).

Paulusch

Kreft

Stodolkowitz

Zugehör

Ganter