

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein

StBerG § 68

Führt die Entdeckung eines Fehlers bei einer Außenprüfung einen Schaden für einen Steuerpflichtigen nicht herbei, sondern wird damit nur ein früherer, außerhalb des Prüfungszeitraums begangener Fehler und der damit verbundene Schaden aufgedeckt, dann ist die Außenprüfung für die Entstehung dieses Schadens und damit für die Verjährung unerheblich.

BGH, Urt. v. 6. Juni 1991 - IX ZR 195/90 - OLG Celle
LG Göttingen

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

IX ZR 195/90

URTEIL

Verkündet am:
6. Juni 1991
Schnurr
Justizamtsinspektorin
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Eheleute Gerhard und Karin S. [REDACTED]
H. [REDACTED] Straße [REDACTED], E. [REDACTED]

Kläger und Revisionskläger,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

g e g e n

Rechtsanwalt und Steuerberater Günther K. [REDACTED]-B. [REDACTED],
R. [REDACTED]weg [REDACTED], G. [REDACTED],

Beklagter und Revisionsbeklagter,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

WII

- 2 -

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat
auf die mündliche Verhandlung vom 6. Juni 1991 durch
den Vorsitzenden Richter Merz und die Richter Dr. Schmitz
Dr. Kreft, Kirchhof und Dr. Fischer

für Recht erkannt:

Die Revision gegen das Urteil des
3. Zivilsenats des Oberlandesge-
richts Celle vom 4. Juli 1990 wird
auf Kosten der Kläger zurückgewie-
sen.

Von Rechts wegen

Tatbestand

Der Beklagte war von 1978 bis 1982 als Steuerberater
der Kläger mit der Erstellung, Einreichung und Überprüfung
von deren Einkommensteuererklärungen betraut.

Der klagende Ehemann hatte 1978 ein Hausgrundstück er-
worben und zur Finanzierung von Bauarbeiten ein Darlehen von
1,2 Mio DM bei 96 % Auszahlung aufgenommen. Mit dem 4 %igen
Disagio war sein Konto am 11. September 1978 belastet wor-
den.



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



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

Mit Schreiben vom 8. Januar 1980 baten die Kläger den Beklagten um Überprüfung der Berücksichtigungsfähigkeit der Nettoaufwendungen für das Hausgrundstück bei der Einkommensteuererklärung 1978. Schließlich übersandten sie mit Schreiben vom 9. Februar 1981 für die Steuererklärung 1979 eine Aufstellung der Kosten des Hauserwerbs und führten ausdrücklich aus, das Darlehen sei im September 1978 zu 96 % ausgezahlt worden. Daraufhin setzte der Beklagte das Disagio in der Steuererklärung 1979 gewinnmindernd bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein.

Aufgrund einer 1980 durchgeführten Außenprüfung für die Jahre bis 1978 wurde das steuerpflichtige Einkommen der Kläger für das Jahr 1978 mit am 15. Juni 1981 bestandskräftig gewordenem Steuerbescheid auf DM 42.231 festgesetzt, was eine Einkommens- und Kirchensteuerschuld von zusammen DM 9.716,16 ergab.

Für das Jahr 1979 war das zu versteuernde Einkommen der Kläger zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf DM 62.212 festgesetzt worden, wobei das Finanzamt das Disagio in Höhe von DM 48.000 entsprechend der vom Beklagten verfaßten Einkommensteuererklärung in Abzug gebracht hatte. Aufgrund einer weiteren, in der Zeit vom 1. Oktober 1985 bis 19. Juni 1987 durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum von 1979 bis 1983 erging am 2. Mai 1988 ein neuer Bescheid für 1979, der das Disagio nicht mehr berücksichtigte, weil es zu den Werbungskosten des Jahres 1978 gehöre. Gleichwohl ergab sich wegen verschiedener weiterer, bei der Außenprüfung zutage getretener Änderungen für das Jahr 1979 nunmehr ein Negativeinkommen der Kläger in Höhe von DM 79.162. Ein

Teil dieses Negativeinkommens wurde als Verlust noch für 1978 in Abzug gebracht mit der Folge, daß für dieses Jahr mit Bescheid vom 10. Mai 1988 das Einkommen nunmehr auf Null festgesetzt wurde. Das restliche Negativeinkommen des Jahres 1979 wurde als Verlustvortrag im Jahre 1980 berücksichtigt.

Die Kläger begehren vom Beklagten Ersatz des Betrages, den sie für das Jahr 1980 deshalb an höheren Steuern zahlen mußten, weil das Negativeinkommen des Jahres 1979 nicht in vollem Umfang als Verlustvortrag zur Verfügung stand. Diese erhöhten Steueraufwendungen haben sie mit DM 25.677 errechnet, die sie mit der im Dezember 1988 erhobenen Klage geltend machen. Der Beklagte hat die Einrede der Verjährung erhoben.

Die Klage ist in beiden Instanzen erfolglos geblieben. Mit ihrer zugelassenen Revision verfolgen die Kläger ihr Zahlungsbegehren weiter.

Entscheidungsgründe

I.

Das Berufungsgericht ist der Auffassung, zwischen den Parteien habe ein Dienstvertrag bestanden, dessen Pflichten

der Beklagte verletzt habe. Denn er sei bereits aufgrund des Schreibens der Kläger vom 8. Januar 1980, spätestens jedoch nach Erhalt des Schreibens vom 9. Februar 1981 verpflichtet gewesen, den Sachverhalt wegen der Aufwendungen für das Hausgrundstück aufzuklären. Dabei habe er objektiv falsch reagiert, indem er die seit 1965 bestehende ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs außer acht gelassen habe, derzufolge das Disagio in dem Zeitpunkt im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG als geleistet gelte, in dem das um das Disagio gekürzte Darlehenskapital dem Darlehensnehmer zufließe. Dies sei am 11. September 1978 der Fall gewesen; jedenfalls seien unstreitig im Jahre 1978 Teilbeträge des Darlehenskapitals den Klägern zur Verfügung gestellt worden. Ferner sei das Disagio ab dem Zeitpunkt der Einbuchung in das Darlehenskonto zu verzinsen gewesen. Aus der Nichtberücksichtigung des Disagios für 1978 sei den Klägern Schaden entstanden, den der Beklagte schuldhaft verursacht habe.

Diese Ausführungen, die die Revision als ihr günstig hinnimmt, lassen Rechtsfehler nicht erkennen.

II.

1. Das Berufungsgericht führt weiter aus, der Beklagte berufe sich allerdings zu Recht auf die Einrede der Verjährung; denn die Verjährungsfrist des § 68 StBerG habe infolge des Eintritts der Bestandskraft des geänderten Steuerbescheids für 1978 am 16. Juni 1981 zu laufen begonnen. Seit diesem Zeitpunkt habe für die Kläger keine Möglichkeit mehr

bestanden, das Disagio noch für 1978 geltend zu machen. Hierin liege der den Klägern entstandene Schaden, dessen verjährungsunterbrechende Geltendmachung im Wege der Feststellungsklage bereits damals objektiv möglich gewesen sei. Daß der Schaden durch die Außenprüfung für die Jahre 1979 bis 1983 und deren Schlußbesprechung am 19. Juni 1987 aufgedeckt worden sei, bleibe ohne Bedeutung für den Beginn der Verjährung; denn anders als in BGHZ 73, 363, 367 liege hier kein Sachverhalt vor, bei dem die Steuer zunächst so festgesetzt wurde, als habe der Steuerberater richtig gehandelt, und deshalb dem Steuerpflichtigen zunächst kein spürbarer Schaden entstand. Damit, daß die Geltendmachung des Disagios für 1978 am 16. Juni 1981 endgültig verloren gewesen sei, habe nicht nur die Höhe des Einkommens und der Steuerpflicht für 1978 festgestanden, sondern auch schon, daß etwaige Verluste aus 1979 zunächst nach 1978 zurückzuübertragen waren und in diesem Umfang für 1980 steuererhöhend wirken mußten, weil ein entsprechender Verlustvortrag auf das Jahr 1980 nicht mehr möglich sein würde. Dieser Schaden sei durch eine spätere Außenprüfung nicht mehr korrigierbar gewesen. Das Ergebnis der am 19. Juni 1987 beendeten Außenprüfung habe eben nicht zu einer erneuten Entscheidung über das Disagio für 1978, sondern zu dessen Streichung für 1979 geführt, wodurch dies im Ergebnis steuerlich völlig außer Betracht geblieben sei.

2. Diese Ausführungen halten den Angriffen der Revision stand.

a) Zutreffend geht das Berufungsgericht davon aus, daß die dreijährige Verjährungsfrist des § 68 StBerG mit der Entstehung des Schadens beginnt. Das gilt immer, wenn ein Schaden zumindest dem Grunde nach entstanden ist, ferner wenn durch die Verletzungshandlung eine als Schaden anzusehende Verschlechterung der Vermögenslage eintritt, ohne daß feststehen muß, ob ein Schaden bestehen bleibt und damit endgültig wird, oder wenn eine solche Verschlechterung der Vermögenslage oder auch ein endgültiger Teilschaden entstanden ist und mit der nicht entfernt liegenden Möglichkeit des künftigen Auftretens bisher noch nicht erkennbarer, adäquat verursachter Nachteile bei verständiger Würdigung gerechnet werden kann (Senatsurt. v. 4. April 1991 - IX ZR 215/90, ZIP 1991, 589; BGHZ 100, 228, 231 f m.w.N.). In diesen Fällen ist zur Unterbrechung der Verjährungsfrist zumindest die Erhebung einer Klage auf Feststellung der Verpflichtung, den noch nicht bezifferbaren Schaden zu ersetzen, notwendig (Senatsurt. v. 4. April 1991 aaO).

b) Zu Recht ist das Berufungsgericht unter Anwendung dieser Grundsätze zu dem Ergebnis gelangt, daß die Verjährungsfrist des § 68 StBerG am 16. Juni 1981 zu laufen begonnen hat (§ 187 Abs. 1 BGB). Denn wie das Berufungsgericht zutreffend ausgeführt hat, hätte das von den Klägern geleistete Disagio angesichts der Regelung des § 11 Abs. 2 EStG allein bei den Einkünften für das Jahr 1978 aus Vermietung und Verpachtung als Teil der Werbungskosten in Ansatz gebracht werden können. Dies ist aus Gründen, die der Beklagte zu vertreten hat, unterblieben. Infolgedessen konnte nach der am 15. Juni 1981 eingetretenen Bestandskraft des aufgrund der 1980 durchgeführten Außenprüfung ergangenen, geän-

derten Steuerbescheids für 1978 nicht mehr damit gerechnet werden, daß das Disagio überhaupt noch eine steuermindernde Wirkung entfalten würde. Der nur noch aufgrund der eng gefaßten Ausnahmetatbestände der §§ 172 ff AO abänderbare Steuerbescheid beantwortete die Frage nach der Berücksichtigungsfähigkeit des Disagios endgültig in einem für die Kläger ungünstigen Sinne.

Damit war entgegen der Ansicht der Revision auf seiten der Kläger bereits eine Verschlechterung ihrer Vermögenslage und folglich ein materieller Nachteil entstanden. Dieser lag darin, daß für das Jahr 1978 überhaupt ein steuerpflichtiges Einkommen ermittelt wurde; denn wenn das Disagio in Höhe von DM 48.000 ordnungsgemäß berücksichtigt worden wäre, hätte dies zur Minderung des für 1978 mit DM 42.231 ermittelten Einkommens auf Null führen müssen.

aa) Der Revision ist zwar zuzugeben, daß die demnach für 1978 ermittelte, bei sachgemäßer Behandlung des Disagios in vollem Umfang vermeidbare Steuerschuld rechnerisch zunächst dadurch ausgeglichen wurde, daß der Beklagte das Disagio fälschlich bei den Werbungskosten des Jahres 1979 geltend gemacht und dadurch eine der Höhe nach zumindest gleiche, im Hinblick auf § 11 Abs. 2 EStG freilich ungerechtfertigte Steuerermäßigung erzielt hatte. Dieser Umstand war auf das Entstehen des Schadenersatzanspruchs jedoch ohne Einfluß. Die Geltendmachung des Disagios im Jahr 1979 hätte allenfalls noch zu einer Beseitigung des Schadens führen können. Die Berücksichtigung des Disagios für das Jahr 1979 war indes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt, so daß gemäß § 164 Abs. 2 AO bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist

mit einer Änderung gerechnet werden mußte. Bis zu diesem Zeitpunkt lag eine Aufdeckung des Fehlers und damit eine Beseitigung der nur vorläufigen Schadenskompensation im Bereich des Möglichen. Infolgedessen war für die Kläger lediglich unsicher, ob sich der bereits entstandene Schaden endgültig manifestieren würde. Eine Feststellungsklage wäre objektiv mit Aussicht auf Erfolg möglich gewesen.

bb) Entgegen der Ansicht der Revision ergibt sich für den Zeitpunkt der Entstehung des Schadenersatzanspruchs auch nichts daraus, daß das für 1979 erzielte steuerpflichtige Einkommen zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf DM 62.212 festgesetzt worden war und erst aufgrund der für den Zeitraum von 1979 bis 1983 durchgeführten Außenprüfung mit Bescheid vom 2. Mai 1988 für 1979 ein Negativeinkommen von DM 79.162 festgestellt wurde. Aufgrund der Vorläufigkeit des für 1979 ergangenen ersten Steuerbescheids lag eine solche Entwicklung im Bereich des Möglichen. Demgegenüber stand als Folge der bestandskräftigen Feststellung des im Jahre 1978 erzielten Einkommens seit dem 15. Juni 1981 endgültig fest, daß dann, wenn es im Jahre 1979 zu Verlusten kommen würde, diese nach der für den entsprechenden Veranlagungszeitraum geltenden Fassung des § 10 d EStG zunächst in das Jahr 1978 zurückübertragen werden mußten und infolgedessen für das Jahr 1980 in Höhe des für 1978 festgestellten Einkommens als steuermindernder Verlustvortrag verloren sein würden.

c) Zu Recht hat das Berufungsgericht es bei dieser Sachlage abgelehnt, für den Beginn der Verjährungsfrist auf den 19. Juni 1987 als Zeitpunkt der Schlußbesprechung der für die Jahre 1979 bis 1983 durchgeführten Außenprüfung abzustellen.

Demgegenüber zieht die Revision zur Begründung ihres gegenteiligen Standpunkts zu Unrecht die Entscheidung des IVa-Zivilsenats BGHZ 96, 290 ff heran, derzufolge ein Schadenersatzanspruch durch Steuermehrbelastung erst mit der Schlußbesprechung entstanden sein soll (aaO, S. 296 f). Der erkennende Senat hat bereits in seinem Urteil vom 4. April 1991 (ZIP 1991, 589) ausgeführt, daß diese Rechtsprechung im Hinblick auf Wortlaut und Zweck des § 68 StBerG der Einschränkung bedarf. Sie ist - insoweit in Übereinstimmung mit dem VII. und IVa-Zivilsenat (vgl. BGHZ 73, 363; BGH, Urt. v. 14. Juli 1982 - IVa ZR 10/81, VersR 1982, 1053) - auf die Fälle zu beschränken, in denen aufgrund einer Außenprüfung höhere Steuern erhoben werden, die ohne den Fehler des Steuerberaters auch nach dem Ergebnis der Außenprüfung nicht festgesetzt worden wären (Senatsurt. v. 4. April 1991 aaO).

Darüber hinaus verbietet sich eine Ausweitung auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt.

Die bisher höchstrichterlich entschiedenen Fälle, in denen die Schlußbesprechung einer Außenprüfung als Anknüpfungspunkt für den Beginn der Verjährung nach § 68 StBerG bejaht oder jedenfalls erwogen wurde, waren durchweg solche, in denen der durch die Außenprüfung aufgedeckte oder aufzu-

deckende Fehler dem Steuerberater im entsprechenden Prüfungszeitraum unterlaufen war (vgl. z.B. BGHZ 73 aaO; 83, 17, 21; 96, aaO; BGH, Urt. v. 18. Juni 1979 - VII ZR 257/78, BB 1979, 1375; BGH, Urt. v. 13. März 1980 - VII ZR 172/79 u. VII ZR 274/79, HFR 1980, 509 und HFR 1980, 391; BGH, Urt. v. 14. Juli 1982 - IVa ZR 10/81, aaO; BGH, Urt. v. 6. Februar 1985 - IVa ZR 82/83, LM StBerG § 68 Nr. 25; Senatsurt. v. 4. April 1991 aaO).

Davon unterscheidet sich die hier zu entscheidende Fallgestaltung grundlegend (a. A. Späth, Der Steuerberater 1985, 323, 327).

Zwar war dem Beklagten im Prüfungszeitraum insoweit ein Fehler unterlaufen, als er das Disagio zu Unrecht für das Jahr 1979 als Teil der Werbungskosten geltend gemacht hatte. Daran knüpft jedoch der von den Klägern erhobene Schadenersatzanspruch nicht an. Denn für sich allein gesehen war den Klägern durch die fehlerhafte Geltendmachung des Disagios für das Jahr 1979 lediglich ein im Hinblick auf § 11 Abs. 2 EStG ungerechtfertigter Vorteil zugewachsen. Auf seinen Bestand konnten sie nicht vertrauen. Die Aufdeckung des für 1979 begangenen Fehlers konnte daher auch keinen Schadenersatzanspruch nach sich ziehen.

Der für den entstandenen Schaden allein maßgebliche Fehler war bereits vor Beginn des Prüfungszeitraums der Außenprüfung für die Jahre 1979 bis 1983 begangen worden und liegt im Unterlassen der Geltendmachung des Disagios für das Jahr 1978. Wie das Berufungsgericht zu Recht ausführt, hat die Außenprüfung für die Jahre 1979 bis 1983 über diesen

Fehler nicht mehr entschieden. Sie hat im Gegenteil auf der seit 15. Juni 1981 bestandskräftigen Feststellung, derzufolge das Disagio für das Jahr 1978 endgültig unberücksichtigt bleiben mußte, aufgebaut und deshalb dazu geführt, daß die bereits seit dem 16. Juni 1981 bestehende steuerliche Wirkungslosigkeit des Disagios endgültig erkennbar wurde.

Dieses Risiko, das bereits zu einer Verschlechterung der Vermögenslage der Kläger geführt hatte (vgl. Kolbeck/Peter/Rawald, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz § 68 Rdn. 48), war im Zusammenhang mit der Außenprüfung für die Jahre 1979 bis 1983 nicht mehr zu korrigieren. Darin liegt der Unterschied zu den Fällen, in denen die zu einer Nachbesteuerung führende Schadensursache erst im Prüfungszeitraum gesetzt wurde und in denen gerade aufgrund der Außenprüfung darüber entschieden wird, ob überhaupt ein Fehler vorliegt, der ein erneutes, dem Steuerpflichtigen nachteiliges Aufgreifen des Steuertatbestandes rechtfertigt. Während in diesen Fällen die Außenprüfung durch das erneute Aufgreifen des Steuertatbestandes den Schaden erst herbeiführt, hat vorliegend die Außenprüfung für die Jahre 1979 bis 1983 lediglich zur Entdeckung des schon früher begangenen Fehlers Anlaß gegeben. Darin liegt jedoch nichts weiteres als die Kenntniserlangung von einem bereits entstandenen Schaden (vgl. Graefe/Lenzen/Rainer, Steuerberaterhaftung, 2. Aufl. Rdn. 892 ff; Kolbeck/Peter/Rawald, aaO, Rdn. 47 ff). Diese Kenntniserlangung ist für den Beginn der Verjährung des § 68 StBerG unerheblich (BGHZ 73, 363, 365; BGHZ 83, 17, 19; Senatsurt. v. 4. April 1991 aaO; Graefe/Lenzen/Rainer, aaO, Rdn. 874; Gehre, StBerG 1981 § 68 Rdn. 10; Kolbeck/Peter/Rawald, aaO, Rdn. 76; Späth, Die zivilrechtliche Haftung des

Steuerberaters 3. Aufl. Rdn. 419; a. A. van Veenroy, Der Betrieb 1981, 2364, 2372). Nach alldem war mit Ablauf des 15. Juni 1984 und damit vor Klageerhebung Verjährung eingetreten.

III.

Rechtsfehlerfrei hat das Berufungsgericht unter Bezugnahme auf das Urteil des Landgerichts schließlich auch einen eventuellen Sekundäranspruch gegen den Beklagten als verjährt angesehen. Ein solcher Anspruch ist nämlich spätestens sechs Jahre nach Beginn des Primäranspruches verjährt (Senatsurt. v. 4. April 1991 aaO).

Merz

Schmitz

Kreft

Kirchhof

Fischer