

11

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

IX ZR 230/95

URTEIL

Verkündet am:
24. Oktober 1996
Giovagnoli
Justizangestellte
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Steuerbevollmächtigter Werner G. [REDACTED],
B. [REDACTED]straße 1, A. [REDACTED],

Beklagter und Revisionskläger,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwältin [REDACTED] -

g e g e n

Josef K. [REDACTED],
P. [REDACTED]straße 1, A. [REDACTED],

Kläger und Revisionsbeklagter,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 24. Oktober 1996 durch den Vorsitzenden Richter Brandes und die Richter Dr. Kreft, Stodolkowitz, Dr. Zugehör und Dr. Ganter

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des 25. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Hamm vom 14. Juli 1995 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als der Klage stattgegeben worden ist.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand

Der Kläger war Gesellschafter und Geschäftsführer der inzwischen in Konkurs gefallenen K[REDACTED] Bau GmbH, von deren Stammkapital er 90 % und seine Ehefrau 10 % hielten. Der Beklagte beriet die GmbH und die Gesellschafter in steuerlichen Angelegenheiten. In den Jahren 1982 bzw. 1983

- 3 -

errichtete der Kläger auf zwei ihm persönlich gehörenden Grundstücken in S [REDACTED] unter Einsatz von Sachmitteln und Personal der GmbH je ein Doppelhaus. Die beiden im Jahre 1983 gebauten Doppelhaushälften (Objekt S [REDACTED] II) verkaufte der Kläger noch im selben Jahr für 195.000 DM bzw. 197.000 DM. Das im Jahre 1982 errichtete Bauwerk (S [REDACTED] I) vermietete er zunächst; im Jahre 1987 verkaufte er die eine und im Jahre 1990 die andere Doppelhaushälfte. Mit den Erwerbern der Häuser kam es wegen erheblicher Baumängel zu Rechtsstreitigkeiten. Mit einem der Erwerber der Häuser S [REDACTED] II einigte sich der Kläger vergleichsweise; der Verkauf des anderen Hauses mußte nach dem Ergebnis des insoweit geführten Prozesses rückgängig gemacht werden. Insgesamt hatte der Kläger insoweit Prozeßkosten von 75.097,97 DM zu tragen.

Aufgrund der bei einer Betriebsprüfung im Jahre 1987 getroffenen Feststellung behandelte das zuständige Finanzamt die dem Kläger im Zusammenhang mit den beiden Bauwerken von der GmbH zugewandten Vermögensvorteile als verdeckte Gewinnausschüttungen; dabei ging es davon aus, daß die GmbH die Gebäude als solche - abgesehen von gewissen Eigenleistungen - für den Kläger errichtet hatte. Es setzte - neben der Körperschaftsteuer - durch Bescheide vom 16. Februar 1987 die Einkommen- und Kirchensteuer für die Jahre 1982 bis 1984 neu fest, was nach der Berechnung des Klägers für die Jahre 1982 und 1983 zu Mehrsteuern einschließlich Säumniszuschlägen und Aussetzungszinsen von insgesamt 169.704 DM führte. Gegen diese Bescheide legte der Beklagte für den Kläger Einsprüche ein, die das Finanzamt durch Bescheid vom 26. Januar 1988, der dem Beklagten am 28. Janu-

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



ar 1988 zugestellt wurde, zurückwies. Die daraufhin von ihm verfaßte, an das Finanzgericht adressierte Klageschrift warf der Beklagte am 29. Februar 1988, einem Montag, in den Briefkasten des Finanzamts ein, das die Klage an das Finanzgericht weiterleitete; dort ging sie am 2. März 1988 ein. Nach der damaligen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs war dies verspätet. Das Finanzgericht wies die Klage deshalb durch Urteil vom 11. Oktober 1988 als unzulässig ab; die durch einen anderen Steuerberater eingelegte Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision wies der Bundesfinanzhof durch Beschluß vom 5. Oktober 1989 zurück.

Der Kläger hat den Beklagten wegen der verspäteten Klageeinreichung mit der Behauptung auf Schadensersatz in Anspruch genommen, die Klage hätte Erfolg gehabt, weil in Wirklichkeit keine verdeckten Gewinnausschüttungen vorgelegen hätten. Das Landgericht hat die Klage abgewiesen, das Berufungsgericht hat ihr in Höhe von 151.776,66 DM nebst Zinsen stattgegeben. Mit der Revision verfolgt der Beklagte seinen Antrag auf vollständige Klageabweisung weiter.

Entscheidungsgründe

Das Rechtsmittel führt zur Aufhebung und Zurückverweisung.

1. Nach der Ansicht des Berufungsgerichts hat der Beklagte durch die Art der Klageeinreichung seine Pflichten aus dem Steuerberatervertrag schuldhaft verletzt. Das läßt keinen Rechtsfehler erkennen. Auch die Revision greift das Berufungsurteil in diesem Punkt nicht an.

2. In der Frage, ob dem Kläger aus der Pflichtverletzung des Beklagten ein Schaden entstanden ist, ist das Berufungsgericht zwar davon ausgegangen, daß es sich bei den Vorgängen um die Bebauung der Grundstücke um verdeckte Gewinnausschüttungen gehandelt habe. Aus diesen Zuwendungen, so hat es ausgeführt, sei dem Kläger aber letztlich kein Vermögensvorteil erwachsen, so daß die Änderungsbescheide des Finanzamts vom 16. Februar 1987 auf rechtzeitige Klage hin hätten aufgehoben werden müssen. Aufgrund eines Vergleichs mit den Steuern, Säumniszuschlägen und Aussetzungszinsen, die für den Kläger in diesem Fall übriggeblieben wären, hat das Berufungsgericht einen Gesamtschaden von 151.776,66 DM errechnet.

Dies hält den Angriffen der Revision nicht in allen Punkten stand.

a) Bei der Berechnung des Werts der dem Kläger zugeflossenen Vorteile ist dem Berufungsgericht ein Fehler unterlaufen.

aa) Ohne Erfolg wendet sich die Revision allerdings dagegen, daß das Berufungsgericht bei dem Objekt S [REDACTED] I im Ausgangspunkt von den vom Sachverständigen Schapmann alternativ errechneten Gebäudewerten nicht den Sach-

wert (Substanzwert) von 345.000 DM, sondern den Ertragswert von 285.000 DM zugrunde gelegt hat. Der Gutachter hat zwar gemeint, die Bewertung nach dem Sachwert sei hier zutreffender, weil derartige Doppelhäuser in der Regel nicht zum Zweck der Vermietung, sondern zur Eigennutzung erworben würden. Das Berufungsgericht ist jedoch dem Gutachten des zusätzlich von ihm hinzugezogenen Sachverständigen L. ge- folgt, der darauf abgestellt hat, daß das Grundstück S. I zunächst wohl unverkäuflich gewesen und deshalb vermietet worden sei.

Einen Rechtsfehler läßt diese in erster Linie auf tat- richterlichem Gebiet liegende Feststellung des Werts des dem Kläger zugeflossenen Vermögensvorteils nicht erkennen. Bei schlüsselfertiger Errichtung eines Gebäudes durch die Gesellschaft ist der Wert der verdeckten Gewinnausschüttung vom Ansatz her nach dem Betrag zu bemessen, den ein ordent- licher und gewissenhafter Geschäftsleiter von einem nicht der Gesellschaft angehörenden Käufer verlangt hätte (BFH BStBl. II 1990, 244, 245). Mangels sonstiger Anhaltspunkte und im Hinblick auf das Fehlen einer ausdrücklichen Vor- schrift über die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüt- tungen ist nach § 9 Abs. 1 BewG grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde zu legen (BFH BStBl. II 1975, 306, 307; vgl. auch BFH BStBl. II 1988, 348, 356). Der Wert von Ein- und Zweifamilienhäusern ist nach § 76 Abs. 1 BewG nach dem Er- tragswertverfahren zu ermitteln; die nach Absatz 3 dieser Vorschrift vorgesehene Ausnahme für Häuser, die sich durch "besondere Gestaltung oder Ausstattung" auszeichnen, lagen hier offensichtlich nicht vor. Zwar läßt sich die Bewertung nach dem gemeinen Wert nicht uneingeschränkt auf verdeckte

Gewinnausschüttungen anwenden (BFH BStBl. II 1975, 306, 307). Es sind jedoch keine Gesichtspunkte ersichtlich, die im vorliegenden Fall zwingend zu einer Abweichung und insbesondere zur Bewertung nach dem Substanzwert hätten führen müssen. Die vom Berufungsgericht vorgenommene Bewertung nach dem Ertragswert ist zumindest im Hinblick auf die vom Sachverständigen L■■■■ insoweit für bedeutsam erachtete Vermietung der beiden Doppelhaushälften in den ersten Jahren aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

bb) Das Berufungsgericht hat bei beiden Objekten (S■■■■ I und II) außer dem jeweiligen Wert des Grund und Bodens sowie von Eigenleistungen des Klägers die von ihm - unangegriffen - festgestellten Baumängel von 59.800 DM bzw. 96.400 DM wertmindernd berücksichtigt. Die Revision greift dies mit der Begründung an, dem Kläger hätten insoweit Gewährleistungsansprüche gegen die GmbH zugestanden. Dieser Einwand ist auf der Grundlage des bisher festgestellten Sachverhalts teilweise begründet. Danach hat der Kläger hinsichtlich des Objekts S■■■■ II für den Rohbau 140.000 DM an die GmbH gezahlt. Das deutet darauf hin, daß dieser Leistung der GmbH ein vertraglicher Anspruch des Klägers zugrunde lag. Daraus können sich Gewährleistungsansprüche ergeben haben, soweit jene Rohbauarbeiten mit Mängeln behaftet waren. Das müßte bei der Schadensberechnung berücksichtigt werden, soweit die Ansprüche gegenüber der GmbH realisierbar waren. Für die weiteren Bauleistungen läßt sich dem Prozeßstoff dagegen keine vertragliche Grundlage entnehmen.

cc) Die Revision wendet sich sodann mit Erfolg dagegen, daß das Berufungsgericht bei dem Objekt S. [REDACTED] II auch die dem Kläger in den Rechtsstreitigkeiten mit den beiden Erwerbern entstandenen und von ihm endgültig zu tragenden Prozeßkosten abgezogen hat. Diese - zudem offenbar erst später als im Jahre 1983 entstandenen - Kosten beeinflussen und minderten anders als die den Bauwerken anhaftenden Mängel den Wert der Gebäude nicht, und zwar entgegen der Ansicht der Revisionserwiderung auch nicht in der Gestalt eines Risikoabschlags. Der objektive Wert der Gebäude wurde nicht dadurch beeinträchtigt, daß der Kläger bei ihrem späteren Weiterverkauf die Mängel, mit denen sie behaftet waren, nicht angemessen berücksichtigte. Die Revision weist zwar zutreffend darauf hin, daß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, wonach verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern, eine Gewinnkorrekturfunktion hat und damit den - an den Gesellschafter weitergegebenen - Gewinn erfassen soll, der ohne die Zuwendung an den Gesellschafter bei der Gesellschaft zutage getreten wäre (BFH NJW 1996, 1559). Es mag auch sein, daß der Kläger als Geschäftsführer der GmbH bei einem Weiterverkauf der Grundstücke ebenso verfahren wäre, wie er es als Gesellschafter getan hat. Als solcher hat er aber auf eigene Rechnung und damit auch auf eigenes Risiko gehandelt. Hätte er die Grundstücke zu einem den "wahren Wert" (BFH BStBl. II 1988, 348, 356) übersteigenden Preis veräußert, so würde dies den Wert der verdeckten Gewinnausschüttung nicht erhöhen. Ebenso kann dieser sich nicht mindern, wenn der Gesellschafter bei der Verwertung des aus dem Vermögen der Gesellschaft stammenden Gegenstands einen Verlust erleidet. Die verdeckte Gewinnausschüttung setzt nicht not-

wendigerweise eine bleibende Bereicherung des Gesellschafters voraus. Aufwendungen, die ihm infolge der Zuführung des Vermögensgegenstands in sein Vermögen entstehen, kann er, wenn sie mit einer Einkunftsart in Verbindung stehen, dort, soweit zulässig, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen; den Wert der verdeckten Gewinnausschüttung beeinflussen sie nicht (BFH BStBl. II 1989, 475, 476 f; BStBl. II 1988, 348, 357).

b) Der Beklagte hat geltend gemacht, bei einem gegenüber den Bescheiden des Finanzamts niedrigeren Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttungen ergäben sich bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung geringere Absetzungen für Abnutzung und damit insoweit eine Minderung des dem Kläger entstandenen Steuerschadens. Das Berufungsgericht hat dazu lediglich bemerkt, einer erhöhten Abschreibungsmöglichkeit liege eine entsprechende tatsächliche Nutzung zugrunde, so daß darin kein vermögenswerter Vorteil gesehen werden könne. Auch dies greift die Revision mit Erfolg als rechtsfehlerhaft an.

Die vom Kläger zu versteuernden verdeckten Gewinnausschüttungen stellen bei ihm gleichzeitig Anschaffungskosten dar, die, soweit er die Grundstücke vermietet hat, die Berechnungsgrundlage für die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu den Werbungskosten gehörende Absetzung für Abnutzung bilden (vgl. § 7 EStG). Wären diese Kosten bei richtiger Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen niedriger anzusetzen gewesen als vom Finanzamt angenommen, so wäre der sich daraus einerseits ergebende Steuervorteil im Umfang der durch niedrigere Absetzungsbe-

träge erhöhten Steuerlast auf der anderen Seite wieder aufgezehrt worden. Aus den von den Parteien eingereichten Unterlagen ergibt sich, daß das Finanzamt hinsichtlich des Objekts Schöppingen I aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttungen Abschreibungen in Höhe von 11.515 DM für 1982, 11.794 DM für 1983 und 11.925 DM für 1984 berücksichtigt hat. Diese Beträge hätten sich bei niedrigeren verdeckten Gewinnausschüttungen verringert. Das gleiche wird für die Folgejahre bis zum Verkauf der beiden Doppelhaushälften in den Jahren 1987 bzw. 1990 zu gelten haben. Die Revisionserwiderung weist zwar darauf hin, daß der Kläger vorgetragen habe, das höhere Abschreibungsvolumen habe sich nicht auswirken können, weil "durch die unbegründete Steuerforderung ... zwischenzeitlich alle liquiden Mittel verbraucht waren", zumal die GmbH im Januar 1987 habe Konkurs anmelden müssen. Daraus läßt sich aber nicht entnehmen, daß der Kläger ab 1987 oder gar schon ab 1985 keinerlei steuerpflichtige Einkünfte mehr gehabt hätte, bei denen sich die Absetzungen als Werbungskosten oder im Wege der Verrechnung eines Verlustes mit Einnahmen aus einer anderen Einkunftsart hätten auswirken können. Der Kläger wird hierzu nach Zurückverweisung der Sache noch weiter vortragen müssen.

3. Zu Unrecht beanstandet die Revision, daß das Berufungsgericht ein dem Kläger zuzurechnendes Mitverschulden verneint hat. Ein solches soll sich nach Ansicht des Beklagten daraus ergeben, daß der neue Steuerberater des Klägers es versäumt habe, noch nach Erlaß des Urteils des Finanzgerichts beim Finanzamt einen auf dieselben Einwendungen gegen die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen gestützten Änderungsantrag zu stellen. Eine Änderung der

Steuerbescheide wäre, wie der Beklagte unter Hinweis auf einen Beschluß des Bundesfinanzhofs insoweit zu Recht geltend gemacht hat, noch bis zu der erst mit der Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 5. Oktober 1989 eingetretenen Rechtskraft des Finanzgerichtsurteils möglich gewesen. Das Berufungsgericht hat dazu ausgeführt, ein hierin etwa liegendes Versäumnis wäre auch dem Beklagten selbst zur Last gefallen. Sein Mandat habe zur damaligen Zeit noch bestanden; er habe bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht am 11. Oktober 1988 die Interessen des Klägers vertreten. Jenes Unterlassen hätte deshalb zu einer gesamtschuldnerischen Haftung beider Steuerberater geführt. Die Revision greift dies mit der Erwägung an, daß nach dem 11. Oktober 1988 allein der neue Steuerberater für den Kläger tätig gewesen sei, und zwar zum Zweck der Korrektur des vom Beklagten begangenen Fehlers.

Auf die Frage, ob sich der Kläger ein etwaiges Verschulden des anderen Steuerbersaters zurechnen lassen müßte, kommt es nicht an; denn auf der Grundlage des vorgetragenen Sachverhalts lagen die Voraussetzungen für eine Änderung der Bescheide nicht vor. Zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO war das Finanzamt nicht verpflichtet. Da die Bescheide aufgrund einer Außenprüfung ergangen waren, galt die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO, die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen verbietet (BFH BStBl. II 1987, 410; BStBl. II 1988, 934). Im übrigen dürfte eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen grob schuldhaft verspäteter Mitteilung der maßgebenden Tatsachen nicht in Betracht gekommen sein.

Eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a AO setzte einen Änderungsantrag bis zum Ablauf der Einspruchsfrist, und eine Änderung der Einspruchsbescheide nach Satz 2 dieser Vorschrift setzte einen Antrag bis zum Ablauf der Klagefrist (vgl. dazu Krumsiek, DStZ 1988, 85, 87) voraus. Diese Fristen waren abgelaufen, als der neue Steuerberater bestellt wurde. Die Einsprüche gegen die Steuerbescheide können nicht nachträglich in "schlichte Anträge" nach § 172 AO umgedeutet werden (vgl. Tipke/Kruse, AO 16. Aufl. § 172 Rdnr. 10).

4. Die Sache ist an das Berufungsgericht zurückzuverweisen, damit zu den Fragen der Gewährleistungsansprüche sowie der Absetzungen für Abnutzung - ggf. nach ergänzendem Parteivortrag - die noch erforderlichen Feststellungen getroffen werden können. Das Berufungsgericht wird sodann unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte sowie der bei der Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen nicht

abziehbaren Prozeßkosten den Steuerschaden des Klägers insgesamt neu zu berechnen haben.

Brandes

Kreft

Stodolkowitz

Zugehör

Ganter