



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 170/09

Verkündet am:
21. Oktober 2010
Preuß
Justizangestellte
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein
BGHR: ja

StBerG § 68 a.F.; AO § 357 Abs. 3 Satz 1 und 2

Legt ein Steuerberater gegen einen Sammelbescheid mit mehreren selbständig anfechtbaren Regelungsgegenständen einen Einspruch ein, der eindeutig auf einen Teil des angefochtenen Sammelbescheides beschränkt ist, so beginnt die Verjährung eines hieraus folgenden Schadensersatzanspruchs mit dem Ablauf der Einspruchsfrist, selbst wenn zwischen dem Mandanten und dem Finanzamt später Streit über den Umfang der Anfechtung entsteht.

BGH, Urteil vom 21. Oktober 2010 - IX ZR 170/09 - OLG München

LG München I

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 16. September 2010 durch den Vorsitzenden Richter Dr. Ganter, die Richter Raebel, Prof. Dr. Kayser, Dr. Pape und Grupp

für Recht erkannt:

Die Revision gegen das Urteil des 15. Zivilsenats des Oberlandesgerichts München vom 12. August 2009 wird auf Kosten der Kläger zurückgewiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

- 1 Die Kläger nutzten, zunächst als Leasingnehmer, in Gesellschaft bürgerlichen Rechts während der Jahre 1997 bis 2001 ein Flugzeug zur Personenbeförderung, mit dem sie in dem gesamten Zeitraum Verluste erwirtschafteten. Der Leasingvertrag wurde am 17. Januar 2000 von der Leasinggeberin gekündigt.

- 2 Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Gesellschaft kam die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass das Flugzeug ohne die Absicht genutzt worden sei, mit der Nutzung Einnahmen zu erzielen, und die Verluste der Jahre 2000 und 2001 nach Kündigung des Leasingvertrages den Klägern nicht mehr zuzurechnen seien. Das Finanzamt München I erließ daraufhin am 22. Juli 2004 einen Sammelbescheid, welcher die Verluste der Kläger für 1997 gegenüber der Erstveranlagung herabsetzte, die Verluste der Jahre 1997 bis 1999 von solchen

aus gewerblicher Tätigkeit in solche aus Vermietung und Verpachtung änderte und die Einkünfte der Jahre 2000 und 2001 auf Null feststellte. Hiergegen erhoben die von der beklagten Steuerberatungsgesellschaft vertretenen Kläger unter dem 11. August 2004 Einspruch. In dem Einspruchsschreiben der Beklagten hieß es im Betreff: "Feststellungsbescheid über gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte 1997, 1998, 1999 vom 22.07.2004." Im Text lautete das Einspruchsschreiben wie folgt: "Gegen oben genannten Steuerbescheid wird Einspruch eingelegt. Begründung folgt bis spätestens 31.08.2004." Diese Begründung, die vom 19. September 2004 datierte, bezog sich auf den gesamten Feststellungszeitraum von 1997 bis 2001.

3 Das Finanzamt teilte der Beklagten durch Schreiben vom 11. Februar 2005 mit, der Einspruch sei verspätet, soweit er sich auf die Jahre 2000 und 2001 beziehe, und wies allgemein auf die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) hin. Einen solchen Antrag stellte die Beklagte nicht. Am 5. März 2005 lehnte das Finanzamt auch die beantragte Aussetzung der Vollziehung der Grundlagenbescheide für die Jahre 2000 und 2001 ab. Der hiergegen erhobene Antrag auf gerichtliche Entscheidung blieb nach Beschluss des Finanzgerichts München vom 20. Juli 2005 erfolglos. Die Einsprüche der Kläger gegen den Sammelbescheid vom 22. Juli 2004, die im Übrigen zur Rückänderung der Feststellungen führten, wurden für die Jahre 2000 und 2001 durch Einspruchsbescheid vom 28. Februar 2007 verworfen. Über die hiergegen erhobene finanzgerichtliche Klage ist noch nicht entschieden.

4 Im vorliegenden Rechtsstreit nehmen die Kläger die Beklagte auf Ersatz ihres Steuerschadens in Anspruch, den sie infolge des Wegfalls einkommensmindernder Verluste aus der Flugzeugnutzung in den Jahren 2000 und 2001

erlitten zu haben behaupten. Die Beklagte hat neben ihrer anderweitigen Rechtsverteidigung die Verjährungseinrede erhoben.

- 5 Das Landgericht hat die Beklagte zum Schadensersatz verurteilt. Das Oberlandesgericht hat die Klage wegen Verjährung abgewiesen und die Revision nur wegen der Frage des Verjährungsbeginns der Haftung des Steuerberaters bei objektiv vorhandener, subjektiv aber zweifelhafter Versäumung der Einspruchsfrist zugelassen. Mit ihrer Revision erstreben die Kläger die Wiederherstellung des landgerichtlichen Urteils.

Entscheidungsgründe:

- 6 Die Revision ist unbegründet. Die Ausführungen des Berufungsgerichts halten vollen Umfanges rechtlicher Prüfung stand.

I.

- 7 Die unzulässig beschränkte Zulassung der Revision durch das Berufungsgericht wirkt als unbeschränkte Zulassung (vgl. BGH, Urt. v. 5. April 2005 - XI ZR 167/04, ZIP 2005, 1024 f; v. 4. April 2006 - VI ZR 151/05, NJW-RR 2006, 1098, 1099 Rn. 8; v. 21. September 2006 - I ZR 2/04, NJW-RR 2007, 182, 183 f Rn. 19 ff, ständige Rechtsprechung). Die Zulassung der Revision kann wirksam nicht auf einzelne Rechtsfragen, sondern nur auf einen tatsächlich und rechtlich selbständigen Teil des Streitstoffs beschränkt werden, welcher Gegenstand eines Teilurteils oder Grundurteils sein und auf den auch der Revisionskläger sein Rechtsmittel beschränken könnte (BGHZ 101, 276, 278; 111,

158, 166; 182, 241, 243 Rn. 11; BGH, Urt. v. 3. März 2005 - IX ZR 45/04, BGH-Report 2005, 867, 868 unter 2. c; v. 12. Mai 2010 - VIII ZR 96/09, juris Rn. 21, ständige Rechtsprechung). Das hat das Berufungsgericht missachtet. Die gegen die teilweise Nichtzulassung der Revision erhobene Beschwerde ist damit gegenstandslos (BGH, Urt. v. 10. Mai 2005 - XI ZR 128/04, juris Rn. 7).

II.

8 Die mit Wirkung vom 15. Dezember 2004 durch Art. 16 Nr. 2 des Gesetzes zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I Seite 3214) aufgehobene Vorschrift des § 68 StBerG a.F. ist gemäß Art. 229 § 12 Abs. 1 Nr. 13, Satz 2 und § 6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 EGBGB für den Verjährungsbeginn weiter anzuwenden, wenn der (primäre) Schadensersatzanspruch vor dem 15. Dezember 2004 entstanden ist (vgl. BGH, Urt. v. 13. November 2008 - IX ZR 69/07, WM 2009, 283, 284 Rn. 8 zu § 51b BRAO a.F.; v. 17. Dezember 2009 - IX ZR 4/08, WM 2010, 629 Rn. 6; v. 23. September 2010 - IX ZR 26/09, z.V.b.). Eine solche Anspruchsentstehung in altrechtlicher Geltungszeit hat das Berufungsgericht zu Recht angenommen. Die Dauer der Verjährung bestimmt sich nach § 195 BGB - in Übereinstimmung mit der früheren Regelung des § 68 StBerG - auf drei Jahre. Die längere Sekundärverjährung kann hier nicht zugrunde gelegt werden, weil ihre Voraussetzungen nicht bestehen. Die Kläger hatten noch während der ersten drei Jahre nach dem Anlaufen der Verjährung Rechtsanwälte damit beauftragt, ihren Schaden gegenüber der Beklagten zu regulieren (vgl. BGHZ 129, 386, 392; BGH, Urt. v. 14. Dezember 2000 - IX ZR 332/99, WM 2001, 736, 739 unter IV. 2.; Teilurt. v. 29. Juni 2006 - IX ZR 227/02

juris Rn. 10; ständige Rechtsprechung). Danach war der Anspruch bei Klageerhebung bereits verjährt.

9

1. Wenn der Steuerberater einen fehlerhaften Rat zur steuerlichen Gestaltung betrieblicher oder persönlicher Verhältnisse erteilt und dieser sich in einem für den Mandanten nachteiligen Steuerbescheid niedergeschlagen hat, ist nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs eine als Schaden anzusehende Verschlechterung der Vermögenslage des Mandanten grundsätzlich erst mit der Bekanntgabe des Bescheids eingetreten. Das gilt für alle Schadensfälle in Steuersachen, gleichgültig, ob die Schadensursache dazu führt, dass gegen den Mandanten ein Leistungsbescheid der Finanzbehörde ergeht oder ein Steuervorteil durch einen grundlegenden Feststellungsbescheid versagt wird (BGHZ 119, 69, 72 f; 129, 368, 388; BGH, Urt. v. 3. November 2005 - IX ZR 208/04, WM 2006, 590, 591; v. 13. Dezember 2007 - IX ZR 130/06, WM 2008, 611, 612 Rn. 11). Von welchen tatsächlichen oder rechtlichen Umständen die dem Steuerpflichtigen ungünstige Entscheidung im Einzelfall abhängt, ist danach rechtlich unerheblich. Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, welcher Art der vom Steuerberater zu verantwortende, für den nachteiligen Steuerbescheid ursächlich gewordene Fehler ist (BGH, Urt. v. 3. November 2005 - IX ZR 208/04, aaO; v. 13. Dezember 2007 - IX ZR 130/06, aaO). Diese Rechtsprechung beruht im Wesentlichen darauf, dass es sich nicht allgemein voraussetzen lässt, ob die Finanzbehörde einen steuerlich bedeutsamen Sachverhalt aufdeckt, welche Tatbestände sie aufgreift und welche Rechtsfolgen sie aus ihnen herleitet (BGH, Urt. v. 12. Februar 2004 - IX ZR 246/02, WM 2004, 2034, 2037, v. 3. November 2005 - IX ZR 208/04, aaO).

10 2. Diese Grundsätze für die Entstehung des Schadensersatzanspruchs gegen einen Steuerberater und den damit einhergehenden Verjährungsbeginn gelten nicht nur bei einer Haftung wegen fehlerhafter Gestaltungsberatung. Die Entstehung des Schadensersatzanspruchs in der Beraterhaftung hat der Bundesgerichtshof auch bei der Verletzung verfahrensrechtlicher Pflichten vom Schadenseintritt abhängig gemacht, ein bloßes Schadensrisiko hierfür jedoch nicht ausreichen lassen. So war die Verjährung der Rechtsanwaltschaftung in Lauf gesetzt, sobald dieser den Einspruch gegen ein Versäumnisurteil *zweifelsfrei* hatte verfristen lassen (BGH, Urt. v. 21. September 1995 - IX ZR 228/94, WM 1996, 35, 38 unter II. 1.). Umgekehrt hat der Bundesgerichtshof in einem Fall entschieden, in dem trotz Versäumung einer Ausschlussfrist aufgrund mehrerer Umstände zunächst noch ungewiss war, ob sich aus diesem Fehler des Steuerberaters ein Schaden des Mandanten ergab (vgl. BGH, Urt. v. 3. November 2005 - IX ZR 208/04, aaO unter II. 2. a).

11 Im Lichte dieser Abgrenzung ist auch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Verjährungsbeginn der Steuerberaterhaftung bei unterlassenem oder unzureichend begründetem Einspruch gegen einen Festsetzungs- oder Feststellungsbescheid des Finanzamtes zu sehen. Besteht die Pflichtwidrigkeit des Steuerberaters darin, dass der gebotene Einspruch gegen einen Feststellungsbescheid unterblieben ist, so entsteht der Schaden mit Ablauf der Einspruchsfrist (BGH, Urt. v. 20. Juni 1996 - IX ZR 100/95, WM 1996, 2066, 2067 unter II. 1. a). Begeht der Steuerberater Fehler innerhalb des Einspruchsverfahrens, so beginnt die Verjährung seiner Haftung mit der Bekanntgabe des hierauf beruhenden Einspruchsbescheides (BGH, aaO unter II. 1. b; Urt. v. 12. Februar 1998 - IX ZR 190/97, WM 1998, 786, 788 unter II. 2.).

- 12 3. Im Streitfall hat die Beklagte Einspruch gegen den Sammelfeststellungsbescheid vom 22. Juli 2004 für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts der Kläger erhoben. Wegen der Nennung der Veranlagungszeiträume 1997, 1998 und 1999 im Betreff des Einspruchsschreibens vom 11. August 2004 kam jedoch in Frage, dass die im angefochtenen Sammelbescheid weiterhin getroffenen Feststellungen für die Veranlagungszeiträume 2000 und 2001 durch die scheinbar beschränkte Anfechtung in Bestandskraft erwachsen. Das Berufungsgericht hat diese Sachlage verjährungsrechtlich einem unterbliebenen Einspruch gleichgestellt. Das ist nach Sinn und Zweck der Risiko-Schaden-Formel rechtlich nicht zu beanstanden.
- 13 Gewinnfeststellungsbescheide bei Mehrpersonenbeteiligung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO für eine Anzahl von Jahren enthalten nach ihrem Inhalt teilbare Regelungsgegenstände, und zwar nicht nur zur Höhe der Gewinne in den einzelnen Veranlagungszeiträumen, sondern jeweils auch für die Einkunftsart und die Gewinnzurechnung. Das lässt für eine Teilanfechtung jeder selbständigen Einzelregelung innerhalb solcher Bescheide Raum (vgl. BFHE 159, 4, 10 unter C. II. 3.). Einspruch und Klage sind darauf, ob und wie weit der Rechtsmittelführer mit seiner Verfahrenshandlung Teilbestandskraft herbeiführen möchte, nach allgemeinen Grundsätzen auszulegen (vgl. BFH, aaO S. 10 f unter C. II. 4.). Geht es um die Anfechtung eines Einkommensteuerbescheides, in welcher ein bestimmter Ermäßigungsbetrag genannt wird, so kann regelmäßig nicht davon ausgegangen werden, dass im Übrigen Teilbestandskraft herbeigeführt werden soll (BFH, aaO S. 11 ff unter C. III.; BFHE 167, 279, 284 unter 1. d).

14 Zutreffend hat das Finanzgericht München in seiner ablehnenden Entscheidung vom 20. Juli 2005 (Az. 12 V 1803/05) über den Antrag der Kläger auf Aussetzung der Vollziehung hervorgehoben, dass dieser Auslegungsgrundsatz - im Regelfall bei Angriff auf eine Besteuerungsgrundlage und einen bezifferten Antrag kein teilweiser Einspruchsverzicht - nicht auf die Vielzahl selbständig anfechtbarer Feststellungen eines Sammelbescheides wie hier desjenigen vom 22. Juli 2004 übertragen werden konnte. Der erkennende Senat hat die Verfahrenserklärung der aus den Klägern bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Einspruchsschreiben der Beklagten vom 11. August 2004 eigenständig zu würdigen und ist hierbei weder an die tatrichterliche Beurteilung des Finanzgerichts noch des Berufungsgerichts gebunden.

15 Der Einspruch soll bereits bei seiner Einlegung nach § 357 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO den Verwaltungsakt bezeichnen, gegen den er sich richtet, und den Umfang der beabsichtigten Anfechtung. Dem ist die Beklagte in ihrem Einspruchsschreiben vom 11. August 2004 nachgekommen. Ihr Hinweis auf die demnächst nachfolgende Begründung des Rechtsbehelfs konnte hier nicht so verstanden werden, dass nach unbeschränkter Rechtsbehelfseinlegung erst dort - wie regelmäßig im Rechtsmittelverfahren nach der Zivilprozessordnung - die abschließende Konkretisierung der Anfechtungsgegenstände erfolgen sollte. Die Nennung der Steuerjahre 1997, 1998 und 1999 im Betreff des Einspruchsschreibens hatte nur dann Sinn, wenn das Rechtsmittel nach dem Willen der Kläger auf diese Veranlagungszeiträume beschränkt werden sollte. Für diese Auslegung sprach schließlich, dass die Feststellungen des angefochtenen Sammelbescheides für die Jahre 2000 und 2001 infolge der Kündigung des Leasingvertrages noch andere Tat- und Rechtsfragen aufwarfen als die Bescheide für 1997 bis 1999.

16 Dem gegenüber konnte die Tatsache, dass es einen Sammelbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte vom 22. Juli 2004 nur für die Veranlagungszeiträume 1997, 1998 und 1999 nicht gab, sondern dieser Bescheid die Jahre 1997 bis 2001 umfasste, an dem Umfang der nur auf einen Teil beschränkten Anfechtung keinen Zweifel erwecken. Das gleiche gilt für den Umstand, dass es bei einer Teilanfechtung des ergangenen Sammelbescheides rechtlich hätte genauer sein können, dann als Anfechtungsgegenstand die Einzelbescheide für 1997, 1998 und 1999 zu bezeichnen, den Rechtsbehelf also sprachlich nicht auf einen einzelnen Bescheid (im Singular) zu beziehen. Solche begrifflichen Ungenauigkeiten kommen jedoch nicht selten vor. Sie konnten an der klaren Beschränkung des Anfechtungsumfanges durch Nennung der betroffenen Jahre 1997, 1998 und 1999 nicht vorbei führen. Da das Einspruchsschreiben von einem fachkundigen Steuerberater unterzeichnet war, brauchte die Finanzverwaltung auch mit einer ungeschickten oder den Willen des Mandanten verfälschenden Fassung des Schreibens nicht zu rechnen.

17 Danach bestand für die Kläger bei Ablauf der Einspruchsfrist wegen der mangelhaften Fassung des Einspruchsschreibens vom 11. August 2004 kein bloßes Schadensrisiko, welches die Haftpflicht der Beklagten noch nicht entstehen ließ und folglich auch die Verjährung des gegen sie gerichteten Schadensersatzanspruchs nicht in Lauf setzte. Der Schaden war vielmehr - wie beim Unterbleiben eines Einspruchs - bei Ablauf der Rechtsbehelfsfrist bereits eingetreten. Er wurde durch das Schreiben des Finanzamtes München I vom 11. Februar 2005, welches einen fristgerechten Einspruch gegen den Bescheid vom 22. Juli 2004 für die Jahre 2000 und 2001 verneinte, und das weitere Schreiben vom 5. März 2005, in welchem für die Jahre 2000 und 2001 die be-

antragte Aussetzung der Vollziehung mit der Begründung abgelehnt wurde, es fehle insoweit an einem zulässigen Einspruch, nur bestätigt.

- 18 Die Möglichkeit, mit Hilfe eines Wiedereinsetzungsgesuchs auf das Schreiben des Finanzamtes München I vom 11. Februar 2005 den durch die Versäumung der Einspruchsfrist gegen die Feststellungen für die Jahre 2000 und 2001 eingetretenen Schaden vielleicht wieder zu beseitigen, rechtfertigt es nicht, den Verjährungsbeginn entsprechend hinauszuschieben oder die Verjährung wegen des Absehens von einem solchen Antrag erneut anlaufen zu lassen (vgl. BGH, Beschl. v. 28. März 1996 - IX ZR 197/95, WM 1996, 1108, 1109 a.E.).
- 19 Die vom Berufungsgericht als Zulassungsgrund angesehene Rechtsfrage, ob Zweifel der Kläger daran, dass die Einspruchsfrist gegen den Sammelbescheid vom 22. Juli 2004 wegen der Feststellungen für die Jahre 2000 und 2001 versäumt worden sei, den Verjährungsbeginn hinausschoben, ist nach § 68 StBerG a.F. offensichtlich zu verneinen. Subjektive Zweifel dieser Art mögen den Klägern die Schadenskenntnis verwehrt haben. Darauf kam es aber altrechtlich gerade nicht an.
- 20 4. Die Revision rügt ferner vergeblich, das Berufungsgericht habe die Erklärungen der Beklagten gegenüber den anwaltlichen Bevollmächtigten der Kläger fehlerhaft nicht als verjährungsunterbrechendes Anerkenntnis gemäß § 212 Abs. 1 Nr. 1 BGB n.F. gewertet und dabei Teile des Klägervortrags übergegangen. Wenn das Berufungsgericht auf die zugesagte Unterstützung der Beklagten bei der Schadensminderung nicht gesondert eingegangen ist, so lässt dies nicht darauf schließen, dass es diesen Vortrag unberücksichtigt gelassen hat. Denn an dem Auslegungsergebnis ändert er nichts. Ein Anerkenntnis der

Beklagten hätte vorausgesetzt, dass sie zum Ausdruck gebracht hätte, ihrer Ansicht nach sei der verspätete Einspruch jedenfalls begründet gewesen, so dass es tatsächlich zu einem sonst vermiedenen Steuerschaden der Kläger gekommen sei. Die Erklärung ihres Geschäftsführers, es werde mit der Begleichung des durch ihn entstandenen Schadens keine Probleme geben, er habe den Schaden bereits seiner Haftpflichtversicherung gemeldet, bezog sich jedoch auf das Deckungsverhältnis.

21 Nach dem vorgetragenen Inhalt der beiderseitigen Erklärungen und weil im Haftpflichtverhältnis die haftungsausfüllende Kausalität des Fehlers der Beklagten nicht angesprochen worden ist, hat das Berufungsgericht auch eine Hemmung der Verjährung durch Verhandlungen gemäß § 203 Satz 1 BGB n.F. zutreffend verneint.

22 Die Beklagte war nach den Umständen letztlich nicht durch § 242 BGB gehindert, sich auf die eingetretene Verjährung zu berufen. Es lag auf der Hand, dass man für die Frage, ob überhaupt ein ersatzfähiger Haftpflichtschaden bestehen blieb, den rechtskräftigen Ausgang des Steuerrechtsstreits zwischen der Klägerin und dem Finanzamt abwarten musste. So gesehen war es auch nicht dringlich, zur Pflichtwidrigkeit der Beklagten abschließend Stellung zu nehmen. Mit Recht hat das Berufungsgericht deshalb keinen genügenden

Anhalt dafür gesehen, dass die Beklagte schutzwürdiges Vertrauen der Kläger darauf erweckt hat, die Verjährungseinrede nicht erheben zu wollen.

Ganter

Raebel

Kayser

Pape

Grupp

Vorinstanzen:

LG München I, Entscheidung vom 30.10.2008 - 23 O 24808/07 -

OLG München, Entscheidung vom 12.08.2009 - 15 U 5224/08 -