



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 23/10

Verkündet am:
13. März 2014
Kluckow
Justizangestellte
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein
BGHR: ja

Sanierungserlass

BGB §§ 249 A, 280, 675; StBerG § 33

Steht einer Finanzbehörde ein Ermessensspielraum zu oder ist eine Bindung aufgrund allgemeiner Verwaltungsübung eingetreten, muss das Regressgericht im Steuerberaterhaftungsprozess die mutmaßliche Behördenentscheidung feststellen. Ergibt sich die Bindung der Finanzbehörde und eine Ermessensreduzierung auf Null aus einer ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift, gibt diese die ständige Verwaltungsübung wieder. Für das Verständnis dieser Verwaltungsvorschrift ist maßgebend, wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte, sofern eine solche Auslegung möglich ist.

BGB §§ 249 A, 280, 675; StBerG § 33; AO §§ 163, 227 in Verbindung mit dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. März 2003 - IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl 2003 I S. 240)

Unterlässt der Steuerberater es pflichtwidrig, seinen Mandanten darauf hinzuweisen, dass dieser Anspruch auf eine steuerliche Sonderbehandlung nach dem sogenannten Sanierungserlass hat, kann er diesem für die daraus erwachsenden Nachteile haften, auch wenn der Sanierungserlass sich später als gesetzeswidrig herausstellen sollte.

BGH, Urteil vom 13. März 2014 - IX ZR 23/10 - OLG Dresden
LG Leipzig

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 9. Januar 2014 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Dr. Kayser, den Richter Vill, die Richterin Lohmann, den Richter Dr. Pape und die Richterin Möhring

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des 13. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Dresden vom 13. Januar 2010 im Kostenpunkt und zu I.1. der Urteilsformel insoweit aufgehoben, als der Beklagte zur Zahlung an den Kläger von mehr als 47.160,53 € zuzüglich Zinsen hieraus in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz seit dem 26. Juli 2007 verurteilt worden ist, und zu I.2. der Urteilsformel insoweit, als die Feststellung die Erstattung weiterer Gewerbesteuerschäden umfasst.

Im Übrigen wird die Revision des Beklagten zurückgewiesen.

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

Von Rechts wegen

Tatbestand:

- 1 Der Kläger war bis Ende 2005 als Einzelunternehmer tätig. Anfang 2002 erließ ihm seine Hausbank betrieblich veranlasste Schulden in Höhe von

121.098,13 €. Anfang 2005 stellte der Beklagte, welcher den Kläger für den Veranlagungszeitraum 2002 steuerlich beriet, für diesen unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. März 2003 - IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl 2003 I S. 240; künftig: Sanierungserlass) einen Erlassantrag und zwar sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer- als auch der Gewerbesteuer-schuld. Die Stadt L. verlangte vor einer Entscheidung über den Erlass der Gewerbesteuer eine Entscheidung des Finanzamtes nach § 163 AO. Das Finanzamt forderte vor einer Entscheidung über den Antrag des Klägers über den Erlass der Einkommensteuer unter Fristsetzung bis zum 21. März 2005 die Vorlage eines Sanierungsplanes und den Nachweis der Sanierungsabsicht der Bank. Zugleich verfügte es die Stundung der zwischenzeitlich - unter Berücksichtigung des infolge des Forderungsverzichts entstandenen Gewinns - festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2002. Nach fruchtlosem Ablauf der von dem Finanzamt gesetzten Vorlagefrist lehnte dieses durch Bescheid vom 13. Mai 2005 den Antrag des Klägers ab, weil die Nachweise nicht eingegangen seien.

- 2 Mit der Begründung, der Beklagte habe gegen diesen Bescheid keinen zum Steuererlass führenden Einspruch eingelegt, verlangt der Kläger vom Beklagten nunmehr Schadensersatz für die Einkommensteuer in Höhe von 49.492,13 € und für die Gewerbesteuer in Höhe von 9.504 €. Weiter begehrt er die Feststellung, dass der Beklagte zum Ersatz der ihm hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2002 noch entstehenden Schäden, insbesondere noch nicht bezifferbare Vollstreckungskosten und Säumniszuschläge, verpflichtet sei. Der Beklagte macht widerklagend Honoraransprüche in Höhe von 2.331,60 € nebst Zinsen geltend. Der Kläger hat diesen gegenüber mit seiner Schadensersatzforderung wegen der gegen ihn festgesetzten Einkommensteuer hilfsweise die Aufrechnung erklärt.

3 Das Landgericht hat die Klage abgewiesen und der Widerklage stattgegeben. Das Berufungsgericht hat den Beklagten auf die Berufung des Klägers - unter Beachtung der erklärten Hilfsaufrechnung - zur Zahlung von 56.664,53 € verurteilt, die begehrte Feststellung ausgesprochen und die Klage im Übrigen abgewiesen. Die Widerklage hat es wegen der Hilfsaufrechnung mit Ausnahme zugesprochener Zinsen abgewiesen. Mit der durch den Senat zugelassenen Revision erstrebt der Beklagte die Wiederherstellung der erstinstanzlichen Entscheidung.

Entscheidungsgründe:

4 Die Revision hat teilweise Erfolg.

A.

5 Das Berufungsgericht hat ausgeführt: Der Schadensersatzanspruch des Klägers gegen den Beklagten folge aus § 280 Abs. 1 BGB. Der Beklagte habe es als Steuerberater des Klägers pflichtwidrig unterlassen, diesen über die Erfolgsaussichten eines möglichen Einspruchs gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 13. Mai 2005 zu belehren. Der Einspruch hätte Erfolg versprochen, weil die in dem Sanierungserlass genannten Voraussetzungen für einen Erlass der auf den Sanierungsgewinn anfallenden Steuern in der Person des Klägers vorgelegen hätten, sobald der Beklagte dem Finanzamt die angeforderten Unterlagen vorgelegt hätte. Die Finanzverwaltung wäre an den - rechtswirksamen - Sanierungserlass gebunden gewesen. Dass der Kläger nach der er-

folgten Belehrung den Einspruch eingelegt und die angeforderten Unterlagen der Finanzverwaltung vorgelegt hätte, sei zu vermuten. Nach erfolgtem rechtzeitigem Einspruch und Vorlage der geforderten Unterlagen hätte das Finanzamt dem Kläger die Steuerschuld erlassen. So sei es bei der Steuerfestsetzung gegen den Kläger geblieben; darin liege sein Schaden. Dem Beklagten stünden gegen den Kläger die widerklagend geltend gemachten Honoraransprüche in Höhe von 2.331,60 € zu, gegen die der Kläger hilfsweise mit seinen Schadensersatzansprüchen aufgerechnet habe. Deswegen seien Klage und Widerklage in dieser Höhe abzuweisen. Neben der Zahlung von (49.492,13 € Einkommensteuer zuzüglich 9.504,00 € Gewerbesteuer abzüglich 2.331,60 € Honorarforderungen =) 56.664,53 € könne der Kläger die Feststellung verlangen, dass der Beklagte für sämtliche weitere Schäden einzustehen habe, die dem Kläger daraus noch entstünden, dass der Beklagte hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagung für den Veranlagungszeitraum 2002 keine Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO herbeigeführt habe und die Einspruchsfrist habe verstreichen lassen.

B.

- 6 Diese Ausführungen halten der rechtlichen Nachprüfung nur teilweise stand.

I.

7 Der Revision bleibt der Erfolg insoweit versagt, als der Beklagte zur Zahlung von Schadensersatz wegen der gegen den Kläger festgesetzten Einkommensteuer abzüglich des durch die Hilfsaufrechnung erloschenen Betrages in Höhe von (49.492,13 € abzüglich 2.331,60 €) 47.160,53 € nebst Zinsen verurteilt und die Einstandspflicht des Beklagten für weitere dem Kläger im Zusammenhang mit der gegen ihn festgesetzten Einkommensteuer entstehenden Schäden festgestellt worden ist.

8 1. Der Kläger hat gegen den Beklagten einen Anspruch auf Erstattung der gegen ihn festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 49.492,13 € und der ihm hieraus noch weiter entstehenden Schäden aus § 280 Abs. 1 BGB.

9 a) Der Beklagte, der den Kläger für das Veranlagungsjahr 2002 steuerlich beraten hat, hat es pflichtwidrig unterlassen, diesen darauf hinzuweisen, dass ein Einspruch gegen den Bescheid vom 13. Mai 2005 erfolgversprechend gewesen wäre, sofern er die angeforderten und vorliegenden Unterlagen beim Finanzamt einreiche.

10 aa) Das Finanzamt hätte dem Kläger die beantragte steuerliche Sonderbehandlung nach §§ 163, 227 AO gewähren und die Einkommensteuer in geltend gemachter Höhe erlassen müssen. Denn die in dem Sanierungserlass geregelten Voraussetzungen für einen Steuererlass waren in der Person des Klägers verwirklicht und das der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen für die Sonderbehandlung war gemäß den Vorgaben in dem Sanierungserlass auf Null reduziert.

11 (1) Dem Kläger, der für sein Einzelunternehmen den Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) im Wege des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt hat, wurden betrieblich veranlasste Schulden von seiner Hausbank Anfang des Jahres 2002 erlassen. Allein durch diesen Erlass ist ihm in Höhe des Nennbetrags der erlassenen Forderung (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) ein außerordentlicher Ertrag und wegen fehlender zu verrechnender Verluste ein zu versteuernder Gewinn entstanden. Dies gilt auch dann, wenn die Forderung der Bank gegen ihn wertlos war. Auch der Verzicht auf eine wertlose Forderung führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit zu einer Vermögensmehrung, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Gewinn ausgewiesen werden muss (für die Kapitalgesellschaft vgl. BFH, BFHE 183, 187, 196). Es spielt auch keine Rolle, dass die Hausbank des Klägers ihm die Kreditschulden zum Zwecke der Sanierung erlassen hat; denn nur bis zum 31. Dezember 1997 waren nach § 3 Nr. 66 EStG aF Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstanden, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen wurden, steuerfrei.

12 Der Erfolg des klägerischen Antrags, ihm die Steuern aus diesem durch den Erlass von Schulden entstandenen Gewinn zu erlassen, misst sich an §§ 163, 227 AO. Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Nach Satz 2 der Vorschrift ist darüber hinaus eine vom Regelfall abweichende zeitliche Zuordnung einzelner Besteuerungsgrundlagen möglich. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Damit ist der Finanzverwaltung für die steuerliche Sonderbehandlung des Steu-

erpflichtigen ein Ermessen eingeräumt. Inhalt und Grenzen des Ermessens werden durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt (GmS-OGB, Beschluss vom 19. Oktober 1971 - GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603 = NJW 1972, 1411, 1413 f, in BGHZ 58, 399 insoweit nicht abgedruckt), der in § 163 Satz 1 AO und § 227 AO identisch ist (vgl. Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 227 Rn. 17).

13 Der Zweck der vorgenannten Bestimmungen liegt darin, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalles, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (vgl. BFH, BFHE 238, 518; BFH/NV 2013, 1383 Rn. 13). Eine sachliche Unbilligkeit kann geltend gemacht werden, wenn die streitige Steuererhebung zwar dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers davon ausgegangen werden kann, er hätte die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden (BVerfG, BVerfGE 48, 102, 113 f; BFH, Urteil vom 26. Mai 1994 - IV R 51/93, BStBl II 1994, 833; BFH, BFH/NV 2013, 1383 Rn. 13 jeweils mwN).

14 Die zuständigen Finanzbehörden können hierzu durch Ermessensrichtlinien Gruppenregelungen treffen und dabei das Tatbestandsmerkmal der Unbilligkeit konkretisieren (BFH, BFHE 99, 448, 460 f; BFHE 133, 262, 265; Beer-mann/Gosch/Stöcker, AO, 2008, § 227 Rn. 28). Einer besonderen Ermächtigung hierzu durch Gesetz bedarf es nicht, weil der Erlass von Billigkeitsrichtlinien zu der grundsätzlichen Kompetenz der Verwaltung gehört (BFH, BFHE 133, 262, 265). Allerdings bieten die Bestimmungen der § 163 Satz 1, § 227 Abs. 1 AO keine Rechtsgrundlage für allgemeine Billigkeitsmaßnahmen;

ein Billigkeitserlass kann deshalb nicht gewährt werden, wenn der Gesetzgeber die für eine Vielzahl von Personen gleichermaßen auftretende Härte durch eine abstrakte Regelung hätte selbst beseitigen können (BFH, HFR 1963, 306, 308; BFHE 99, 448, 459 ff; BFHE 116, 58, 60 f, jeweils zu § 131 AO aF; BFHE 180, 240, 243; Beermann/Gosch/Stöcker, AO, 2008, § 227 Rn. 29; v. Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 227 Rn. 32; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 163 Rn. 33).

- 15 Für die ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen hat das Bundesministerium für Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder mit Schreiben vom 27. März 2003 (IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240) eine Verwaltungsvorschrift erlassen, welche die Anwendung der Billigkeitsregeln für diese Fälle vereinheitlichen soll. Mit Ausnahme einer modifizierten Verrechnung vorhandener Verluste und negativer Einkünfte setzt dieses Schreiben im Ergebnis die Rechtsfolge des früheren § 3 Nr. 66 EStG im Wege der Billigkeit wieder in Kraft. Die von der Rechtsprechung zum früheren § 3 Nr. 66 EStG gefundenen Rechtsgrundsätze wurden in dem BMF-Schreiben im weitem Umfang inhaltlich übernommen. Nach Randzahl 13 des Schreibens ist dieses in allen noch offenen Fällen anzuwenden, für die die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl I 1997, 821) nicht mehr gilt, also für alle Sanierungsgewinne, die nach dem 31. Dezember 1997 entstanden sind (vgl. FG München, ZIP 2008, 1784). Liegen die im Sanierungserlass geregelten Voraussetzungen der steuerlichen Sonderbehandlung vor, ist das der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen gemäß den Vorgaben in dem Sanierungserlass auf Null reduziert (Sanierungserlass Randzahl 12).

16 (2) Voraussetzungen für die Annahme eines im Sinne des Sanierungserlasses begünstigten Sanierungsgewinns sind die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schulderrlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger. Liegt ein Sanierungsplan vor, kann davon ausgegangen werden, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind (Sanierungserlass Randzahl 4). Dass diese Voraussetzungen zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts durch die Hausbank Anfang des Jahres 2002 vorliegen, hat das Berufungsgericht revisionsrechtlich bindend festgestellt. Das Merkmal der Sanierungsbedürftigkeit des klägerischen Unternehmens war zwischen den Parteien unstrittig. Das Vorliegen der Merkmale der Sanierungsfähigkeit des klägerischen Unternehmens und die Sanierungseignung des Schulderrlasses durch die Bank hat der Beklagte nur im Nachhinein aufgrund der Unternehmenszahlen aus den Jahren 2004 und 2005, insbesondere aufgrund des Umsatzeinbruchs im Jahr 2005 und der - durch das Finanzamt erzwungenen - Betriebsaufgabe durch den Kläger zum 31. Dezember 2005 bestritten. Das Merkmal der Sanierungsabsicht der die Schuld erlassenden Hausbank des Klägers hat der Beklagte zugestanden.

17 α) Deswegen kann die Revision nicht einwenden, die Bank habe bei Schulderrlass nicht mit Sanierungsabsicht gehandelt. Insoweit liegt ein bindendes prozessuales Geständnis des Beklagten gemäß § 288 Abs. 1 ZPO vor, weil der Kläger das Vorliegen einer Sanierungsabsicht vorgetragen hat und der Beklagte in der mündlichen Verhandlung des Landgerichts vom 31. Januar 2008 anwaltlich hat erklären lassen, dieser Vortrag werde nicht bestritten. Zudem hat er persönlich klargestellt, dass es ein Schreiben der Bank gegeben habe, in welchem diese ihre Sanierungsabsicht bestätigt habe. Das Vorliegen eines solchen Schreibens hat er auch nochmals mit Schriftsatz vom 31. Juli 2008 an-

waltlich bestätigen lassen. Hierin liegt kein bloßes Nichtbestreiten des klägerischen Vortrags (vgl. BGH, Urteil vom 7. Dezember 1998 - II ZR 266/97, BGHZ 140, 156, 157), sondern die Erklärung, die Tatsache gegen sich gelten lassen zu wollen, dass die Bank mit Sanierungsabsicht handelte und im Steuerverfahren eine entsprechende Bankbestätigung hätte vorgelegt werden können (vgl. BGH, Urteil vom 7. Juli 1994 - IX ZR 115/93, NJW 1994, 3109; vom 19. Mai 2005 - III ZR 265/04, NJW-RR 2005, 1297, 1298; vom 9. Mai 2006 - VI ZR 225/05, NJW 2006, 2181 Rn. 13).

- 18 β) Die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme mussten nach der Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung im Jahr 2005 im Zeitpunkt des Forderungsverzichts durch die Hausbank Anfang des Jahres 2002 und nicht im Zeitpunkt der angestrebten Entscheidung der Finanzverwaltung über den beantragten Steuererlass im Jahr 2005 vorliegen. Dem steht nicht schon entgegen, dass bei gerichtlicher Überprüfung einer behördlichen Ermessensausübung im Grundsatz auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist, die der Behörde im Zeitpunkt der letzten Ermessensausübung bekannt waren (BVerwG, NJW 1991, 1073, 1075; BFH, BFHE 180, 178, 182; BayVGh, Beschluss vom 2. April 2004 - 4 C 03.2425 Rn. 17; VG München, Urteil vom 2. April 2009 - M 10 K 08.214 Rn. 43). Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 3 Nr. 66 EStG aF war der maßgebende Zeitpunkt der Erlass der Forderung durch die Gläubiger des Steuerpflichtigen (BFH, Urteil vom 27. Januar 1998, BStBl II S. 537). Im Sanierungserlass sollte die alte Rechtslage einschließlich der zu § 3 Nr. 66 EStG aF ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Wesentlichen übernommen und nur hinsichtlich der Verrechnung vorhandener Verluste und negativer Einkünfte modifiziert werden.

19 Es ist zwar zutreffend, dass §§ 163, 227 AO lediglich den Erlass einer bereits entstandenen Steuer aus Billigkeitsgründen ermöglichen, während bei § 3 Nr. 66 EStG aF der Sanierungsgewinn ohne Weiteres steuerfrei war (VG München, aaO). Doch stellt der Sanierungserlass bereits begrifflich auf eine prognostische Wertung und damit eine ex-ante-Sicht zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts ab. Die Finanzverwaltung hat zudem diese Sicht der Dinge auch in späteren Verfügungen klargestellt, wo sie ausdrücklich ausführt, dass die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme im Zeitpunkt des Forderungsverzichts durch die Gläubiger und nicht im Zeitpunkt der Entscheidung der Finanzverwaltung über eine Billigkeitsmaßnahme vorliegen müssen (OFD Karlsruhe vom 1. Januar 2011 - S 2140, juris; OFD Niedersachsen, Verfügung vom 29. Juni 2011, S 2140-8-St 244, juris; OFD Niedersachsen, 19. Juni 2013, S 2140-8-St 248 (VD); OFD Frankfurt, Rundvfg. vom 24. Juli 2013, S 2140 A -4-St 213, juris). Hierin liegt ersichtlich keine Änderung der Verwaltungspraxis, sondern eine Bestätigung der bestehenden.

20 Daraus ist zu schließen, dass das im Jahr 2005 für den Erlass der festgesetzten Einkommensteuer zuständige Finanzamt geprüft hätte, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses - wie festgestellt - im Jahr 2002 vorgelegen hätten. Eine solche Auslegung ist rechtlich auch möglich (vgl. zur Auslegung von Verwaltungsvorschriften BFH, BFHE 197, 400, 405) und darüber hinaus naheliegend, weil der im Sanierungserlass genannte Zielkonflikt zwischen der Besteuerung des Sanierungsgewinns und der Stärkung der Sanierung von Unternehmen durch die Insolvenzordnung nur aufgelöst werden kann, wenn Gewinne aufgrund erfolgversprechender Sanierungen unabhängig von deren späteren tatsächlichen Erfolg steuerbefreit werden.

21

bb) Der Kläger hätte mit einem etwaigen Einspruch nach den Feststellungen des Berufungsgerichts dem Finanzamt das Vorliegen der im Sanierungserlass genannten Voraussetzungen für den Erlass der Steuern aus einem Sanierungsgewinn nachweisen können, worauf hinzuweisen der Beklagte pflichtwidrig unterlassen hat. Aus dem Umstand, dass der Kläger diese Unterlagen nicht schon im Antragsverfahren eingereicht hat, hat das Berufungsgericht mit Recht nicht geschlossen, dass der Kläger diese Unterlagen auch im Einspruchsverfahren nicht vorgelegt hätte. Denn der Beklagte hat dem Kläger weder im Antragsverfahren noch nach Erlass des für den Kläger nachteiligen Bescheids vom 13. Mai 2013 erklärt, welche Unterlagen vorzulegen waren. Mit der schlichten Überlassung des Schreibens des Finanzamtes vom 28. Februar 2005 an den Kläger und der Aufforderung, die dort genannten Unterlagen vorzulegen, und zusätzlichen mündlichen Aufforderungen entsprechenden Inhalts genügte er seinen Pflichten als Steuerberater nicht. Der Beklagte hat eingeräumt, von der ehemaligen Hausbank des Klägers den Schriftverkehr zum Forderungserlass erhalten zu haben. Weiter ist zwischen den Parteien unstrittig, dass dem Finanzamt ein Schreiben der Hausbank vorgelegt worden ist, in dem diese die Sanierungsabsicht bestätigt hatte. Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde dem Finanzamt von den angeforderten Unterlagen lediglich der Sanierungsplan nicht vorgelegt, der nach übereinstimmendem Vortrag der Parteien im Jahr 2002 gefertigt worden war, 2005 aber nicht mehr vorgelegt werden konnte, wobei die Parteien hierfür unterschiedliche Gründe angeführt haben. Übereinstimmend haben sie aber wiederum vorgetragen, dass der ursprüngliche Planersteller bereit gewesen sei, den Sanierungsplan gegenüber dem Finanzamt zu bestätigen. Deswegen hätte der Beklagte dem Kläger konkret mitteilen müssen, welche Unterlagen an Stelle des nicht mehr vorliegenden Sanierungsplans - etwa eine schriftliche Zeugenaussage über die Existenz des Sa-

nierungsplans, dessen Inhalt und den Grund, warum er nicht mehr vorgelegt werden kann - beim Finanzamt hätten eingereicht werden müssen.

22 b) Wenn der Beklagte den Kläger pflichtmäßig über die Erfolgsaussichten des Einspruchs belehrt hätte, hätte der Kläger gegen den Bescheid des Finanzamtes entsprechend der Belehrung Einspruch eingelegt und etwa die (schriftliche) Zeugenaussage vorgelegt. Nach den Grundsätzen des beratungsgerechten Verhaltens ist nämlich zu Gunsten des Klägers zu vermuten, er wäre bei pflichtgemäßer Beratung den Hinweisen des Beklagten gefolgt, weil im Falle einer sachgerechten Aufklärung aus der Sicht eines vernünftig urteilenden Mandanten eindeutig die Einlegung des Einspruchs und die Vorlage der Unterlagen oder die Benennung des Zeugen nahegelegen hätte (vgl. BGH, Urteil vom 10. Mai 2012 – IX ZR 125/10, BGHZ 193, 193 Rn. 36).

23 Dadurch dass durch die Pflichtwidrigkeit des Beklagten der Bescheid vom 13. Mai 2005 bestandskräftig geworden ist, durch den die beantragte steuerliche Sonderbehandlung und der Erlass der auf den Sanierungsgewinn anfallenden Einkommensteuer abgelehnt wurde, obwohl ein Anspruch darauf bestand, ist dem Kläger dem Beklagten zurechenbar ein Schaden in Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2002 entstanden, soweit die festgesetzte Steuer auf dem Sanierungsgewinn beruht, mithin in Höhe von 49.492,13 €. Weiter hat der Beklagte dem Kläger allen weiteren Schaden zu ersetzen, der ihm dadurch entstanden ist und noch entsteht, dass die Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr nicht erlassen worden ist, etwa weil das Finanzamt gegen ihn Säumniszuschläge festsetzt und gegen ihn vollstreckt.

24 aa) Bei der Beurteilung, ob dem Kläger aus fehlerhafter Beratung ein Schaden entstanden ist, hat das für den Regressprozess zuständige Gericht grundsätzlich nicht darauf abzustellen, wie die zuständige Verwaltungsbehörde oder das damals angerufene Gericht ohne die Pflichtverletzung tatsächlich entschieden hätte, sondern aufgrund der gesamten Sach- und Rechtslage selbständig darüber zu befinden, wie das betreffende Verfahren ohne den dem Berater zur Last fallenden Fehler richtigerweise hätte ausgehen müssen. Wesentlich für diese Rechtsprechung ist vor allem die Erwägung, dass es bei wertender Betrachtungsweise nicht als Schaden im Rechtssinne angesehen werden kann, wenn sich im Haftungsprozess herausstellt, dass die Partei im Vorprozess objektiv mit Recht unterlegen war (BGH, Urteil vom 3. Juni 1993 - IX ZR 173/92, NJW 1993, 2799, 2801). Der vorbezeichnete Grundsatz der selbständigen Rechtsprüfung durch das Regressgericht erfährt dann eine Ausnahme, wenn der Verwaltungsbehörde ein Ermessensspielraum zustand oder eine Bindung aufgrund allgemeiner Verwaltungsübung eingetreten war. In solchen Fällen ist die mutmaßliche Behördenentscheidung festzustellen.

25 Nach dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung darf die Finanzbehörde nicht willkürlich in Einzelfällen, die von einer ergangenen Verwaltungsanweisung gedeckt sind, deren Anwendung ablehnen. Aus einer solchen ständigen Verwaltungsübung erwächst ein rechtlich geschütztes Vertrauen des Steuerpflichtigen, das auch bei der Beurteilung der Frage, ob er durch das Verhalten des Beraters geschädigt wurde, zu beachten ist (BGH, aaO, S. 2801). Lässt deswegen die zu beurteilende Fallgestaltung bei pflichtgemäßer Ermessensausübung nur eine einzige Beurteilung zu (sogenannte Ermessensreduzierung auf Null), so ist diese im späteren Schadensersatzprozess zugrunde zu legen. Denn auch insoweit ist davon auszugehen, dass die Behörde sich bei

der Ausübung ihres Ermessens pflichtgemäß verhalten hätte (BGH, Urteil vom 23. November 1995 - IX ZR 225/94, NJW 1996, 842).

- 26 bb) Vorliegend bestand aufgrund des Sanierungserlasses eine solche ständige Verwaltungsübung, die das Ermessen des Finanzamtes auf Null reduziert hat. Bei dem Sanierungserlass handelt es sich um eine ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift, die das Bundesministerium für Finanzen in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder erlassen hat. Verwaltungsvorschriften sind zwar keine Rechtsnormen im Sinne des § 4 AO, sie sind ihrer Rechtsnatur nach jedoch abstrakt-generelle Rechtssätze vorgesetzter Behörden gegenüber den nachgeordneten Behörden und damit sogenanntes Innenrecht (Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 4 AO Rn. 51). Als solche sind sie für diese im Innenverhältnis bindend. Auf der Grundlage des Art. 3 Abs. 1 GG führen sie - soweit rechtmäßig - zu einer Selbstbindung der Finanzverwaltung und zudem zu einer Bindung für die Gerichte aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz (Pahlke/Koenig, aaO Rn. 55). Haftungsrechtlich war deswegen - entgegen der Ansicht des Revisionsklägers - nicht zu prüfen, ob das zuständige Finanzamt den Sanierungserlass 2005 tatsächlich angewandt hat, wovon im Übrigen aufgrund des Verhaltens dieses Finanzamtes gegenüber dem Kläger auszugehen ist.
- 27 cc) Übergeordnete Prinzipien des Rechts stehen einer Erstattung dieser Schäden nicht entgegen (normativer Schaden). Dem Kläger wird nichts zugesprochen, was der Rechtsordnung widerspricht.
- 28 (1) Allerdings ist in der derzeitigen finanzgerichtlichen Rechtsprechung streitig, ob der Sanierungserlass gesetzesgemäß ist.

29 (α) Zum einen wird vertreten, dass nach Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG aF eine Billigkeitsentscheidung nach Maßgabe des Sanierungserlasses mangels Rechtsgrundlage nicht möglich sei (FG München, ZIP 2008, 1784, 1785 f; FG Sachsen, GmbHR 2013, 666; ZIP 2013, 2274, 2275; vgl. auch Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 3 "Sanierungsgewinn", aA dagegen ab der 32. Aufl.; Blümich/Erhard, EStG/KStG/GewStG, 2013, § 3 Nr. 66 EStG aF Rn. 3; v. Goll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 227 Rn. 32; Bareis/Kaiser, DB 2004, 1841, 1843 f; vgl. auch BFH, ZIP 2012, 989 Rn. 9). Der Gesetzgeber habe mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG aF zum Ausdruck gebracht, Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuern zu wollen. Wegen des insoweit entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers könne die durch den Sanierungserlass vom 27. März 2003 getroffene Verwaltungsregelung auch nicht deshalb Bestand haben, weil der Gesetzgeber durch die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG aF 1977 die vorherige Rechtsprechung des Reichsgerichts übernommen habe, die ohne gesetzliche Grundlage Sanierungsgewinne steuerfrei behandelt habe. Die Aufhebung sei in Kenntnis der historischen Entwicklung erfolgt. Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sei daher jede abweichende, auch den Steuerpflichtigen begünstigende, Handhabung ausgeschlossen. In Fällen der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit könne die Finanzbehörde im Rahmen eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsverfahrens auf tatbestandlich verwirklichte Steuerforderungen verzichten. Es verbleibe daher lediglich Raum für einen Steuererlass wegen persönlicher Unbilligkeit (vgl. Bareis/Kaiser, aaO).

30 Nach anderer Ansicht (BFH, BFHE 229, 502 Rn. 29; FG Münster, ZInsO 2004, 1322, 1323; EFG 2011, 644; FG Köln, DStRE 2008, 1445, 1446; FG Düsseldorf, EFG 2011, 1685, 1686; FG Hannover, EFG 2012, 1523, 1524; Kahlert in Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl.,

Rn. 2.10; Geist, BB 2008, 2658, 2660; Thouet, ZInsO 2008, 664, 665 f; Seer, FR 2010, 306, 307 f; Knebel, DB 2009, 1094, 1096 f; Wagner, BB 2008, 2671 f; Braun/Geist, BB 2009, 2508, 2509 f; Töben, FR 2010, 249, 255), der sich das Berufungsgericht angeschlossen hat, soll der Sanierungserlass den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht berühren. Der Gesetzgeber habe mit der Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG lediglich die Beseitigung einer Doppelbegünstigung beabsichtigt, einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen könne ausweislich der dahingehenden Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 13/7480, S. 192) jedoch im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden (BFH, BFHE 229, 502 Rn. 29; vgl. Seer, aaO S. 308). Der hierzu ergangene Sanierungserlass vermeide die vom Gesetzgeber nicht gewollte Doppelbegünstigung dadurch, dass die Stundung und der Erlass nur dann in Betracht kämen, wenn Verluste des betroffenen Schuldners verrechnet würden (Kahlert, aaO).

31 (β) Der Senat kann die Frage offen lassen, ob der Sanierungserlass gesetzeswidrig ist und deswegen keine Anwendung findet. Auf die Beantwortung dieser Frage kommt es haftungsrechtlich nicht an. Denn der Beklagte haftet dem Kläger auch dann, wenn sich der Sanierungserlass nachträglich als gesetzeswidrig herausstellte. Grund dafür ist, dass ein Steuerberater auch für die Nachteile einstehen muss, die dem Auftraggeber dadurch entstanden sind, dass er sich durch schuldhaft schlechte Ausführung des Auftrags eine Behördenpraxis nicht hat zunutze machen können, die sich im Nachhinein als rechtswidrig beurteilt (BGH, Urteil vom 28. September 1995 - IX ZR 158/94, NJW 1995, 3248 ff; vgl. auch BGH, Urteil vom 15. Januar 1981 - VII ZR 44/80, BGHZ 79, 223, 231; zustimmend Gehrlein, Anwalts- und Steuerberaterhaftung, 2. Aufl., S. 97 f; Fahrendorf in Fahrendorf/Mennemeyer/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts, 8. Aufl. Rn. 921; Ganter, NJW 1996, 1310 f; Borgmann, NJW 2000, 2953, 2965; kritisch G. Fischer in Zugehör/G. Fischer/Vill/

D. Fischer/Rinkler/Chab, Handbuch der Anwaltshaftung, 3. Aufl. Rn. 1197 ff; Vollkommer/Greger/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht, 3. Aufl., § 20 Rn. 30 bei Fn. 69; Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, 4. Aufl., § 29 Rn. 90).

32 Allerdings darf grundsätzlich einem Geschädigten im Wege des Schadensersatzes nichts zugesprochen werden, was der Rechtsordnung widerspricht. Doch widerspricht eine ständige - allseits für rechtmäßig gehaltene - Verwaltungspraxis der Rechtsordnung jedenfalls dann nicht, wenn die Behörden nicht einen Vorteil gewährt haben, der nach dem Gesetz schlechterdings nicht gewährt werden durfte. Denn ein Mandant, der sich an einer allseits für rechtmäßig gehaltenen ständigen Verwaltungspraxis orientiert, ist genauso schutzwürdig wie derjenige, der sich auf eine feste, später jedoch aufgebene Rechtsprechung stützen kann. In diesem Fall hat der Regressrichter bei der Prüfung der Frage, ob ein Schaden entstanden ist, die Rechtslage unter Einschluss der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zugrunde zu legen, die zum Zeitpunkt der hypothetischen Entscheidung im Ausgangsverfahren bestand (BGH, Urteil vom 28. September 2000 - IX ZR 6/99, BGHZ 145, 256, 263 f). Nichts anderes kann grundsätzlich für einen Mandanten gelten, der im maßgeblichen Zeitpunkt auf eine ständige Verwaltungspraxis vertrauen durfte (vgl. BGH, Urteil vom 15. Januar 1981, aaO; vom 28. September 1995, aaO; Ganter, NJW 1996, 1310, 1313).

33 (γ) So liegt der Fall hier. Soweit die Finanzverwaltung unter den Voraussetzungen des Sanierungserlasses dem Steuerpflichtigen nach §§ 168, 222, 227 AO die auf den Sanierungsgewinn anfallende Einkommensteuer in der Vergangenheit stundete und erließ, gewährte sie keinen Vorteil, der nach dem Gesetz schlechterdings nicht gewährt werden und auf den der Steuerpflichtige deshalb nicht vertrauen durfte.

34 Der Gesetzgeber wollte mit der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG nicht ausnahmslos die Besteuerung der Sanierungsgewinne einführen, sondern er wollte die von ihm erkannte und als systemwidrig angesehene Doppelbegünstigung des Steuerpflichtigen infolge der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns auf der einen und des unbegrenzten Verlustabzugs auf der anderen Seite beseitigen (vgl. BT-Drucks. 13/7480, S. 192; Seer, aaO S. 308; Kahlert, aaO). Nur wegen der Möglichkeit des unbegrenzten Verlustvortrags sah er für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns keinen Raum mehr und war der Ansicht, verbleibenden Härtefällen könnte im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden (BT-Drucks. 13/7480, S. 192). Die Sanierungsgewinne sah er im Zusammenhang mit den vor dem Forderungserlass entstandenen Verlusten und meinte, über einen Verlustausgleich oder den Verlustabzug eine korrekte Totalbesteuerung erreichen zu können (Einkommensteuer-Kommission, BB 1994, Beilage 24, S. 7). Diese Erwägung findet sich auch in der Begründung eines späteren Entwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 zu § 8c KStG nF (BT-Drucks. 16/4841, S. 75 f). Dort wird unter Hinweis auf den Sanierungserlass vom 27. März 2003 ausgeführt, eine ausdrückliche Sanierungsregelung sei entbehrlich, weil von einer Besteuerung des nach einem Verlustabzug überschießenden Betrags auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Billigkeitswege abgesehen werden könne (vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2660).

35 Im Hinblick auf die Regelungen der §§ 168, 222, 227 AO, die im Grundsatz Stundung und Erlass von Steuerforderungen aus Billigkeitsgründen vorsehen, durfte der Kläger auf die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses vertrauen. Die Rechtsprechung hat den Sanierungserlass zunächst als gesetzesgemäß angesehen (FG Münster, ZInsO 2004, 1322, 1323). Soweit ersichtlich ist in der Rechtsprechung erstmals im Urteil des Finanzgerichts München vom

12. Dezember 2007 davon ausgegangen worden, dass dem Sanierungserlass die Rechtsgrundlage fehle. Ihm hat sich das Finanzgericht Leipzig (GmbHR 2013, 666; ZIP 2013, 2274, 2275) angeschlossen. Dieser Meinung sind, wie bereits ausgeführt wurde, andere Finanzgerichte entgegengetreten (FG Köln, DStRE 2008, 1445, 1147; FG Münster, EFG 2011, 644; FG Düsseldorf, EFG 2011, 1685, 1686; FG Hannover, EFG 2012, 1523, 1524). Der 10. Senat des Bundesfinanzhofs (BFHE 229, 502 Rn. 29) ist im Jahr 2010 nicht tragend von der Gesetzesgemäßheit des Sanierungserlasses ausgegangen. Dem hat sich der 8. Senat des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2012 (ZInsO 2012, 993 Rn. 9) zwar nicht angeschlossen, er hat aber auch nicht die Gesetzeswidrigkeit des Sanierungserlasses postuliert.

36 Die Finanzverwaltung ihrerseits geht noch heute - in Kenntnis der geäußerten Bedenken - von der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses aus (vgl. z.B. nur OFD Frankfurt am Main, Rundverfügung vom 24. Juli 2013 S 2140 A-4-St 213, juris; OFD Niedersachsen, Verfügung vom 19. Juni 2013, S 2140-8-St 248 (VD), juris). Jedenfalls im Jahr 2005, in dem die Entscheidung des zuständigen Finanzamtes über den Erlassantrag des Klägers hätte fallen müssen, durfte der Kläger von einer dem Sanierungserlass folgenden ständigen Praxis der Finanzverwaltung ausgehen, die von der Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht in Frage gestellt wurde. Diese ständige bis heute bestehende Verwaltungspraxis ist deswegen im Regressprozess - ähnlich wie die höchstrichterliche Rechtsprechung - bei der Bewertung der Rechtslage zum Zeitpunkt des Beratungsfehlers zu Grunde zu legen.

37 (2) In der Literatur ist des Weiteren streitig, ob die steuerliche Sonderbehandlung gemäß dem Sanierungserlass eine nach Art. 107, 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) vom 13. Dezember

2007 oder nach Art. 87, 88 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Konsolidierte Fassung von 2006, Nizza konsolidierte Fassung von 2002) eine europarechtswidrige Beihilfe darstellt (vgl. hierzu Herrmann, ZInsO 2003, 1069, 1071 ff; Kahn/Adam, ZInsO 2008, 899, 906 f; Frey/Mückl, GmbHR 2010, 1193, 1198; Breuninger/Ernst, GmbHR 2011, 673 ff; Reimer, NVWZ 2011, 263 ff; Wehner, NZI 2012, 537, 538 ff; Gragert, NWB 2013, 2141 f).

38 (α) Gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV (Art. 87 EGV) sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und soweit im Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist. Der Begriff der Beihilfe ist dabei weiter als der Begriff der Subvention, denn er umfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlicher Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (EuGH, Urteil vom 22. November 2001 - C-53/00, EWS 2001, 583 Rn. 15 mwN; Urteil vom 18. Juli 2013 - C-6/12, DStR 2013, 1588 Rn. 18). Deswegen können auch Steuererlasse Beihilfecharakter haben (Beschluss der Europäischen Kommission vom 26. Januar 2011 - C-7/10, ABl. L 235/26 vom 10. September 2011 Rn. 50; vgl. auch Schreiben des BMF vom 13. September 2002, ZIP 2002, 1916; Reimer, aaO S. 263, 266; Herrmann, aaO S. 1073 ff).

39 (β) Die Einordnung der erstrebten steuerlichen Vorteile als europarechtswidrige Beihilfe kann haftungsrechtlich ebenfalls offen bleiben. Denn auch hier haftet der Beklagte dem Kläger auch dann, wenn sich nachträglich heraus-

stellen sollte, dass durch den Sanierungserlass europarechtswidrige Beihilfen gewährt werden. Denn bei pflichtgemäßem Verhalten wäre dem Kläger im Jahre 2005 die Einkommensteuerschuld erlassen worden. Bislang hat die Kommission, der die Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfe im Verfahren des Art. 108 AEUV (Art. 88 EGV) obliegt, die Unzulässigkeit der Beihilfe nicht festgestellt. Soweit bekannt ist zurzeit kein Überprüfungsverfahren nach Art. 108 Abs. 1 AEUV anhängig. In einer nicht veröffentlichten Entscheidung im Rahmen einer Einzelfallprüfung soll die Kommission eine Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem EU-Beihilferecht angenommen haben (vgl. Gragert, NWB 2013, 2141, 2142).

40 Darüber hinaus wäre die dem Kläger gewährte Steuervergünstigung in keinem Fall der Anmeldepflicht gemäß Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag/Art. 108 Abs. 3 AEUV unterfallen. Denn die möglicherweise in der Form einer Beihilfe nach Art. 107, 108 AEUV (Art. 87, 88 EGV) dem Kläger im Jahr 2005 gewährte Steuervergünstigung hätte maximal 58.996,13 € betragen. Es hätte sich mithin um eine De-minimis-Beihilfe im Sinne von Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 69/2001 der Kommission vom 12. Januar 2001 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 10 vom 13. Januar 2001, S. 30) gehandelt, die vom 2. Februar 2001 bis zum 31. Dezember 2006 gültig war und deswegen bei der europarechtlichen Prüfung der (fiktiven) Steuervergünstigung für den Kläger zur Anwendung kommt. Danach gelten Beihilfen, die die Gesamtsumme von 100.000 € bezogen auf einen Zeitraum von drei Jahren nicht übersteigen, als Maßnahmen, die nicht alle Tatbestandsmerkmale des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag erfüllen und damit nicht der Anmeldepflicht gemäß Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag unterliegen. Eine Bereichsausnahme für Unternehmen in der Krise findet sich in der im Jahr 2005 anzuwendenden Verordnung noch nicht, sondern erst in der (nicht einschlägigen) Folge-

verordnung (Art. 1 Abs. 1 lit. h der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Art. 87 und 88 EG-Vertrag auf De-minimis-Beihilfen, ABl. L 379 vom 28. Dezember 2006, S. 5; ABl. L 314M vom 1. Dezember 2007, S. 654).

41 dd) Der Beklagte hat auch den Schaden zu tragen, der dadurch entstanden ist, dass der Kläger und seine Ehefrau von der ursprünglich gemeinsamen Veranlagung nach § 26b EStG Abstand genommen haben, so dass sich der in der Person des Klägers entstandene Einkommensteuerschaden von 38.905,31 € (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) auf 49.492,13 € (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) erhöht hat, während sich die Steuerlast seiner Ehefrau dadurch von gesamtschuldnerisch mit dem Kläger geschuldeten 38.905,31 € auf 155,87 € reduziert hat. Zwar ergibt sich die Erhöhung des Schadens aus einem auf einem Willensentschluss des Klägers und seiner Ehefrau beruhenden Handeln des Klägers. Dieses Handeln ist jedoch nach den Grundsätzen der psychischen Kausalität auf die Pflichtwidrigkeit des Beklagten zurückzuführen, weil die Handlung des Klägers durch die Vertragsverletzung des Beklagten herausgefordert worden ist und eine nicht ungewöhnliche Reaktion auf dieses darstellt (vgl. BGH, Urteil vom 21. Februar 1987 - VI ZR 8/77, BGHZ 70, 374, 376; vom 14. November 1989 - X ZR 106/88, NJW-RR 1990, 308, 309).

42 Allerdings ergibt sich aus dem Wesen der Ehe für beide Ehegatten die aus - § 1353 Abs. 1 BGB abzuleitende - Verpflichtung, die finanziellen Lasten des anderen Teils nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne Verletzung eigener Interessen möglich ist. Ein Ehegatte ist daher dem anderen gegenüber verpflichtet, in eine von diesem gewünschte Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer einzuwilligen, wenn dadurch die Steuerschuld des anderen ver-

ringert und der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehegatte keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird. Wirkt sich für einen Ehegatten die Zusammenveranlagung steuerlich nachteilig aus, steht dies einem gegen ihn gerichteten Anspruch dann nicht entgegen, wenn sich der begünstigte Ehegatte bereit erklärt, den anderen von steuerlichen Nachteilen freizustellen. Dann wird dieser so behandelt, als träfen ihn keine Nachteile (BGH, Urteil vom 18. Mai 2011 - XII ZR 67/09, NJW 2011, 2725 Rn. 15, 18). Sind jedoch beide Eheleute vermögenslos und können die auf den Sanierungsgewinn festgesetzte Einkommensteuer nicht begleichen, kann der Ehemann seine Ehefrau von den sie durch die gemeinsame Veranlagung treffenden erheblichen Steuernachteilen nicht wirksam freistellen. So liegt der Fall hier. Die Ehefrau musste deswegen der gemeinsamen Veranlagung nicht zustimmen. Das Verhalten der Eheleute war deswegen zu erwarten und ist nicht zu missbilligen. Eine Schadensminderungspflicht traf den Kläger insoweit nicht.

43 2. Der Schadensersatzanspruch des Klägers ist in Höhe von 2.331,60 € durch Aufrechnung erloschen (§§ 389, 387, 388 BGB). Der Kläger hat gegen die mit der Widerklage geltend gemachten unstreitigen Honorarforderungen des Beklagten gegen ihn wegen der Beratung in Steuerfragen in Höhe von ebenfalls unstreitigen 2.331,60 € mit seinem Schadensersatzanspruch wegen der gegen ihn festgesetzten Einkommensteuer die Aufrechnung erklärt.

II.

44 Die Revision hat ebenfalls keinen Erfolg, insoweit der Beklagte sich gegen die Abweisung der Widerklage wendet. Sie erfolgte aus dem bereits oben Ausgeführten mit Recht, weil auch die mit der Widerklage geltend gemachten

unstreitigen Honoraransprüche durch die vom Kläger erklärte Prozessaufrechnung erloschen sind (§§ 389, 387, 388 BGB).

III.

45 Die Revision ist hingegen begründet, soweit sich der Beklagte gegen die Verurteilung zur Zahlung von Schadensersatz im Hinblick auf die gegen ihn festgesetzte Gewerbesteuer (Zahlungsklage in Höhe von 9.504,00 € und Feststellungsklage) wendet. Aus den vom Berufungsgericht getroffenen Feststellungen ergibt sich nämlich nicht, dass dem Kläger gegen den Beklagten Schadensersatzansprüche im Hinblick auf die nicht erlassene Gewerbesteuer zustehen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist der Sanierungserlass vom 27. März 2003 weder eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung noch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Landesfinanzbehörde im Sinne des § 184 Abs. 2 AO. Aus ihm kann sich deswegen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags grundsätzlich keine Zuständigkeit des Finanzamtes zur abweichenden Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 1 AO ergeben; zuständig dafür sind die Gemeinden (BFHE 237, 403 Rn. 10, 15).

46 Der Sanierungserlass vom 27. März 2003 entfaltet als an die Finanzverwaltung gerichtete Anweisung auch keine Bindungswirkung für die Gemeinden. Allenfalls eine dem Inhalt der Anweisung entsprechende Handhabung der Behandlung von Sanierungsgewinnen im Gewerbesteuerrecht könnte eine Bindungswirkung der Gemeinden bewirken. Die Gemeinden sind bei der Prüfung des Erlasses von Gewerbesteuern aus Billigkeitsgründen auch nicht an die finanzgerichtliche Rechtsprechung gebunden, sondern haben eine eigene Er-

messensentscheidung hierüber zu treffen (OVG Bautzen, Beschluss vom 2. September 2010 - 5 B 555/09, juris Rn. 13 f; Hessischer VGH, HGZ 2012, 415, Rn. 6; OVG Bautzen, Beschluss vom 12. April 2013 - 5 A 142/10, juris Rn. 16).

47 Mithin hätte die Stadt L. bei der Entscheidung über den Antrag des Klägers unabhängig von den im Sanierungserlass genannten Anforderungen eine eigene Ermessensentscheidung treffen müssen, die nicht zwingend durch den Sanierungserlass vorherbestimmt war. Insbesondere war ihr Ermessen nicht aufgrund des Sanierungserlasses auf Null reduziert. Der Kläger hat nicht vorgetragen, wie die Verwaltungspraxis der Stadt L. im Jahr 2005 in Fällen des Sanierungsgewinns ausgesehen hat und wie die Stadt L. entschieden hätte, wenn ihm die Finanzverwaltung die Einkommensteuer gemäß dem Sanierungserlass erlassen hätte. Das Berufungsgericht hat hierzu auch keine Feststellungen getroffen.

48 Eine von dem Erlass der Einkommensteuer durch die Finanzverwaltung abweichende Entscheidung über den Antrag auf Erlass der Gewerbesteuer könnte sich allein schon daraus ergeben, dass die Stadt L. möglicherweise auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt hätte, welche der Behörde im Zeitpunkt der letzten Ermessensausübung bekannt gewesen wären (vgl. VG München, Urteil vom 2. April 2009 - M 10 K 08.214, juris Rn. 42 f; VG Gelsenkirchen, ZIP 2013, 1876, 1880).

C.

49 Das Berufungsurteil hat daher nur insoweit keinen Bestand, als es den Beklagten dazu verpflichtet hat, dem Kläger den Gewerbesteuerschaden zu ersetzen (Feststellung, Verurteilung zur Zahlung in Höhe von 9.504,00 € nebst Zinsen). Insoweit war es aufzuheben und die Sache an das Berufungsgericht zurückzuverweisen (§ 562 Abs. 1, § 563 Abs. 1 Satz 1 ZPO). Eine eigene Sachentscheidung kann der Senat nicht treffen, weil die Sache nach den bisher getroffenen Feststellungen nicht zur Endentscheidung reif ist (§ 563 Abs. 3 ZPO).

50 Das Berufungsgericht wird dem Kläger Gelegenheit geben müssen, zur Erlasspraxis der Stadt L. vorzutragen und Beweis anzubieten. Wenn diese streitig wird, wird es hierzu Beweis erheben müssen.

Kayser

Vill

Lohmann

Pape

Möhring

Vorinstanzen:

LG Leipzig, Entscheidung vom 27.08.2009 - 3 O 3419/06 -

OLG Dresden, Entscheidung vom 13.01.2010 - 13 U 1493/09 -