

Beginn der Verjährung von Ersatzansprüchen gegen Steuerberater bei Teilversäumnis des Einspruchs gegen einen „Sammelbescheid“

StBerG § 68 a.F.; AO § 357 Abs. 3 Sätze 1 f.

Legt ein Steuerberater gegen einen Sammelbescheid mit mehreren selbständig anfechtbaren Regelungsgegenständen einen Einspruch ein, der eindeutig auf einen Teil des angefochtenen Sammelbescheids 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, Urt. v. 21.10.2010, IX ZR 170/09, BeckRS 2010, 27754

Sachverhalt:

Die Kläger (Kl.), Gesellschafter einer GbR, nehmen ihre vormalige Steuerberatungsgesellschaft (im Folgenden: Bekl.) auf Ersatz ihres Steuerschadens in Anspruch, den sie infolge des Wegfalls von Verlusten in den Jahren 2000 und 2001 (möglicherweise) erlitten haben. Die Kl. nutzten in den Jahren 1997 bis 2001 ein Flugzeug zur Personenbeförderung. In allen Jahren wurden dabei Verluste erwirtschaftet. Nach einer Betriebsprüfung erließ das FA am 22.7.2004 einen diese Jahre betreffenden Feststellungsbescheid. Für alle Jahre wurden nachteilige Feststellungen getroffen; die Einkünfte der Jahre 2000 und 2001 wurden mit Null festgesetzt. Gegen diesen „Sammelbescheid“ legte die Bekl. fristgemäß Einspruch ein. Der Betreff des Einspruchsschreibens lautete: „Feststellungsbescheid über gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte 1997, 1998, 1999 vom 22.7.2004“. Die spätere Einspruchsbegründung der Bekl. bezog sich demgegenüber auf den gesamten Feststellungszeitraum. Das FA behandelte den Einspruch hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 als verspätet. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde von der Bekl. nicht beantragt. Der Einspruch, der im Übrigen zur Rückänderung der Feststellungen führte, wurde von dem FA für die Jahre 2001 und 2002 durch Einspruchsbescheid vom 28.2.2007 verworfen. Über die dagegen erhobene finanzgerichtliche Klage ist noch nicht entschieden. Die Bekl. wandte gegen die von den Klägern erhobene Regressklage Verjährung ein. Das Landgericht gab der Klage statt. Das Berufungsgericht wies die Klage hingegen ab und ließ die Revision zu. Diese wurde von dem IX. Zivilsenat (im Folgenden: Senat) zurückgewiesen.

Entscheidung des BGH:

Der Senat teilte die Auffassung des Berufungsgerichts, der Ersatzanspruch sei bereits bei Klageerhebung verjährt gewesen. Da der Schadensersatzanspruch bereits vor dem 15.12.2004 entstanden sei, richte sich der Verjährungsbeginn nach § 68 StBerG a.F. Die Dauer der Verjährung bestimme sich nach § 195 BGB n.F. und betrage – wie bei § 68 StBerG a.F. – drei Jahre. Eine nach dem alten Recht mögliche Sekundärverjährung komme nicht in Betracht, da die Kl. noch während des Laufs der Primärverjährung Rechtsanwälte eingeschaltet hätten.

Erteile der Steuerberater einen fehlerhaften Rat und habe sich dieser in einem für den Mandanten nachteiligen Steuerbescheid niedergeschlagen, sei nach der Rechtsprechung des Senats ein Schaden erst mit der Bekanntgabe des Bescheids eingetreten. Das gelte für alle Schadensfälle in Steuersachen. Es mache keinen Unterschied, ob ein dem Mandanten ungünstiger Leistungs- oder Feststellungsbescheid ergehe. Diese Grundsätze für die Entstehung des Schadensersatzanspruchs und den damit einhergehenden Verjährungsbeginn seien nicht nur bei einer Haftung wegen fehlerhafter Gestaltungsberatung gültig. Auch bei der Verletzung verfahrensrechtlicher Pflichten komme es auf den Schadenseintritt an; ein bloßes Schadensrisiko genüge nicht. Bestehe die Pflichtwidrigkeit des Steuerberaters darin, dass der gebotene Einspruch gegen einen Feststellungsbescheid unterbleibe, so entstehe der Schaden daher mit dem Ablauf der Einspruchsfrist (BGH v. 20.6.1996, IX ZR 100/95, NJW-RR 1997, 50). Begehe der Steuerberater Fehler innerhalb des Einspruchsverfahrens, so beginne die Verjährung seiner Haftung mit der Bekanntgabe des hierauf beruhenden Einspruchsbescheids (BGH v. 20.6.1996, IX ZR 100/95, a. O., sowie v. 12.2.1998, IX ZR 190/97, DStR 1998, 378).

Im Streitfall habe die Bekl. in ihrer Einspruchsschrift nur die Veranlagungszeiträume 1997 bis 1999 genannt. Die damit erklärte beschränkte Anfechtung des Feststellungsbescheids stehe verjährungsrechtlich einem unterbliebenen Einspruch gleich. Gewinnfeststellungsbescheide bei Mehrpersonenbeteiligung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO für eine Anzahl von Jahren enthielten nach ihrem Inhalt teilbare Regelungsgegenstände. Das betreffe nicht nur die Höhe der Gewinne in den einzelnen Veranlagungszeiträumen, sondern auch die Einkunftsart und die Gewinnzurechnung. Das lasse für eine Teilanfechtung jeder selbstständigen Einzelregelung innerhalb solcher Bescheide Raum (BFH v. 23.10.1989, GrS 2/87, BFHE 159, 4, 10, NJW 1990, 1936). Einspruch und Klage seien nach allgemeinen Grundsätzen daraufhin auszulegen, ob und inwieweit der Rechtsmittelführer Teilbestandskraft des Sammelbescheids herbeiführen wolle. Gehe es um die Anfechtung eines Einkommensteuerbescheids, in dem ein bestimmter Ermäßigungsbetrag genannt werde, so könne regelmäßig nicht davon ausgegangen werden, dass im Übrigen Teilbestandskraft herbeigeführt werden solle (BFH v. 23.10.1989, GrS 2/87, BFHE 159, 4, 11 ff.; v. 07.2.1992, III R 61/91, BFHE 167, 279, 284, DStR 1992, 819).

Dieser Auslegungsgrundsatz könne jedoch nicht auf einen Sammelbescheid übertragen werden. Der Einspruch solle bereits bei seiner Einlegung nach § 357 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO den angegriffenen Verwaltungsakt bezeichnen und zudem den Umfang der Anfechtung angeben. Dem sei die Bekl. in ihrem Einspruchsschreiben nachgekommen. Die Nennung der Jahre 1997, 1998 und 1999 in dem Betreff des Einspruchsschreibens habe nur dann Sinn, wenn das Rechtsmittel auf diese Veranlagungszeiträume beschränkt werden sollte. Für diese Auslegung spreche zudem, dass die Feststellungen des Sammelbescheids für die Jahre 2000 und 2001 noch andere Tat- und Rechtsfragen aufgeworfen hätten, als die Bescheide für 1997 bis 1999. Demgegenüber habe die Tatsache, dass es keinen Feststellungsbescheid nur für die Jahre 1997 bis 1999 gegeben habe, an der bloßen Teilanfechtung keinen Zweifel erwecken können. Gleiches gelte für den Umstand, dass man die Teilanfechtung des Sammelbescheids sprachlich genauer hätte fassen können. Solche Ungenauigkeiten könnten, so der Senat, an der klaren Beschränkung des Anfechtungsumfangs durch die Nennung der Jahre 1997, 1998 und 1999 nicht vorbeiführen.

Für die Kl. habe danach bei Ablauf der Einspruchsfrist wegen der mangelhaften Fassung des Einspruchsschreibens kein bloßes Schadensrisiko bestanden. Der Schaden sei vielmehr, wie bei dem Unterbleiben eines Einspruchs, mit dem Ablauf der Rechtsbehelfsfrist bereits eingetreten. Auch die vorliegend unterlassene Möglichkeit, durch einen Wiedereinsetzungsantrag den bereits eingetretenen Schaden wieder zu beseitigen, rechtfertige es nicht, den Verjährungsbeginn entsprechend hinauszuschieben oder die Verjährung wegen des Absehens von einem solchen Antrag erneut anlaufen zu lassen (BGH v. 28.3.1996, IX ZR 197/95, DStR 1996, 983). Subjektive Zweifel der Kl., ob die Einspruchsfrist hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 vielleicht doch nicht versäumt sei, weil das Einspruchsschreiben auch erweiternd ausgelegt werden könne, seien ebenfalls unbeachtlich. Solche Zweifel seien für den Verjährungsbeginn nach § 68 StBerG a.F. offensichtlich ohne Bedeutung.

Zu einem Neubeginn der Verjährung wegen eines Anerkenntnisses der Bekl. nach § 212 Abs. 1 Nr. 1 BGB n.F. gegenüber den Rechtsanwälten der Kl. sei es nicht gekommen. Die Erklärung des Geschäftsführers der Bekl., es werde mit der Begleichung des Schadens keine Probleme geben, er habe diesen bereits seiner Haftpflichtversicherung gemeldet, habe sich (nur) auf das Deckungsverhältnis bezogen. Schließlich sei die Bekl. nach den Umständen auch nicht durch § 242 BGB daran gehindert gewesen, sich auf die eingetretene Verjährung zu berufen. Es habe auf der Hand gelegen, dass man für die Frage, ob überhaupt ein ersatzfähiger Haftpflichtschaden bestehen bleibe, den rechtskräftigen Ausgang des Steuerrechtsstreits zwischen der Kl. und dem FA abwarten müsse. Daher sei es für die Bekl. auch nicht dringlich gewesen, zur Pflichtwidrigkeit ihres Verhaltens abschließend Stellung zu nehmen. Sie habe mithin kein schutzwürdiges Vertrauen darauf erweckt, die Verjährungseinrede nicht erheben zu wollen.

Anmerkung:

Das Urteil gibt zunächst Anlass für eine Warnung: Sammelbescheide sind gefährlich! Wird gegen sie Einspruch eingelegt, so ist tunlichst darauf zu achten, den Umfang der Anfechtung unmissverständlich klarzustellen. Soll der Sammelbescheid in vollem Umfang angegriffen werden, muss das so dargelegt werden. Eine Vermutung der „Gesamtanfechtung“ gibt es, wie der Senat mit Recht darlegt, nicht. Da das Einspruchsschreiben von einem fachkundigen Steuerberater unterzeichnet gewesen sei, müsse die Finanzverwaltung mit einer ungeschickten oder den Willen des Mandanten verfälschenden Fassung des Schreibens nicht rechnen. „Fachkundig“ ist hier kein qualifizierendes Attribut – haftungsrechtlich ist das jeder steuerliche Berater. Eine Lehre aus dem Fall für die Praxis ist daher, Zeit nicht an der falschen Stelle zu sparen. Eine Minute mehr an Reflexion über das Einspruchsziel und die gewählte Formulierung hätte einen Prozess durch drei Instanzen vermieden.

Der Fall enthält aber keineswegs nur eine (weitere) haftungsrechtliche Belastung der Beraterschaft. Im Gegenteil: Der Senat geht in Fällen wie dem hier vorliegenden von einem relativ frühen Schadenseintritt aus. Hier trat der Schaden bereits mit dem Ablauf der Einspruchsfrist ein. Das hat für den Berater den erheblichen Vorteil, dass auch der Lauf der Verjährung □ jedenfalls in „Altfällen“, in denen § 68 StBerG a.F. Anwendung findet □ mit diesem Zeitpunkt beginnt. Im Streitfall führte das zu der auf den ersten Blick befremdlichen Konsequenz, dass der Ersatzanspruch gegen die Bekl. bereits zur Zeit der Klageerhebung im Regressprozess verjährt war, obwohl selbst in der Revisionsinstanz der Ausgang des finanzgerichtlichen Streits über den Umfang der Bescheidenanfechtung noch offen blieb. Davon wurden nicht nur die Kl., sondern offenbar auch die Rechtsanwälte überrascht, die bereits während des Laufs der (Primär-)Verjährung zur Wahrung der Interessen der Kl. mandatiert worden waren. Das illustriert die Gefahr, die solche Regressprozesse für den Rechtsanwalt bergen.

Fälle wie dieser sind in der Praxis, auch beim BGH, nicht vereinzelt (siehe etwa BGH v. 15.7.2010, IX ZR 180/09, DStR 2010, 2214). Viele Mandanten verbindet mit ihrem steuerlichen Berater eine langjährige Vertrauensbeziehung. Sie sind daher nach der Aufdeckung einer Pflichtverletzung bereit, mit dessen Inanspruchnahme so lange zu warten, bis der Streit mit dem FA um die Konsequenzen des Fehlers abgeschlossen ist. Häufig bietet der Berater „kulanzhalber“ (= ohne Honorar) an, zur Schadensabwehr tätig zu werden und wird ebenso häufig damit auch betraut. Der daraus folgende Interessenkonflikt wird von den Mandanten entweder verkannt oder verdrängt. In dieser für die Verjährung kritischen Phase gelingt es dem steuerlichen Berater häufig durch Beschwichtigungen – der Schaden sei dem Versicherer gemeldet, die Regulierung werde unproblematisch sein – den Mandanten (oder gar seinen Anwalt) von verjährungshemmenden Maßnahmen abzuhalten. Das böse Erwachen bleibt vielfach nicht aus: Nach dem negativen Abschluss des jahrelangen Finanzrechtsstreits wird von dem Berater in Abstimmung mit oder nach Weisung des Haftpflichtversicherers die Verjährungseinrede erhoben. Der Regressprozess scheitert kläglich.

Das vorliegende Urteil zeigt, dass der Senat wenig Mitleid mit Mandanten hat, die sich auf diese Weise ruhig stellen lassen: Ein Anerkenntnis liegt in beschwichtigenden Äußerungen, wie derjenigen des hiesigen Geschäftsführers, regelmäßig nicht. Die Auslegung, sie bezöge sich nur auf das Deckungsverhältnis, mag im Einzelfall zutreffen, erscheint aber grenzwertig. Das Gleiche gilt für die Wirkungslosigkeit des Einwands treuwidrigen Verhaltens (§ 242 BGB) durch den steuerlichen Berater. Beides veranschaulicht jedenfalls die Tendenz des Senats, den Lauf einer Verjährung nicht leichtfertig zu hemmen bzw. deren Neubeginn anzunehmen. Der (von seinem Anwalt) gut beratene Mandant muss daher rechtzeitig verjährungshemmende Maßnahmen ergreifen bzw. ergreifen lassen. Da der steuerliche Berater in solchen Fällen kaum je ein jeden Zweifel beseitigendes Anerkenntnis abgeben wird und mit Rücksicht auf seinen Haftpflichtversicherer auch nicht darf, bleibt in der Regel nur die Feststellungsklage, welche die Ersatzpflicht des Beraters dem Grunde nach feststellen soll. Die Rechtsprechung des Senats führt daher im praktischen Ergebnis dazu, dass es – gemessen an dem Verständnishorizont der meisten Mandanten – zu einer gleichermaßen unerwarteten wie unerwünschten „Vorverlagerung“ des Regressprozesses kommt.

Der hier besprochene Fall ist ein Altfall, in dem sich der Beginn der Verjährung noch nach § 68 StBerG a.F. richtete. Es kam daher für den Beginn der Verjährung allein auf den Eintritt des Schadens an. Nach der Einfügung der Steuerberaterhaftung in das allgemeine Verjährungsregime kommt es nach § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB ferner darauf an, ob der Mandant die den Anspruch begründenden Umstände kennt oder ohne grobe Fahrlässigkeit kennen muss. Es fällt nicht leicht, diese Voraussetzung im Streitfall zu bejahen, in dem die Kl. – und deren Anwälte – offenbar davon ausgingen, mit dem Regress bis nach der Klärung des Steuerstreits Zeit zu haben. Allerdings ist das keine Frage der Tatsachenkenntnis, sondern der (fehlerhaften) Würdigung der Rechtslage. Diese bewirkt nur in Ausnahmefällen eine Anlaufhemmung. Es sei daher die Prognose gewagt, dass der Senat auch Neufälle verjährungsrechtlich nicht anders behandeln wird.

Dr. Erich Waclawik, Rechtsanwalt (BGH) und Steuerberater, Karlsruhe