

Vorteilsanrechnung bei der Haftung steuerlicher Berater

BGB § 249

Führt eine fehlerhafte steuerliche Beratung zu steuerlichen Vorteilen, die dem Mandanten wegen Festsetzungsverjährung verbleiben, können diese Vorteile bei wertender Betrachtung im Rahmen des Gesamtvermögensvergleichs schadensmindernd anzurechnen sein.

BGH, Urt. v. 21.10.2021, IX ZR 9/21; Volltext in BeckRS 2021, 35941

Sachverhalt:

Die Klägerin, eine Immobiliengesellschaft, erwarb und verwaltete Gewerbeimmobilien. Ab dem Jahr 2005 wurde sie von den Beklagten, einer Steuerberater-GbR, der Beklagten zu 1), sowie deren beiden Gesellschaftern, den Beklagten zu 2) und zu 3), umfassend steuerlich beraten und betreut. Vom Mandat umfasst waren auch die Gewerbesteuererklärungen ab dem Jahr 2004. Bis einschließlich 2003 hatte die Klägerin ungekürzte Gewerbesteuern gezahlt. In der Gewerbesteuererklärung für das Jahr 2004 beantragte die Beklagte zu 1) die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG in der seinerzeit geltenden Fassung, was praktisch zur Gewerbesteuerfreiheit führte. Auch in den Folgejahren wurde entsprechend verfahren. Schon seit dem Jahr 2003 betrieb die Klägerin auf dem Dach einer ihrer Immobilien eine Photovoltaikanlage und erzielte mit der entgeltlichen Einspeisung von Strom ins Netz gewerbliche Einkünfte. Die Beklagten hatten diese für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung steuerschädliche (Neben-)Tätigkeit bei Mandatsbeginn übersehen. Das Versäumnis wurde erst im Jahr 2008 erkannt und die Anlage sodann unverzüglich vom Netz genommen.

Bei einer Jahre später erfolgten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2008 bis 2011 fielen dem Betriebsprüfer die Anlage und deren steuerschädliche Stromproduktion auf. Die ab dem Jahr 2004 durchweg fehlerhaft gekürzt erklärte und veranlagte Gewerbesteuer wurde daraufhin für die Prüfungsjahre ungekürzt festgesetzt und (nebst Zinsen) nacherhoben. Die Jahre 2004 und 2005, in denen die Gewerbesteuer ebenfalls gekürzt erklärt und festgesetzt worden war, waren allerdings bereits festsetzungsverjährt und konnten daher nicht mehr zu Lasten der Klägerin geändert werden.

Die Klägerin begehrte von den Beklagten die Mehrbelastung an Gewerbesteuer exemplarisch für das Jahr 2008, nebst Zinsen und Rechtsverfolgungskosten. Die Klage blieb in den beiden Tatsacheninstanzen ohne Erfolg. Das Berufungsgericht (OLG Hamm v. 1.12.2020 – I-25 U 19/20, BeckRS 2020, 52349) nahm wegen unzureichender Information der Beklagten ein Mitverschulden der Klägerin von 30 % an und rechnete zudem die in den Jahren 2004 und 2005 rechtswidrig ersparten Gewerbesteuern im Wege der Vorteilsausgleichung auf den Schadensersatzanspruch an. Es blieb danach kein Schaden übrig.

Entscheidung des BGH:

Die von dem Berufungsgericht zugelassene Revision der Klägerin führte zur Aufhebung des Berufungsurteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht. Der BGH nahm mit den Vorinstanzen eine Pflichtverletzung der Beklagten zu 1) an. Schon bei der Vorbereitung der Gewerbesteuererklärung im Jahr 2005 für das Jahr 2004 hätte diese die Klägerin nach steuerschädlichen Einnahmen aus der Photovoltaikanlage fragen und sodann empfehlen müssen, keine Einspeisungen in das öffentliche Netz mehr vorzunehmen. Ab dem Jahr 2006 hätte die Klägerin sodann die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG berechtigterweise beantragen können und diese auch im Streitjahr 2008 erhalten.

Die Argumentation des Berufungsgerichts, mit der es einen Schaden verneint habe, sei falsch. Die Schadensberechnung richte sich nach der Differenzhypothese. Zu dieser habe die Klägerin ausreichend vorgetragen. Verbliebene Unklarheiten hinsichtlich der aus der Stromeinspeisung erzielten Einnahmen hätte das Berufungsgericht aufklären müssen. Auch die Schadenshöhe habe das Berufungsgericht methodisch falsch ermittelt. Es habe den Schadensersatzanspruch erst um den Mitverschuldensanteil der Klägerin gekürzt und sodann im Wege der Vorteilsausgleichung den zu Unrecht erlangten Gewerbesteuervorteil in voller Höhe abgezogen. Richtigerweise sei umgekehrt vorzugehen: Erst sei der Schaden zu berechnen, dann eine etwaige Kürzung wegen Mitverschuldens vorzunehmen. Diese Reihenfolge gelte unabhängig davon, ob die Steuervorteile in dem Gesamtvermögensvergleich oder erst im Rahmen eines Vorteilsausgleichs zu berücksichtigen seien. Hier seien die in den Jahren 2004 und 2005 erzielten Steuervorteile bereits in dem Rahmen des Gesamtvermögensvergleichs abzusetzen.

gewesen. Ausgehend von diesen Grundsätzen sei der Schaden neu zu berechnen und das Mitverschulden neu zu prüfen.

Anmerkung:

Die Leitsatzentscheidung ist in verschiedener Hinsicht lehrreich. Sie behandelt mehrere Themen, die bei der (gewerbe-)steuerlichen Beratung, aber auch im Schadensersatzprozess zu beachten sind.

§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG als schadensträchtige Vorschrift

Schadensträchtig war (und ist) die steuerliche Ausgangsnorm des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG. Die Vorschrift regelt eine erhebliche gewerbesteuerliche Begünstigung für Immobiliengesellschaften, deren Erlangung aber an strenge Voraussetzungen geknüpft ist, namentlich an das Fehlen begünstigungsschädlicher Einnahmen. Im Streitfall erwies sich die von den Beklagten in ihrer steuerlichen Relevanz übersehene Photovoltaikanlage als gewerbesteuerlicher „Blockbuster“: Die durch die Stromeinspeisung erzielten, schädlichen Einnahmen waren viel geringer als die Gewerbesteuernachteile, die durch die Nichterlangung der Begünstigung eintraten. Jüngst (vgl. Art. 9 Nr. 1 Fondsstandortgesetz – FoStoG v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 (1527)) hat der Gesetzgeber zwar § 9 Nr. 1 S. 2 f. GewStG in seinen Anforderungen etwas entschärft und steht nunmehr der Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien (§ 3 Nr. 21 EEG) offener gegenüber. Die Grenze der Steuerbegünstigung hat sich damit zwar zugunsten der Gesellschaften verschoben, es sind nunmehr aber Höchstgrenzen für die erlaubten Nebentätigkeiten vorgesehen. Auch künftig sind daher die Berater und ihre Mandanten gehalten, die Gefährlichkeit dieser Norm und etwaige steuerschädliche Betätigungen und deren Umfang laufend im Blick zu behalten.

Schadensdarlegung nach der Differenzhypothese

Ihren Schwerpunkt hat die Entscheidung in mehreren Fragen der Schadensdogmatik. Uneinigkeit zwischen dem BGH und dem Berufungsgericht bestand bereits in der Frage der Schadensdarlegung nach der Differenzhypothese. Die Klägerin hatte nur oberflächlich zu der Höhe der Einkünfte aus der Stromeinspeisung vorgetragen. (Auch) daran hatte das Berufungsgericht die Klage scheitern lassen. Dies hielt der BGH für zu streng und hielt der Vorinstanz vor, selbst nicht genug auf die

Aufklärung des Sachverhalts hingewirkt zu haben. Dieser Beurteilung mag man für den entschiedenen Fall folgen. Wichtig ist für die Praxis aber, dass sich ein Mandant im Haftungsprozess nicht darauf verlassen kann, dass der BGH auch in seinem Fall vergleichbar großzügig sein wird. Zahlreiche Haftungsprozesse gehen trotz der Darlegung einer Pflichtverletzung des Beraters deshalb verloren, weil die Schadensdarlegung nicht den Anforderungen der Rechtsprechung genügt. Sodann droht der nächste Haftungsprozess gegen den Anwalt des Klägers. Dieser muss daher bereits im eigenen Interesse die tatsächliche und die hypothetische Vermögenslage ohne den (behaupteten) Beratungsfehler in allen relevanten Facetten vortragen, was nur auf der Grundlage eingehender Recherche und Befragung des Mandanten möglich ist. Auch ersetzt die Vorlage von Anlagen keinen substantiierten Vortrag. Bestehen an dieser Stelle Defizite, ist der Hinweis auf die fehlende Substantiierung ein effektives Verteidigungsvorbringen des Beklagten und seines Anwalts.

Abgrenzung von Differenzhypothese und Vorteilsausgleich

Einig war sich der BGH mit dem Berufungsgericht noch zu Recht darin, dass die Gegenrechnung des rechtswidrig erlangten Gewerbesteuervorteils zu erfolgen hat. Anderenfalls stünde die Klägerin im Ergebnis besser, als wenn die Beratung von vornherein fehlerfrei erfolgt wäre. Während das Berufungsgericht von einer Vorteilsausgleichung ausging, berücksichtigte der BGH den Vorteil bereits im Rahmen der Differenzhypothese. Die Abgrenzung der beiden Schadensinstitute ist schwierig und nicht trennscharf möglich (instruktiv Ganter NJW 2012, 801). Ihr Unterschied liegt in der Darlegungs- und Beweislast, kann also im Prozess streitentscheidend sein. Die Schadensdarlegung nach der Differenzhypothese obliegt dem Kläger, bei der Vorteilsausgleichung hingegen dem Beklagten. Die Abgrenzung erfolgt von diesem Unterschied her: Grundsätzlich liegt die Darlegungslast für den Schaden bei dem Geschädigten (Kläger). Bei entfernteren Schadensfolgen, die den Schädiger (Beklagten) entlasten, soll diesen die Darlegungslast treffen (vgl. BeckRS 2021, 35941 Rn. 16 f.). Der BGH berücksichtigte den Gewerbesteuervorteil vorliegend bereits bei der Differenzhypothese, was sicherlich möglich, aber nicht selbstverständlich ist – das Berufungsgericht hatte diesen Weg nicht in Erwägung gezogen. Allerdings war vorliegend die Höhe des Gewerbesteuervorteils unstrittig. Daher sollte man dem Urteil keine Tendenz des BGH zur Beschränkung der Vorteilsausgleichung zugunsten der Differenzhypothese entnehmen.

Reihenfolge von Vorteilsberücksichtigung und Mitverschulden

Das Mitverschulden des Mandanten (Kläger) ist auf dem Gebiet der Beraterhaftung eine seltene Ausnahme. Grundsätzlich trägt der steuerliche Berater die Verantwortung für seinen Rat und für etwaige Schäden (näher Waclawik DStR 2019, 2713 (2714 f., unter 2.)). Vorliegend störte das Berufungsgericht aber die zurückhaltende Information der Beklagten durch die Klägerin. Diese ließ den Verdacht aufkommen, dass sie über das Steuerrisiko bereits unterrichtet war und die Beklagten bewusst ahnungslos hielt. Das Berufungsgericht kürzte den Schadensersatzanspruch um ein Mitverschulden von 30 % und rechnete sodann den Gewerbesteuvorteil im Wege der Vorteilsausgleichung an. Der BGH hielt dies für falsch und kehrte die Reihenfolge um. Ausgehend von dem dogmatischen Standpunkt des BGH, wonach die Berücksichtigung des Vorteils bereits bei der Differenzhypothese zu erfolgen hat, ist dies konsequent: Erst ist der Schadensersatzanspruch zu ermitteln, bevor er um eine Mitverschuldensquote gekürzt werden kann. Nach dem BGH soll aber das Gleiche auch dann gelten, wenn es um einen (echten) Fall der Vorteilsausgleichung geht (vgl. BeckRS 2021, 35941 Rn. 15 mwN). Der Unterschied der beiden Berechnungsmethoden liegt darin, dass der BGH auch den anzurechnenden Vorteil um die Mitverschuldensquote kürzt. Das geht zu Lasten des beklagten Beraters. Für den Standpunkt des BGH spricht, dass sich damit entferntere Schadensfolgen nicht anders auswirken als der um das Mitverschulden gekürzte „sonstige“ Schaden. Schlechthin zwingend ist diese Erwägung jedoch nicht, da der Vorteilsausgleich damit nur unvollständig erfolgt. Beide Vorinstanzen hatten bezeichnenderweise keinen Gedanken auf die von dem BGH gewählte Berechnungsmethode verwandt. Die Praxis muss sich dieses Urteil daher einprägen, da der BGH unzweifelhaft auch künftig vergleichbare Fälle in dieser Weise entscheiden wird.

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

*Anm. d. Red.: Der Autor war Prozessbevollmächtigter der
Beklagten vor dem BGH.*