

**Für unabhängigen Gutachter steht der Steuerpflichtige nicht ein**

Hat ein von einem Geschäftsmann beauftragter unabhängiger Sachverständiger bei der Wertermittlung eines Grundstücks (das der Investor beabsichtigte zu kaufen und sich gegenüber der Stadt verpflichtete, auf dem Grund bis zu einem bestimmten Zeitpunkt ein Geschäftsgebäude zu errichten) einen Fehler gemacht, so muss sich der Geschäftsmann dessen grobes Verschulden nicht anrechnen lassen (anders als grds. bei Fehlern eines Steuerberaters), wenn sich herausstellt, dass der Gutachter den Wert des Grundstücks vor dem Kauf zu hoch angesetzt hatte. (Hier übersah er einen Wert mindernden Eintrag im Grundbuch.) Ein grobes Verschulden an den nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen kann dem Käufer nur dann vorgeworfen werden, wenn er die ihm obliegende Sorgfaltspflicht verletzt hat (was hier nicht der Fall war). Der (zu hoch ausfallende) Steuerbescheid ist nachträglich zu ändern.)

Quelle: Wolfgang Büser

**Zurechnung des groben Verschuldens eines vom Steuerpflichtigen beauftragten Sachverständigen ;  
Übersehen einer den Wert mindernden Grundstücksbelastung durch einen unabhängigen  
Sachverständigen; Nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen; Möglichkeit der Änderung eines  
Einkommensteuerbescheids**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 17.11.2005

**Aktenzeichen:** III R 44/04

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2005, 31590

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 14.09.2004 - AZ: 1 K 318/02

**Rechtsgrundlage:**

§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977

**Fundstellen:**

BFHE 211, 401 - 407

AO-StB 2006, 111-112 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

ASR 2006, 1-2

BB 2006, 818 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 990-992 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 412-415 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, 822-823 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, VI Heft 14 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, X Heft 14 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, 608-610 (Volltext mit amtl. LS)  
DStRE 2006, 572 (amtl. Leitsatz)  
DStZ 2006, 303-305 (Volltext mit amtl. LS)  
DStZ 2006, 284 (Kurzinformation)  
DWW 2006, 213-214  
GmbH-Report 2006, R247-R250 (Kurzinformation)  
GStB 2006, 17  
GuG 2006, 189-191 (Volltext mit amtl. LS)  
HFR 2006, 653-655 (Volltext mit amtl. LS)  
INF 2006, 322  
KÖSDI 2006, 15081  
KSR direkt 2006, 8-9  
NWB 2006, 1089-1090 (Kurzinformation)  
NWB 2007, 4746-4747 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2006, 3  
RdW 2006, XI Heft 15 (amtl. Leitsatz)  
RdW 2006, 651-653 (Kurzinformation)  
SJ 2006, 9-10  
stak 2006  
StB 2006, 164  
StBp 2006, 170  
StBW 2006, 4-5  
StuB 2006, 365  
WISO-SteuerBrief 2006, 4  
ZfIR 2006, 348 (amtl. Leitsatz)

---

## **BFH, 17.11.2005 - III R 44/04**

### **Amtlicher Leitsatz:**

Hat ein vom Steuerpflichtigen beauftragter, unabhängiger Sachverständiger bei der Wertermittlung eines Grundstücks eine den Wert mindernde Grundstücksbelastung übersehen, muss sich der Steuerpflichtige ein grobes Verschulden des Sachverständigen am nachträglichen Bekanntwerden dieser Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 nicht als eigenes grobes Verschulden zurechnen lassen.

## Gründe

### 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die im Streitjahr 1995 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind.

- 2 Der Kläger erwarb mit Kaufvertrag vom 5. Juli 1982 von der Stadt C ein 3 680 qm großes Grundstück zum Preis von 97 402 DM. Im Kaufvertrag verpflichtete er sich, das Grundstück bis spätestens 31. Dezember 1985 mit einem Geschäftsgebäude auf ca. 260 qm Grundstücksfläche zu bebauen und die unbebauten Teilflächen des Grundstücks nicht, den zu bebauenden Teil nicht vor Erfüllung der Bauverpflichtung und darüber hinaus innerhalb von fünf Jahren nicht ohne Zustimmung der Verkäuferin weiter zu veräußern. Für den Fall der Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen vereinbarten die Vertragsparteien ein Recht der Stadt C auf Wiederkauf des Grundstücks bzw. der unbebauten Teilflächen. Zur Sicherung des Rückübertragungsanspruchs bewilligte der Kläger zu Lasten des Grundstücks und zu Gunsten der Stadt C eine Vormerkung, die in Abteilung II des Grundbuchs eingetragen worden ist.
- 3 In dem von ihm errichteten Gebäude betrieb der Kläger zunächst ein Einzelunternehmen. Ab dem 1. Januar 1990 vermietete er die gewerblichen Räumlichkeiten an eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer er war, und begründete damit eine Betriebsaufspaltung. Im Hinblick auf die beabsichtigte Beendigung des Mietverhältnisses und damit auch der Betriebsaufspaltung zum 30. September 1995 beauftragte der Kläger am 7. Juli 1995 einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen, ein Gutachten über den Verkehrswert des Grundstücks zum 1. Oktober 1995 zu erstellen. Zweck des Gutachtens war, "bei der Überführung des steuerlichen Betriebsvermögens in das Privatvermögen als Entscheidungshilfe zu dienen".
- 4 In dem Gutachten vom 6. Februar 1996 gab der Sachverständige an, ihm habe eine unbeglaubigte Grundbuchabschrift zur Verfügung gestanden. Das Grundbuch habe er nicht eingesehen. Zur Beschaffenheit des Grundstücks wies er darauf hin, dass in Abteilung II des Grundbuchs keine Eintragungen enthalten seien. Zur Ermittlung des Bodenwerts teilte der Sachverständige das Grundstück in Bauland, Bauerwartungsland sowie Grün- und Gartenland auf und bezifferte den Bodenwert mit 366 700 DM, den gesamten Verkehrswert des Grundstücks mit 1 210 000 DM.
- 5 Noch vor der Abgabe der Einkommensteuererklärung 1995 stellten die Kläger dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) das Verkehrswertgutachten zur Verfügung. Die Bewertungsstelle des FA, in deren Akten sich auch der Grundstückskaufvertrag befand, überprüfte das Gutachten und kam zu dem Ergebnis, das Grundstück sei insgesamt als Bauland zu behandeln. Nach weiterem Schriftwechsel erklärte sich die Veranlagungsstelle schließlich bereit, bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns unter Berücksichtigung von Abschlägen wegen Geräuschbelästigung und der unorganischen Bebauung des Grundstücks einen Gesamtverkehrswert von 1 650 000 DM (Bodenwert: 775 000 DM, Gebäudewert: 874 500 DM) zugrunde zu legen. Der Kläger war der Auffassung, nach Vornahme der Abschläge müsse sich ein Bodenrichtwert von 200 DM pro qm ergeben. Den entnommenen betrieblichen Grundstücksanteil ermittelte das FA mit 46,7%.
- 6 In der Einkommensteuererklärung 1995 wies der Kläger --ausgehend von einem Bodenrichtwert von 200 DM pro qm und einem Grundstückswert von 1 607 000 DM (Bodenwert: 772 000 DM, Gebäudewert: 835 000 DM)-- einen Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 574 806 DM aus. Das FA hielt an einem Verkehrswert des Grundstücks in Höhe von 1 650 000 DM fest und setzte einen Aufgabegewinn in Höhe von 609 737 DM an. Der Einkommensteuerbescheid 1995 wurde bestandskräftig.
- 7 Mit Schreiben vom 3. Mai 2001 beantragten die Kläger, den Einkommensteuerbescheid 1995 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) zu ändern und lediglich einen Aufgabegewinn in Höhe von 182 390 DM anzusetzen. Bei der Verkehrswertermittlung sei unberücksichtigt geblieben,

dass in der Abteilung II des Grundbuchs zu Lasten des Grundstücks eine Vormerkung für einen bedingten Rückübertragungsanspruch der Stadt C wegen der Veräußerungsbeschränkung hinsichtlich der unbebauten Flächen eingetragen sei. Der Wiederkaufspreis errechne sich aus dem im Vertrag festgelegten Bodenwert pro qm, den angefallenen Erschließungskosten sowie den tatsächlichen Gebäudekosten. Deshalb belaufe sich der im Rahmen der Betriebsaufgabe ermittelte Verkehrswert des Grundstücks lediglich auf 752 213 DM.

- 8 Das FA lehnte den Änderungsantrag ab. Der Einspruch war erfolglos.
- 9 Mit der Klage brachten die Kläger im Wesentlichen vor, die Veräußerungsbeschränkung sei eine wertbildende Eigenschaft, die bei der Ermittlung des Verkehrswerts und damit auch des Betriebsaufgabegewinns nicht berücksichtigt worden sei. Im März 2001 seien sie in anderem Zusammenhang von einem Notar darauf hingewiesen worden, dass auf dem Grundstück ein Rückübertragungsanspruch laste. Damit liege eine neue Tatsache i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 vor. Ein Verschulden, an dem nachträgliches Bekanntwerden dieser neuen Tatsache treffe sie, die Kläger, nicht. Dem Gutachter seien alle bewertungserheblichen Unterlagen zur Verfügung gestellt worden. Damit seien sie ihrer persönlichen Mitwirkungspflicht nachgekommen. Es könne von ihnen nicht verlangt werden, die Handlungen des Sachverständigen zu beaufsichtigen oder nachzuvollziehen. Sofern dem Gutachter ein schuldhaftes Verhalten vorzuwerfen sei, dürfe sein Fehler ihnen nicht zugerechnet werden, da er ihnen gegenüber nicht als Bevollmächtigter gehandelt habe. Außerdem sei das Ergebnis des Gutachtens nicht in den Betriebsaufgabegewinn eingeflossen. Vielmehr habe das FA den Wert des Grundstücks selbst ermittelt und dabei die darauf ruhende Last ebenfalls verkannt.
- 10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es war der Auffassung, die Kläger treffe ein grobes Verschulden am nachträgliches Bekanntwerden der Eintragung in Abteilung II des Grundbuchs. Offen bleiben könne, ob sie insoweit selbst grob fahrlässig gehandelt hätten, da sie sich das Fehlverhalten ihres Gutachters als eigenes Verschulden zurechnen lassen müssten. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 163 veröffentlicht.
- 11 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Sie tragen im Wesentlichen vor:
- 12 Wegen der nachträglich bekannt gewordenen Eintragung der Vormerkung für den Rückübertragungsanspruch der Stadt C in Abteilung II des Grundbuchs sei der Einkommensteuerbescheid 1995 zu ändern. Sie selbst treffe kein Verschulden daran, dass ihnen die Eintragung erst im Jahr 2001 bewusst geworden sei. Auch den Gutachter, der wohl irrtümlich von einem Wegfall der Veräußerungsverbote ausgegangen sei, treffe kein grobes Verschulden. Jedenfalls dürfe ihnen, den Klägern, ein Verschulden des Sachverständigen nicht zugerechnet werden, da sie ihn nicht zur Erfüllung steuerlicher Pflichten herangezogen hätten.
- 13 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung sowie den ablehnenden Bescheid aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 1995 einen Aufgabegewinn in Höhe von 292 294 DM zu berücksichtigen.
- 14 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 15 II.  
Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 1.

Entgegen der Auffassung des FG ist die Änderung des Einkommensteuerbescheids 1995 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 nicht deshalb ausgeschlossen, weil den Sachverständigen am nachträglichen Bekanntwerden der den Grundstückswert mindernden Vormerkung für den bedingten Rückübertragungsanspruch der Stadt C ein grobes Verschulden trifft. Denn dessen Verschulden ist den Klägern nicht als eigenes Verschulden zuzurechnen.

17 a)

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

18 b)

Nach zutreffender Auffassung des FG sind die Belastung des Grundstücks mit einer Rückauffassungsvormerkung in Abteilung II des Grundbuchs und die Werthaltigkeit dieser Vormerkung Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977, die dem FA nachträglich bekannt geworden sind.

19 c)

Ein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen setzt voraus, dass der Steuerpflichtige den ihm obliegenden Sorgfaltspflichten, insbesondere seiner Pflicht, die erheblichen Tatsachen in der Steuererklärung wahrheitsgemäß und vollständig anzugeben ( § 90 Abs. 1 Satz 2 , § 150 Abs. 2 Satz 1 AO 1977), nicht nachgekommen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. August 1987 I R 144/86 , BFHE 151, 299, BStBl II 1988, 109, m.w.N.).

20 d)

Nach dem Wortlaut des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 hat der Steuerpflichtige nur für eigenes Verschulden einzustehen. Ob und auf welcher Rechtsgrundlage sich der Steuerpflichtige ein Verschulden anderer Personen als eigenes Verschulden zurechnen lassen muss, ist umstritten (vgl. z.B. Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, § 173 Rz. 122 f., und Bartone in Woerner/Grube, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 9. Aufl., Rz. 915 ff., jew. m.w.N.). Übereinstimmung besteht insoweit, als der Steuerpflichtige sich das Verschulden seines gesetzlichen Vertreters und seiner Arbeitnehmer (Sachbearbeiter, Buchhalter) zurechnen lassen muss (BFH-Urteile vom 7. März 1986 III R 66/82 , BFH/NV 1987, 9, und vom 17. September 1987 III R 124/82, BFH/NV 1988, 266).

21 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH hat der Steuerpflichtige auch ein Verschulden seines steuerlichen Beraters bei der Anfertigung der Steuererklärung zu vertreten (BFH-Urteile vom 3. Februar 1983 IV R 153/80 , BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324; vom 28. Juni 1983 VIII R 37/81, BFHE 139, 8, BStBl II 1984, 2; vom 25. November 1983 VI R 8/82, BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256; vom 24. März 1987 X R 66/81, BFH/NV 1988, 411; vom 28. April 1987 IX R 108/83, BFH/NV 1987, 772; vom 3. Juni 1987 X R 61/81, BFH/NV 1988, 342; in BFHE 151, 299, BStBl II 1988, 109; vom 13. Juni 1989 VIII R 174/85, BFHE 157, 196, BStBl II 1989, 789; vom 28. August 1992 VI R 93/89, BFH/NV 1993, 147, und vom 9. Mai 2001 XI R 25/99, BFHE 195, 545, BStBl II 2002, 817).

22 Der IV. Senat des BFH hat im Urteil in BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324, dem sich die oben zitierten Senate des BFH angeschlossen haben, die Zurechnung des Verschuldens im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 letztlich mit einer Analogie zu § 152 Abs. 1 Satz 3 und § 169 Abs. 2

Satz 3 AO 1977 begründet (kritisch hierzu Frotscher in Schwarz, Abgabenordnung, § 173 Rz. 84). Der X. Senat des BFH hat in anderem Zusammenhang das Wissen der in die Vorbereitung der Steuererklärung eingeschalteten Sekretärin dem Steuerpflichtigen zugerechnet und die Zurechnung auf einen in § 278 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB-- (Erfüllungsgehilfe), im Vertretungsrecht ( § 164 Abs. 1 Satz 1 , § 166 BGB , § 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung --ZPO--) und im allgemeinen Abgabenrecht ( § 152 Abs. 1 Satz 3 AO 1977) enthaltenen allgemeinen Rechtsgedanken gestützt (BFH-Urteil vom 7. November 1990 X R 143/88 , BFHE 163, 329, BStBl II 1991, 325, unter 3.).

- 23** Die Zurechnung des Verschuldens des steuerlichen Beraters bei der Anfertigung der Steuererklärung ist nach der Rechtsprechung --unabhängig davon, aus welchen Vorschriften der Rechtsgedanke abgeleitet wird-- deshalb gerechtfertigt, weil sich der Steuerpflichtige, der für die Richtigkeit seiner Angaben in der Steuererklärung einzustehen hat, sich dieser Verantwortung nicht dadurch entziehen darf, dass er die Ausarbeitung der Steuererklärung seinem steuerlichen Berater überträgt (BFH-Urteile in BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324; in BFHE 151, 299, BStBl II 1988, 109, und in BFHE 163, 329, BStBl II 1991, 325).
- 24** Gerechtfertigt ist die Zurechnung des Verschuldens aber nur, soweit der Steuerpflichtige anderen Personen die Erledigung seiner steuerlichen Pflichten gegenüber dem FA, insbesondere die Anfertigung und Abgabe der Steuererklärung ( §§ 150 , 152 AO 1977) überträgt. Für "sonstige Hilfspersonen" hat er dagegen nicht einzustehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324; Koenig in Pahlke/Koenig, a.a.O., § 173 Rz. 123). Ein unabhängiger Sachverständiger, der im Auftrag des Steuerpflichtigen den Wert eines Grundstücks ermittelt, wird nicht zur Erfüllung von steuerlichen Pflichten des Auftraggebers gegenüber dem FA tätig, auch wenn die Wertermittlung für die Berechnung eines Betriebsaufgabegewinns von Bedeutung ist. Denn der Steuerpflichtige hat zwar den Betriebsaufgabegewinn zu erklären, er ist aber nicht dazu verpflichtet, auf seine Kosten ein Verkehrswertgutachten für das entnommene Grundstück erstellen zu lassen.
- 25** e)
- Nach diesen Grundsätzen ist das vom FG als grobes Verschulden beurteilte Verhalten des Sachverständigen bei der Erstellung des Gutachtens den Klägern nicht als eigenes Verschulden zuzurechnen, da der Sachverständige nicht zur Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten der Kläger gegenüber dem FA tätig geworden ist.
- 26** Die Kläger haben das Gutachten über den Verkehrswert des Grundstücks vor Beendigung der Betriebsaufspaltung am 7. Juli 1995 in Auftrag gegeben, das ihnen --wie es ausdrücklich im Gutachten heißt-- als Entscheidungshilfe bei der Überführung des steuerlichen Betriebsvermögens in das Privatvermögen dienen sollte. Der öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige hat das Gutachten in eigener Verantwortung für die Kläger erstellt. Nach den Feststellungen des FG hat der für die Kläger tätige steuerliche Berater das Gutachten dem FA erst auf ausdrückliche Anforderung als Grundlage für die Ermittlung des Aufgabegewinns zur Verfügung gestellt.
- 27** 2.
- Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat aus seiner Sicht zu Recht keine Feststellungen dazu getroffen, ob eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 ausgeschlossen ist, weil den Klägern selbst ein Verschulden vorzuwerfen ist oder weil den steuerlichen Berater, der die Einkommensteuererklärung erstellt hat, ein den Klägern zuzurechnendes Verschulden trifft. Das FG wird die erforderlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachholen.
- 28** Für den Fall, dass weder der steuerliche Berater noch die Kläger ihre Sorgfaltspflichten verletzt haben, wird das FG zu prüfen haben, ob die Vormerkung für den bedingten Rückübertragungsanspruch der Stadt C zu einer Wertminderung des Grundstücks in der von den Klägern ermittelten Höhe führen kann.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.