

7

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

IVa ZR 121/82

URTEIL

Verkündet am
18. April 1984
Mutterer
Justizangestellte
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

des Steuerbevollmächtigten Eberhard G[REDACTED], G[REDACTED]
B[REDACTED] Straße [REDACTED], F[REDACTED],

Beklagten und Revisionsklägers,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte Dres. [REDACTED]
und [REDACTED] -

g e g e n

1. Frau Marianne W[REDACTED],
2. Herrn Friedrich W[REDACTED],
beide O[REDACTED] L[REDACTED]straße [REDACTED], F[REDACTED],

Kläger und Revisionsbeklagte,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

Der IV a - Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat durch den Vorsitzenden Richter Dr. Hoegen und die Richter Rottmüller, Dehner, Dr. Zopfs und Dr. Ritter auf die mündliche Verhandlung vom 18. April 1984

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des 16. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Frankfurt am Main vom 27. Mai 1982 aufgehoben.

Der Rechtsstreit wird zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung - auch über die Kosten des Revisionsverfahrens - an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Der auf Schadensersatz wegen falscher Beratung in Anspruch genommene Beklagte war bis 1974 steuerlicher Berater einer Firma, deren Inhaber bis zu seinem Tod der am 3. Juni 1973 verstorbene Erblasser war. Zum Betriebsvermögen gehörte das Grundstück O [REDACTED] L [REDACTED] straße [REDACTED]. Unter den Erben bestand Einigkeit, daß das Unternehmen von dem Miterben J., dem Bruder der Kläger, möglichst allein fortgeführt werden sollte.

Der Beklagte teilte dem Finanzamt mit, daß die Erbauseinandersetzung bis zum 31. Oktober 1973 vorgenommen werden sollte. Er bat um Bestätigung, daß diese Frist im

- 3 -

Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Ausein-
setzung noch als angemessen gelte. Diese Bestätigung wurde
vom Finanzamt erteilt.

Mit Erbauseinandersetzungsvertrag vom 29. November
1973 erhielten die Klägerin zu 1) einen Miteigentumsanteil
von 30% an dem zum Betriebsvermögen gehörigen Grundstück,
der Kläger zu 2) einen Anteil von 33% und Josef W. ein-
nen Anteil von 37% sowie das väterliche Unternehmen als Al-
leininhaber. Mit Schreiben vom 5. Dezember 1973 übersandte
der Beklagte dem Finanzamt eine Abschrift dieses Vertrages.
Mit Schreiben vom 7. März 1974 zeigte er dem Finanzamt fer-
ner an, daß J. seit dem Erbfall den Betrieb allein übernom-
men habe. In einer 1975 berichtigten Handels- und Steuer-
bilanz des Unternehmens zum 31. Dezember 1973 wies er das
Betriebsgrundstück nur noch mit einem Eigentumsanteil von
37% aus.

Durch Einkommensteuerbescheide vom 29. Januar 1976
setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1973
gegen die Kläger fest. In den Jahren 1977/1978 führte es
in der Firma eine Betriebsprüfung durch. Dabei kam der Prü-
fer zu dem Ergebnis, daß die Übertragung der Miteigentums-
anteile auf die Kläger ein steuerlich erheblicher Vorgang
sei. Dies erkannten die Kläger und ihr Bruder in der Schluß-
besprechung vom 21. März 1978 an. Zugleich erklärten sie,
daß von dem Erbfall bis zur Erbauseinandersetzung ein Ge-
sellschaftsverhältnis zwischen ihnen und ihrem Bruder be-
standen habe. Sie wollten auf diesem Wege den ermäßigten
Steuersatz nach § 34 EStG erreichen, was ihnen auch gelang.
Aufgrund der dieser Erklärung entsprechenden Feststellungen
im Betriebsprüfungsbericht erließ das Finanzamt am 6. Sep-
tember 1978 einen Feststellungsbescheid, in dem es die Ein-



künfte der Erbengemeinschaft für das Jahr 1973 einheitlich feststellte. Mit Schreiben vom 30. November 1978 änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide vom 29. Januar 1976. Die Mehrbeträge an Steuern beliefen sich für die Klägerin zu 1) auf 36.490,10 DM und für den Kläger zu 2) auf 39.559,40 DM. Diese Beträge verlangen die Kläger von dem Beklagten im Wege des Schadensersatzes.

Die Parteien streiten insbesondere darüber, ob der Feststellungsbescheid vom 6. September 1978, der dem Finanzamt als Grundlage für die Abänderung der Einkommensteuerbescheide diene, überhaupt hätte ergehen dürfen. Der Beklagte verneint dies mit der Begründung, die ursprünglichen Bescheide seien in Bestandskraft erwachsen; bei der früheren Festsetzung der Einkommensteuer sei das Finanzamt über alle erheblichen Vorgänge unterrichtet gewesen. Im übrigen sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Kläger seien auch nie Mitunternehmer der Firma gewesen.

Das Landgericht hat die auf Zahlung von 36.490,10 DM an die Klägerin zu 1) und von 39.559,40 DM an den Kläger zu 2) gerichtete Klage abgewiesen. Das Oberlandesgericht hat ihr stattgegeben. Dagegen richtet sich die Revision des Beklagten, der die Wiederherstellung des landgerichtlichen Urteils begehrt.

Entscheidungsgründe:

Die Revision führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache.

I.

1. Nach Auffassung des Berufungsgerichts können die Kläger gegen den Beklagten, der bis 1974 steuerlicher Berater der Firma W■■■■ & Sohn war, Ansprüche auf Schadensersatz wegen fehlerhafter steuerlicher Beratung geltend machen. Das Berufungsgericht geht insoweit erkennbar davon aus, daß die Kläger dergestalt in die vertraglichen Beziehungen zum Beklagten eingebunden waren, daß dieser bei seiner Beratung auch ihre Interessen zu wahren hatte, und daß bei einer Pflichtverletzung den Klägern unmittelbar Ansprüche gegen den Beklagten erwachsen. Dieses rechtlich mögliche Verständnis wird von der Revision nicht angegriffen.

2. Das Berufungsgericht meint ferner, der Beklagte habe die Miterbengemeinschaft falsch beraten. Er habe nicht darauf aufmerksam gemacht, daß die gewählte Form der Erbauseinandersetzung bei den Klägern einen steuerlich erheblichen Vorgang darstellte und diese insoweit zur Zahlung von Einkommensteuer verpflichtete.

Diese Auffassung ist rechtsfehlerfrei.

a) Ist der Erblasser Alleininhaber eines gewerblichen Unternehmens, so stellt der Erbfall steuerrechtlich weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe durch den Erblasser dar. Vielmehr wird er als eine unentgeltliche Betriebsübertragung angesehen, die für die Einkommensteuer nicht erheblich ist, wenn (der Erbe oder) alle Miterben das Unternehmen weiterführen (BFHE 96, 182, 183 m.w.N.; Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar 2. Aufl. § 15 Anm. 121; Kapp/Ebeling, Handbuch der Erbengemeinschaft 2. Aufl. III 467). Wird der Betrieb von (dem oder) den Erben aufgegeben

oder an einen Dritten veräußert, entsteht ein allen Erben anteilig zuzurechnender Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG). Der Betrieb geht nämlich als solcher auf (den oder) die Erben über und erlischt einkommensteuerrechtlich erst durch ein (dem oder) den Erben zuzurechnendes Verhalten (Schmidt aaO Anm. 120).

b) Als Ergebnis der Erbauseinandersetzung kann aber auch der Betrieb nur von einem (oder einem Teil der) Miterben fortgeführt werden, so daß die übrigen Miterben nicht Mitunternehmer werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gelten insoweit Erbfall und Erbauseinandersetzung grundsätzlich als unselbständige Teile eines einheitlichen privaten Vorgangs, der insgesamt einkommensteuerrechtlich so zu werten ist, als ob das Unternehmen unmittelbar vom Erblasser auf den alleinfortführenden Miterben übergegangen wäre. Steuerlich wird dieser so behandelt, als wäre er zum Alleinerben eingesetzt worden, während den weichenden Miterben Vermächtnisse in Höhe der von ihm gewährten Abfindung ausgesetzt worden wären. Voraussetzung hierfür ist allerdings, daß die Auseinandersetzung in einem gewissen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erbfall steht und die Miterben nicht übereinstimmend davon ausgehen, daß das Unternehmen gemeinsam fortgeführt wird (BFHE 121, 39; 130, 42; Schmidt aaO Anm. 122 ff.). Werden die übrigen Miterben von dem fortführenden aus dessen persönlichen Vermögen oder durch Übertragung von Privatvermögen des Erblassers abgefunden, so erfüllt sich in ihrer Person ebenfalls kein einkommensteuerlich erheblicher Tatbestand.

c) Anders ist es, wenn zur Abfindung ein Gegenstand des Betriebsvermögens übertragen wird. Aus steuerrechtlicher

Sicht geht dieser behaftet mit der Eigenschaft als Betriebsvermögen direkt vom Erblasser auf den weichenden Erben über. Wird der Gegenstand alsdann in das Privatvermögen des weichenden Erben überführt, so entsteht in dessen Person - und nicht beim Erblasser oder bei dem das Unternehmen fortführenden Erben - ein zu versteuernder, nicht begünstigter Entnahmegewinn gemäß §§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 2, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (BFHE 96, 182; 130, 42, 46; Schmidt aaO Anm. 125; Klein/Flockermann/Kühr/Karg, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 2. Aufl. § 16 Anm. 2 c; Esch/Schulze zur Wiesche, Handbuch der Vermögensnachfolge 2. Aufl. Rdn. 316; Kapp/Ebeling aaO III 472; Schulze zur Wiesche DStR 1975, 147, 153 f.; Mittelbach DStR 1981, 404, 407; dazu kritisch: Keuk StuW 1973, 74, 80 ff., insbes. 83; Stöcker WM 1981, 570, 575). War dagegen der weichende Miterbe bis zur Auseinandersetzung Mitunternehmer, so stellt die Überführung des Betriebsvermögens in Privatvermögen einen gemäß §§ 16, 34 Abs. 1 und 2 Nr. 1 EStG zum ermäßigten Satz zu versteuernden Veräußerungsgewinn dar (BFHE 103, 175).

d) Diese steuerrechtliche Wertung der erbrechtlichen Vorgänge entsprach bereits zum Zeitpunkt des Erbfalls der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Der erkennende Senat sieht keinen Anlaß, hiervon abzuweichen. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage war die vom Beklagten erteilte Auskunft unzutreffend, die eine Aufteilung des Betriebsgrundstücks umfassende Auseinandersetzung des Nachlasses erfülle keinen für die Einkommensteuer relevanten Tatbestand. Eine Steuerpflicht der Kläger hätte nur dann vermieden werden können, wenn sie zusammen mit ihrem Bruder J. den Betrieb des Erblassers als Mitunternehmer weitergeführt hätten, oder wenn sie aus nachgelassenem Privatvermögen oder aus dem persönlichen Vermögen des Bruders abgefunden worden wären.

II.

Nach Auffassung des Berufungsgerichts können die Kläger geltend machen, ihnen sei durch die falsche Beratung ein Schaden entstanden. Der Beklagte habe nämlich nicht nachgewiesen, daß die Kläger und ihr Bruder auch bei zutreffender Auskunft über die steuerlichen Folgen gerade diese Form der Auseinandersetzung gewählt hätten. Die Beweisaufnahme habe insoweit das Vorbringen des Beklagten nicht bestätigt, wonach J. keinesfalls die Kläger als Mitunternehmer neben sich geduldet hätte, so daß zumindest die nachträglich festgesetzte Einkommensteuer in jedem Fall auf die Kläger zukommen wäre.

Entgegen der Auffassung der Revision hat das Berufungsgericht zu Recht dem Beklagten die Beweislast dafür auferlegt, daß es auch bei zutreffender Unterrichtung über die Steuerfolgen bei der gewählten Form der Erbauseinandersetzung geblieben wäre. Bei der Verletzung vertraglicher Aufklärungs- und Beratungspflichten entspricht eine solche Umkehr der Beweislast der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (BGHZ 72, 92, 106; Senatsurteil vom 30.9.1981 - IVa ZR 288/80 - ZIP 1981, 1213, 1215 m.w.N.). Diese Verteilung der Beweislast entspricht der dem angesprochenen Pflichtenkreis eigentümlichen Interessenlage, die geprägt ist von dem Bedürfnis der Betroffenen, Klarheit über die für ihre Entscheidung maßgebenden Umstände zu erlangen. Bei gehöriger Pflichterfüllung wäre zugleich Klarheit über den Ursachenzusammenhang geschaffen (BGHZ 61, 118, 123). Gerade so verhält es sich im vorliegenden Fall.

III.

Das Berufungsgericht vertritt die Auffassung, das Finanzamt sei aufgrund des in dem Betriebsprüfungsbericht festgestellten Sachverhalts zum Erlaß eines Grundlagenbescheids, der die Veräußerungsgewinne einbeziehe, und in dessen Folge zur Änderung der Einkommensteuerbescheide befugt gewesen. Dem wäre zuzustimmen, wenn dieser Sachverhalt vorgelegen hätte.

Die Kläger hatten gegenüber dem Finanzamt angegeben, sie hätten zusammen mit ihrem Bruder den väterlichen Betrieb vom Erbfall bis zur Erbauseinandersetzung als Mitunternehmer fortgeführt. An den während der Dauer einer Mitunternehmerschaft erzielten Gewinnen sind alle Mitunternehmer beteiligt. Ihnen sind die Einkünfte auch steuerlich zuzurechnen. Die Einkünfte des Unternehmens sind dann nach §§ 179 Abs. 1 und 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO 1977, Art. 97 § 1 EGAO durch gesonderten Bescheid festzustellen. Die Festsetzungsfrist nach §§ 181 Abs. 1 AO 1977, Art. 97 § 10 Abs. 2 EGAO, § 144 Abs. 1 Satz 1, 145 RAO war bei Erlaß des Feststellungsbescheides am 6. September 1978 noch nicht abgelaufen. Der Grundlagenbescheid eröffnete gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977, Art. 97 § 9 Satz 1 und 2 EGAO die Möglichkeit zur Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1973 vom 29. Januar 1976. Auch diesbezüglich war bei Erlaß der Änderungsbescheide am 30. November 1978 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten (§ 144 Abs. 1 Satz 1, 145 RAO, Art. 97 § 10 Abs. 1 EGAO).

IV.

Das Berufungsgericht hat festgestellt, der Grundlagenbescheid und in seinem Gefolge die neuen Einkommensteuerbe-

scheide vom 30. November 1978 seien erst durch die Erklärung der Kläger veranlaßt worden, mit der sie eine - tatsächlich nicht bestehende - Mitunternehmerschaft anerkannt hatten. Diesem Umstand mißt es keine entscheidungserhebliche Bedeutung bei. Hiergegen wendet sich die Revision zu Recht.

1. Der das Einkommen der Kläger im Jahr 1973 betreffende Steuertatbestand war Gegenstand der Einkommensteuerbescheide vom 29. Januar 1976. Darin war der steuerlich erhebliche Vorgang des Übergangs vom Betriebsvermögen in Privatvermögen nicht berücksichtigt worden; das geschah erst durch die Bescheide vom 30. November 1978, welche die frühere Festsetzung zum Nachteil der Kläger änderten.

Zum Zeitpunkt der Schlußbesprechung unterlagen die bis dahin unveränderten Einkommensteuerbescheide gemäß Art. 97 § 9 EGAO den Vorschriften der AO 1977 über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten. Daß die Steuerbescheide mit einem Vorläufigkeitsvermerk nach § 100 Abs. 1 RAO versehen waren, hat das Berufungsgericht nicht festgestellt. Die Kläger haben ihre diesbezügliche frühere Behauptung in der Berufungsbegründung ausdrücklich widerrufen. Eine Abänderung nach § 165 Abs. 2 AO 1977, Art. 97 § 9 Satz 3 EGAO war daher nicht möglich. Eine Korrektur der unbeschränkt bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide kam hier nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 Abs. 1 Nr. 2, 173 Abs. 1 Nr. 1, 174 Abs. 3, 4, und 5, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 in Betracht (Tipke, Steuerrecht 9. Aufl. S. 579 ff.; Hein, BB 1978, 1768 ff.; Oppermann, DStR 1978, 151, 153 ff.; Bilsdorfer, NJW 1982, 2408, 2410 ff.).

Ein auch im Verhältnis zum Beklagten als berechtigt erscheinender Anlaß für eine Zustimmung zur Abänderung (§ 172

Abs. 1 Nr. 2 a AO 1977) der von der zuständigen Behörde erlassenen Bescheide (§ 172 Abs. 1 Nr. 2 b AO 1977) ist ebenso wenig ersichtlich wie ein den Klägern vorwerfbarer Einsatz unlauterer Mittel oder eine sonstige gesetzliche Zulassung der Änderung (§ 172 Abs. 1 Nr. 2 c, d, AO 1977). Die Einkommensteuerbescheide 1973 lassen auch nicht erkennen, daß ihrem Erlaß die irrige Annahme zugrunde lag, der Übertragungsvorgang sei in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen (§ 174 Abs. 3 AO 1977; vgl. dazu Schwarz/Frotscher, Kommentar zur Abgabenordnung § 174 Rdn. 9 b). Für eine Abänderung nach § 174 Abs. 4 und 5 AO 1977 fehlt es schon an der Aufhebung eines anderen, auf irriger Beurteilung beruhenden Bescheids aufgrund eines Rechtsbehelfs oder eines Antrags des Steuerpflichtigen.

Danach bleiben als Änderungsmöglichkeiten nur noch die nach §§ 173 Abs. 1 Nr. 1 und 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977.

2. Das Berufungsgericht meint, ein einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheid hätte auch ohne die Erklärung der Kläger, bis zur Auseinandersetzung Mitunternehmer gewesen zu sein, ergehen und so zur Abänderung der Einkommensteuerbescheide führen können (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977). Die Entnahme der Miteigentumsanteile am Betriebsgrundstück wäre als laufender Gewinn nämlich ebenfalls in einem gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren gegenüber der Erbengemeinschaft festzustellen gewesen, da die Gewinnrealisierung nicht beim Erblasser, sondern bei den Miterben eingetreten sei. Diese Auffassung entspricht nicht der Rechtslage.

a) Eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO 1977 hinsichtlich einkommensteuerpflichtigen Einkünften, wenn daran meh-

rere Personnn beteiligt und sie diesen steuerlich zuzurechnen sind. Hierzu können auch die Gewinne eines zum ungeteilten Nachlaß gehörenden Unternehmens zählen (Schwarz/Frotscher aaO § 180 Rdn. 15). Für die gesonderte Feststellung spielt es keine Rolle, ob alle Miterben bis zur Auseinandersetzung auch Mitunternehmer sind (BFHE 124, 436, 438; Tipke/Kruse 11. Aufl. Abgabenordnung § 180 Rdn. 15; Schmidt aaO § 15 Anm. 64 a). Erforderlich ist jedoch, daß die Gewinne des zum Nachlaß gehörenden Unternehmens ganz oder teilweise der Erbengemeinschaft zufließen und daran alle Miterben tatsächlich teilhaben, und sei es auch erst im Rahmen einer vergleichweisen Auseinandersetzung (BFHE 124, 436, 438). Im Hinblick auf die unstreitig übereinstimmenden Absichten der Erben, das Unternehmen allein von J. fortführen zu lassen, und unter Berücksichtigung des Schreibens vom 7. März 1974 an das Finanzamt, nach welchem J. den Betrieb seit dem Erbfall allein führte, erscheint zweifelhaft, ob im vorliegenden Fall eine solche Teilhabe am Gewinn des Unternehmens in der Zeit bis zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft anzunehmen ist.

b) Die Frage bedarf hier jedoch keiner abschließenden Entscheidung. Jedenfalls hinsichtlich der im vorliegenden Fall allein entscheidungserheblichen Überführung der beiden Miteigentumsanteile am Betriebsgrundstück in Privatvermögen kam eine gesonderte Gewinnfeststellung nicht in Betracht.

Wenn der Erwerb von Nachlaßgegenständen im Rahmen der Erbauseinandersetzung erfolgt und der weichende Erbe nicht Mitunternehmer des im Nachlaß befindlichen Betriebes geworden ist, so gilt der Vermögensgegenstand nach steuerrechtlicher Betrachtungsweise als unmittelbar zum Zeitpunkt des Erbfalls vom Erblasser auf den jeweiligen Miterben überge-

gangen. Steuerrechtlich waren die beiden Miteigentumsanteile am Betriebsgrundstück zu keinem Zeitpunkt der Gemeinschaft der Miterben zuzurechnen (BFHE 96, 182, 184; 121, 39). Somit kann auch der durch ihre Überführung ins Privatvermögen der Kläger entstehende Entnahmegewinn nicht bei der Erbengemeinschaft erfaßt werden. An diesen Einkünften ist nur der jeweilige übernehmende Miterbe "beteiligt", und nur diesem ist der Gewinn einkommensteuerlich zugeordnet. Die Entnahme kann daher auch nicht im Rahmen einer einheitlichen Gewinnfeststellung für das Unternehmen oder die Erbengemeinschaft in Ansatz gebracht werden (BFHE 130, 42, 47 = BStBl 1980 II 383, 386).

3. Für die Annahme, das Finanzamt sei ohnehin gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 zur Änderung der Einkommensteuerbescheide vom 29. Januar 1976 befugt gewesen, weil später neue Tatsachen bekannt geworden seien, reichen die Feststellungen des Berufungsgerichts nicht aus. Die Überführung von Betriebsvermögen in Privatvermögen ist allerdings eine Tatsache im Sinne der genannten Bestimmung. Als solche gelten nämlich alle Lebensvorgänge, die insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Steuertatbestand oder einzelne Merkmale hiervon erfüllen (Tipke/Kruse aaO § 173 Rdn. 3). Die neuen Tatsachen müssen für die Veranlagung des betreffenden Steuerpflichtigen rechtserheblich sein (BFH DStR 1981, 692). Werden solche Vorgänge, die zu einer erhöhten Steuer führen, der Steuerbehörde erst nachträglich (vgl. z. Zeitpunkt Tipke/Kruse aaO Rdn. 24) bekannt, so sind die Steuerbescheide zu ändern oder aufzuheben.

a) Bei der Erörterung der Verjährungsfrage hat das Berufungsgericht ausgeführt, der Beklagte habe im Schrei-

ben vom 5. Dezember 1973 dem Finanzamt gegenüber von einer Überführung von Betriebsvermögen in das Privatvermögen der Kläger nichts erwähnt. Dieser Tatsachenfeststellung kann jedoch nicht entnommen werden, daß die Aufdeckung des wahren Sachverhalts aus Anlaß der Betriebsprüfung ein nachträgliches Bekanntwerden im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 darstellte. Als bereits bekannt gelten nämlich nicht nur solche Vorgänge, deren sich die Behörde bei Erlaß der Steuerbescheide bewußt ist. Bekannt sind dem Finanzamt die Sachverhalte, die sich aus den von der zuständigen Veranlagungsstelle geführten Akten ergeben (BFHE 101, 156). Ferner gelten auch solche Sachverhalte als bekannt, die die jeweils zuständige Stelle des Finanzamts bei sorgfältiger Erfüllung ihrer Ermittlungspflicht hätte feststellen können (BFHE 103, 404, 407; 114, 318; BFH Urteil vom 28.10.1982 - IV R 30/79). Eine die Abänderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 ausschließende Pflichtverletzung kann jedoch nur angenommen werden, wenn die dem Finanzamt mitgeteilten Tatsachen eindeutig zu Bedenken Anlaß geben (BFH Urteil vom 28.10.1982 - IV R 30/79).

b) Ob dies bei dem vorliegenden Sachverhalt der Fall war, wird das Berufungsgericht zu prüfen haben. Der Senat kann nicht selbst entscheiden, da insbesondere der Auseinandersetzungsvertrag nicht vorliegt. Bei der Prüfung wird es nämlich weniger auf den Wortlaut des Schreibens vom 5. Dezember 1973 ankommen als auf den Inhalt des diesem Schreiben beiliegenden Auseinandersetzungsvertrages. Hinzu kommen die 1975 berichtigte Bilanz und das Schreiben vom 7. März 1974. Ferner wird zu berücksichtigen sein, daß der Beklagte dem Finanzamt bereits am 4. Juli 1973 mitgeteilt hatte, daß die Erbausensetzung auch Be-

triebsvermögen betreffen werde und daß die den Einkommensteuerbescheiden vom 29. Januar 1976 zugrunde liegenden Angaben offenbar keinen Anhalt für die Annahme boten, daß aufgeteiltes Betriebsvermögen als solches von den Klägern weitergeführt wurde. Entscheidend ist der sich aus den bekannten Einzeltatsachen ergebende Sachverhalt (BFHE 138, 313, 316). Allerdings wird auch zu berücksichtigen sein, ob und inwieweit der Beklagte, dessen Verhalten sich die Kläger insoweit zurechnen lassen mußten (BFHE 103, 404, 407), in vorwerfbarer Weise mißverständliche und unvollständige Angaben gegenüber dem Finanzamt gemacht hatte (BFH Urteil vom 8.7.1983 - VI R 159/82; Tipke/Kruse aaO § 173 Rdn. 29 f.).

V.

1. Sollte das Berufungsgericht zu dem Ergebnis gelangen, daß die Einkommensteuerbescheide vom 29. Januar 1976 nicht mehr abzuändern waren, so scheidet eine Haftung des Beklagten allerdings nicht bereits dem Grunde nach aus. Die Pflichtwidrigkeit des Beklagten blieb zwar wegen der fehlerhaften Festsetzung durch das Finanzamt ursprünglich ohne nachteilige Folgen und hätte sich aufgrund der Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide ohne das fehlsame Handeln der Kläger auch weiterhin nicht schädigend ausgewirkt. Das Verhalten der Kläger bei der Betriebsprüfung läßt den Zurechnungszusammenhang zwischen der falschen Auskunft des Beklagten und der nachträglichen Abänderung der Steuerfestsetzung jedoch nicht entfallen. Die Begünstigung der Kläger und damit des regreßpflichtigen Beklagten durch den Irrtum des Finanzamtes wurde beseitigt auf-

grund der späteren Irrigen Annahme des Finanzamtes, die bestandskräftigen Steuerbescheide seien einer Abänderung zugänglich. Ein solcher Geschehensablauf, bei dem ein Fehler einen anderen gleichsam nach sich zieht, ist nicht ungewöhnlich. Daß dann die Kläger und deren neuer Berater in Steuersachen diesem Irrtum ebenfalls unterlagen und durch den Versuch, eine höhere Steuerschuld abzuwenden, erst die rechtliche Möglichkeit einer Abänderung eröffneten, liegt nicht außerhalb jeden Erfahrungsbereiches (vgl. BGH Urteil vom 21.2.1978 - VI ZR 8/77 - NJW 1978, 1005, 1006).

2. Bedeutung gewinnen die Angaben der Kläger im Rahmen der Betriebsprüfung aber unter dem Gesichtspunkt eines Mitverschuldens. Die Kläger waren nicht nur im eigenen Interesse gehalten, vor der Abgabe von Erklärungen, denen erkennbar steuerliche Erheblichkeit zukam, deren Folgen für die eigene Steuerpflicht zu prüfen. Im Verhältnis zum möglicherweise regreßpflichtigen Beklagten, der in die Verhandlungen anlässlich der Betriebsprüfung nicht eingeschaltet worden war, traf sie insoweit eine Obliegenheit. Falls die Angaben der Kläger auf fehlerhafte Ratschläge ihres neuen Beraters zurückgehen, müssen sie sich deshalb in diesem Fall dessen Verschulden nach §§ 254, 278 BGB als eigenes anrechnen lassen (BGHZ 3, 46, 50; BGH Urteil vom 8.2.1965 - III ZR 170/73 - NJW 1965, 962; Lange Schadensersatz S. 372). Ob das Mitverschulden der Kläger zu einer völligen Entlastung des Beklagten oder zu einer Aufteilung des Schadens unter den Parteien führt, unterliegt der tatrichterlichen Beurteilung.

VI.

Die Ausführungen, mit denen das Berufungsgericht eine Verjährung der Schadensersatzansprüche verneint, werden von der Revision nicht angegriffen. Sie sind zutreffend (vgl. BGHZ 73, 363).

Dr. Hoegen

Rottmüller

Dehner

Dr. Zopfs

Dr. Ritter