

14

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein

ZPO § 287

Zur Darlegung des Schadens in Regreßprozessen
gegen steuerliche Berater.

BGH, Urteil vom 24. September 1986 - IVa ZR 236/84 - OLG Karlsruhe
LG Heidelberg

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

IVa ZR 236/84

URTEIL

Verkündet am: 24. September 1986
Hellmann, Justizamtsinspektor
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

der Frau Ottilie Z [REDACTED], W [REDACTED]straße [REDACTED], E [REDACTED],

Klägerin und Revisionsklägerin,

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

g e g e n

den Steuerberater Heinz N [REDACTED], Im S [REDACTED],
L [REDACTED]-St. I [REDACTED],

Beklagten und Revisionsbeklagten,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Prof. Dr. [REDACTED] -

Streithelfer:

1. Ernst C [REDACTED], W [REDACTED]straße [REDACTED], K [REDACTED],
2. Rechtsanwalt Dr. Roland S [REDACTED], B [REDACTED]straße [REDACTED],
H [REDACTED]
3. Rechtsanwalt Paul W [REDACTED]-R [REDACTED], B [REDACTED]straße [REDACTED],
H [REDACTED],

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

14

- 2 -

Der IV a - Zivilsenat des Bundesgerichtshofes hat
auf die mündliche Verhandlung vom 24. September 1986
durch die Richter Rottmüller, Dr. Lang, Dehner,
Dr. Zopfs und Dr. Ritter

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerin wird das
Urteil des 10. Zivilsenats des Oberlandes-
gerichts Karlsruhe vom 12. Oktober 1984 in-
soweit, als die Klage in Höhe von 89.164,98 DM
nebst Zinsen abgewiesen worden ist, sowie im
Kostenpunkt aufgehoben.

Die Sache wird in diesem Umfang zur ander-
weiten Verhandlung und Entscheidung, auch
über die Kosten der Revision, an das Beru-
fungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Die Klägerin begehrt vom Beklagten Schadens-
ersatz wegen falscher steuerlicher Beratung.

Der Ehemann der Klägerin betrieb vom 1. Juni 1964
bis zum 31. Oktober 1972 als Einzelkaufmann eine Groß-



[JLaw – Gesetze und Urteile](#)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
(mobile App)



küche auf einem ihm gehörigen Grundstück an der W-
-straße. Am 1. November 1971 verlegte er den Be-
trieb auf ein der Klägerin gehörendes Grundstück in
der H-straße, das diese mit einem für die Groß-
küche geeigneten Gebäude bebaut hatte und an ihren
Ehemann vermietete. Das Grundstück in der W-
-straße diente seitdem dem Betrieb als Lager und zur
Wartung der Kraftfahrzeuge.

Auf Vorschlag des in erster Instanz mitverklag-
ten Rechtsanwalts Ernst C-, der damals die Be-
zeichnung "Fachanwalt für Steuerrecht" führte und spä-
ter in den höheren Dienst der Finanzverwaltung einge-
treten ist, wurden im Jahre 1972 die betrieblichen
Verhältnisse neu geordnet. Zur Erörterung der damit
zusammenhängenden Fragen wurde auch der Beklagte, der
von 1964 bis Ende 1979 Steuerberater der Eheleute
Z- war, hinzugezogen. Die Neuordnung geschah in
folgender Weise: Mit Wirkung vom 1. Januar 1973 brach-
te der Ehemann der Klägerin sein Unternehmen in eine
neu gegründete GmbH & Co KG ein, an der als persön-
lich haftende Gesellschafterin die Z-Verwaltungs-
GmbH mit einem Kapitalanteil von 5.000,- DM und als
Kommanditist der Ehemann der Klägerin mit einem Kapi-
talanteil von 150.000,- DM beteiligt waren. Vom Stamm-
kapital der Komplementär-GmbH gehörten der Klägerin
19.000,- DM und dem Kaufmann R. 1.000,- DM. Zu Ge-
schäftsführern der GmbH wurden die Klägerin und ihr
Ehemann bestellt. Das Grundstück in der W-
-straße

14

straße wurde der Klägerin von ihrem Ehemann mit Wirkung vom 1. Januar 1973 geschenkt. Sie vermietete sowohl dieses Grundstück als auch das an der H[REDACTED]straße an die neugegründete Kommanditgesellschaft.

In den von dem Beklagten entworfenen Steuererklärungen wurden die Pachterträge aus beiden Grundstücken als Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung behandelt. Aufgrund einer im Jahre 1976 durchgeführten Betriebsprüfung kam jedoch die Finanzverwaltung zu der Ansicht, daß die im Jahre 1972 durchgeführte Neuordnung als Betriebsaufspaltung anzusehen sei. Die Pachterträge seien deshalb als Einnahmen aus Gewerbebetrieb aufzufassen. Infolgedessen wurde die Klägerin für die Zeit vom 1. Januar 1973 bis zum 31.12.1980 zu Gewerbesteuerzahlungen in Höhe von 194.263,- DM herangezogen. Eine von der Klägerin erhobene finanzgerichtliche Klage wurde vom Finanzgericht Baden-Württemberg zurückgewiesen; der Bundesfinanzhof hat die hiergegen eingelegte Revision durch Vorbescheid vom 1. April 1981 (BStBl 1981 II 738) zurückgewiesen. Im vorliegenden Rechtsstreit verlangt die Klägerin Ersatz der von ihr gezahlten Gewerbesteuer abzüglich der ersparten Einkommensteuer sowie Erstattung der Kosten, die durch die zum Zwecke der Nachbesserung erforderliche Hinzuziehung eines weiteren steuerlichen Beraters und durch das finanzgerichtliche Verfahren entstanden sind. Sie hat deshalb den Beklagten und Rechtsanwalt C[REDACTED] auf Zahlung von 95.695,48 DM verklagt.

Der Beklagte hat die Einrede der Verjährung erhoben und im Übrigen behauptet, er habe der Klägerin und ihrem Ehemann davon abgeraten, den Betrieb in der von Rechtsanwalt C. vorgeschlagenen Weise neu zu organisieren. Er habe keinen Vorteil darin gesehen, daß durch die Gründung der GmbH & Co die Haftung gegenüber den Gläubigern beschränkt wurde; tatsächlich sei auch stets die persönliche Mitverpflichtung der Klägerin und ihres Ehemanns verlangt worden. Ihm, dem Beklagten, könne kein Vorwurf daraus gemacht werden, daß er nicht vorausgesehen habe, wie die Finanzbehörden und Finanzgerichte später die Neuordnung des Unternehmens beurteilen würden. Die Klägerin sei nämlich nur mit einem Zwerganteil von 3,23% an der Betriebskommanditgesellschaft beteiligt gewesen. Nach dem damaligen Meinungsstand in Rechtsprechung und Schrifttum habe man davon ausgehen können, daß bei einer Zwergbeteiligung von 2% bis 3% eine unechte Betriebsaufspaltung nicht angenommen werden könne. Soweit die Klägerin für die Zeit nach 1978 weiter gewerbesteuerpflichtig geblieben sei, müsse sie sich mitwirkendes Verschulden anrechnen lassen. Die Belastung mit der Gewerbesteuer hätte ab 1976 dadurch vermieden werden können, daß die Klägerin als Gesellschafterin und Geschäftsführerin ausschied. Das habe er, der Beklagte, auch im Jahre 1978 empfohlen; die Klägerin habe daraufhin zwar ihren Gesellschaftsanteil aufgegeben, ihre Stellung als Geschäftsführerin aber beibehalten.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Die Klägerin hat den gegen den Beklagten gerichteten Anspruch durch eine Berufung weiterverfolgt, die vom Oberlandesgericht zurückgewiesen wurde. Mit ihrer Revision erstrebt die Klägerin eine Verurteilung des Beklagten zur Zahlung von 89.164,98 DM nebst Zinsen.

Entscheidungsgründe:

I.

1. Das Berufungsgericht läßt es dahingestellt, ob der Beklagte seine Beratungspflicht schuldhaft verletzt habe. Die Klage sei schon deshalb unbegründet, weil die Klägerin die Entstehung eines Schadens nicht schlüssig dargelegt habe. Dazu führt es aus: Der Beklagte sei nicht nur Berater der Klägerin, sondern auch der ihres Ehemanns gewesen. Er habe deshalb bei der steuerlichen Beratung die Interessen beider Ehegatten, möglicherweise auch die der Kinder, berücksichtigen müssen. Aus diesem Grunde könne ein Schaden nicht damit begründet werden, daß ein Familienmitglied jetzt gewerbesteuerpflichtig geworden sei; es müsse vielmehr auf die steuerliche Belastung der Gesamtfamilie abgestellt werden.

Dieser gedankliche Ansatz ist zutreffend. Im Urteil vom 28. November 1984 - IVa ZR 224/82 - (WM 1985, 319 - insoweit in VersR 1985, 265 nicht abgedruckt -) hat der Senat ausgeführt: Es sei eine Erfahrungstatsache, daß viele Gewerbetreibende bereit seien, ihre nächsten Angehörigen ohne eine (gleichwertige) Gegenleistung an ihrem Unternehmen zu beteiligen; die Neigung hierzu könne besonders groß sein, wenn damit eine steuerliche Entlastung der Familie verbunden sei. In einer solchen Vermögensverschiebung könne jedenfalls dann kein Schaden im Rechtssinne, in ihrem Unterbleiben kein mit dem Steuerschaden verrechenbarer Vermögensvorteil gesehen werden, wenn sie im Interesse der Steuerersparnis gewollt und gewünscht sei. Dieser Gedanke muß auch zugunsten des steuerlichen Beraters Anwendung finden. Wenn sich Familienangehörige (vor allem Eheleute) wirtschaftlich als eine Einheit betrachten, wenn jeder von ihnen bereit ist, persönliche steuerliche oder sonstige finanzielle Nachteile in Kauf zu nehmen, falls sich dadurch die Vermögenslage der Familie im Ganzen bessert, ist es verfehlt, bei der Berechnung des Schadens allein darauf abzustellen, inwieweit sich die Vermögensverhältnisse eines bestimmten Familienangehörigen durch die zum Schadensersatz verpflichtende Handlung des Beraters verändert haben; es müssen vielmehr die Auswirkungen auf alle Familienangehörigen in Betracht gezogen werden.

Im vorliegenden Fall sprechen alle Umstände dafür, daß es den Eheleuten Z [REDACTED] darauf ankam, ihre Vermögensverhältnisse so zu ordnen, daß von ihnen bei einer Gesamtbetrachtung ein möglichst günstiges Ergebnis erzielt wurde, auch wenn, isoliert betrachtet, der eine oder der andere dabei einen vermögensrechtlichen Nachteil erlitt. Wenn der Tatrichter hiervon ausging, ist dies revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das Berufungsgericht hat demnach recht, wenn es annimmt, daß eine Gewerbesteuermehrbelastung der Klägerin dann nicht als ein Schaden im Rechtssinne anzusehen ist, wenn ihr eine gleichhohe oder noch höhere Gewerbesteuerersparnis auf der Seite ihres Ehemanns gegenübersteht.

2. Das Berufungsgericht meint weiterhin: Wenn der Ehemann der Klägerin das Unternehmen als Einzelkaufmann fortgeführt hätte, sei nicht ersichtlich, daß die dann gegebene vollständig andere haftungs-, erbrechtliche und Vermögenssituation der Klägerin vorteilhafter gewesen wäre. Dies zeige bereits der Umstand, daß sie dann das im Wert die Gewerbesteuerschuld weit übersteigende Grundstück nicht geschenkt erhalten hätte. Vor allem aber seien die Vorteile zu beachten, die sich für die Familie aus der Haftungsbeschränkung ergeben; diese seien schon für sich allein geeignet, das Gewerbesteuerisiko zu rechtfertigen. Diese Überlegungen halten einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand.

a) Das Berufungsgericht beachtet zunächst nicht hinreichend, daß zwar durch die Schenkung das Vermögen der Klägerin vermehrt, gleichzeitig aber das Vermögen ihres Ehemanns in gleichem Umfang vermindert wurde. Das Berufungsgericht setzt sich mit seinen eigenen Ausführungen (BU S. 8 3. Absatz) in Widerspruch, wenn es hinsichtlich der privatrechtlichen Folgen der Schenkung die Gesamtbetrachtung ablehnt, die es hinsichtlich der Gewerbesteuerbelastung für erforderlich hält (vgl. dazu im Übrigen auch Senatsurteil vom 28. November 1984 - IVa ZR 224/82 - WM 1985, 319).

b) Die haftungsrechtlichen Vorteile, die sich durch die Gründung einer GmbH & Co ergaben, bezeichnet der Beklagte selbst als geringfügig. Zumindest Großgläubiger verlangen regelmäßig bei einer solchen gesellschaftsrechtlichen Gestaltung, daß die an der Gesellschaft wirtschaftlich beteiligten natürlichen Personen die persönliche Haftung übernehmen. Bei kleineren Forderungen mag sich in gewissen Fällen eine Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen ergeben; der hierdurch erzielte Vorteil fällt jedoch nicht allzu sehr ins Gewicht. Es erscheint daher bereits zweifelhaft, ob sich der Haftungsvorteil überhaupt quantifizieren und mit der ziffermäßig bestimmbaren Steuermehrbelastung verrechnen läßt. Auf jeden Fall hätte es einer näheren tatrichterlichen Begründung dafür bedurft, daß der Haftungsvorteil die Steuermehrbelastung aufwiegt.

Im Übrigen besteht zwischen der Haftungsbegrenzung und der Betriebsaufspaltung kein notwendiger innerer Zusammenhang. Einerseits nehmen die Finanzgerichte eine Betriebsaufspaltung auch in solchen Fällen an, in denen die Haftung des Unternehmers nicht auf das Betriebsvermögen beschränkt ist. Andererseits führt in den meisten Fällen eine Beschränkung der Haftung nicht zur steuerrechtlichen Annahme einer Betriebsaufspaltung. Das ist auch im vorliegenden Falle so. Die objektiven Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung sind deshalb für gegeben erachtet worden, weil sich die beiden Betriebsgrundstücke in der Hand einer anderen Person als der des Unternehmers befanden. Wäre dieser Tatbestand vermieden worden, dann hätte auch die Gründung einer GmbH & Co. nicht zur Annahme einer Betriebsaufspaltung führen können. Andererseits wären auch dann, wenn der Ehemann der Klägerin seinen Betrieb als Einzelkaufmann fortgeführt, jedoch das Grundstück in der Wasserturmstraße der Klägerin geschenkt und sodann die beiden Betriebsgrundstücke von ihr gemietet hätte, die objektiven Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben gewesen. Die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse spielen nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs nur insoweit eine Rolle, als es zu Lasten der Klägerin berücksichtigt wurde, daß sie mit einem beherrschenden Kapitalanteil Gesellschafterin der Komplementär-GmbH und auch deren Geschäftsführerin war. Beides hätte sich jedoch vermeiden lassen, ohne daß die Haftungsbeschränkung in Frage gestellt worden wäre.

3. Das Berufungsgericht meint weiter, es fehle jeder Vortrag der Klägerin dazu, mit welcher anderen gesellschaftsrechtlichen Konstruktion "die Vorteile für die Klägerin hätten erzielt werden können, ohne den Nachteil bezüglich der Gewerbesteuer zu erleiden". Mit den "Vorteilen für die Klägerin", von denen das Berufungsgericht spricht, sind offenbar die Vorteile gemeint, die sich nach der Auffassung des Berufungsgerichts für die Familie aus der Begrenzung der Haftung auf das Unternehmen ergeben. Das Berufungsgericht fährt fort: Es sei nicht Sache des Gerichts, durch Einholung eines Sachverständigengutachtens diese Frage näher aufzuklären. Das Gericht habe nicht die für die Situation der Klägerin und ihres Ehemanns unter allen Belangen günstige "Firmenform" herauszufinden. Dies müßte aber "Inhalt des von der Klägerin beantragten Sachverständigengutachtens sein, das somit als Ausforschungsbeweis unzulässig" sei.

Diese Ausführungen sind rechtsirrig. Die Frage, welche anderen gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bestanden hätten und welche steuerrechtlichen Folgen mit ihnen verbunden gewesen wären, ist zu einem guten Teil eine Rechtsfrage, nämlich soweit die tatsächlichen Vorgaben nicht betroffen sind. Zu den tatsächlichen Vorgaben gehört es, die Klägerin und ihr Ehemann hätten notfalls von der Neugründung der GmbH & Co KG abgesehen oder jeden Anteilsbesitz und die Geschäftsführereigenschaft der Klägerin vermieden. Das

ist jedoch vorgetragen worden. Insoweit hält das Berufungsgericht Tatsachenvortrag und dessen rechtliche Beurteilung nicht genügend auseinander. Es meint, die Klägerin habe es an den erforderlichen Darlegungen zum Schaden fehlen lassen. Es ist nicht auszuschließen, daß das Berufungsgericht dabei an Darlegungen zur Rechtslage gedacht hat; denn sie sollten die Frage betreffen, "mit welcher anderen gesellschaftsrechtlichen Konstruktion" die Vorteile für die Klägerin hätten erzielt werden können. Es bezeichnet keinen weiteren Punkt, über den es Tatsachenvortrag erwartet hätte. Danach kann die Ansicht des Berufungsgerichts, die Schadensentstehung sei nicht schlüssig behauptet worden, darauf beruhen, daß ihm die Erörterungen über die maßgeblichen Rechtsnormen und ihre Anwendbarkeit im vorliegenden Fall nicht ausreichten. Wenn es in diesem Zusammenhang von einem unzulässigen Ausforschungsbeweis spricht, so verkennt es, daß das Gericht eine Klage nicht mangels Rechtsausführungen abweisen darf. Die Frage, ob es sich bei der Erforschung des Steuerrechts der Hilfe eines Sachverständigen bedienen darf, braucht hier nicht entschieden zu werden.

II.

Die Entscheidung des Berufungsgerichts läßt sich auch nicht mit einer anderen Begründung aufrechterhalten, insbesondere nicht mit der vom Landgericht gegebenen, die Klageforderung sei verjährt.

Für die Beurteilung der Einrede der Verjährung sind folgende Erwägungen maßgebend: Der Beklagte hat zwar objektiv gegen seine Pflicht verstoßen, die Klägerin über das Bestehen eines Regreßanspruches und über die Verjährungsfrist zu belehren. Die Verletzung dieser Pflicht ist aber nach der Rechtsprechung des Senats erst von dem Zeitpunkt an als schuldhaft anzusehen, in dem die streitige Frage der Belehrungspflicht durch das Senatsurteil BGHZ 83, 17 abschließend geklärt war (BGHZ 96, 290). Nach dem Vortrag der Klägerin hat jedoch der Beklagte der Klägerin ständig erklärt, die Steuerbescheide würden im finanzgerichtlichen Verfahren mit Sicherheit aufgehoben. Darin lag eine schuldhafte Vertragsverletzung. Als Prozeßbevollmächtigter durfte der Beklagte die Klägerin über die Erfolgsaussichten der Klage nicht unrichtig informieren; angesichts des damaligen Meinungsstands in Rechtsprechung und Schrifttum durfte der Beklagte auch keinesfalls davon ausgehen, daß die finanzgerichtliche Klage mit Sicherheit zu einem Erfolg führen werde. Wenn die Klägerin auf die Richtigkeit der Äußerung des Beklagten vertraute und deshalb von der Erhebung der Regreßklage (zunächst) abgesehen hat, dann ist der Beklagte gemäß § 249 BGB verpflichtet, die Klägerin so zu stellen, wie sie stehen würde, wenn sie nicht von der rechtzeitigen Klageerhebung abgehalten worden wäre, sofern nicht in einem solchen Fall ein pactum de non petendo anzunehmen ist.

III.

Für die weitere Bearbeitung der Sache gibt der Senat folgende Hinweise:

1. Über die Frage, ob und in welcher Höhe der Klägerin durch die unrichtige Beratung ein Schaden entstanden ist, hat der Tatrichter nach § 287 ZPO zu befinden (Senatsurteil vom 28. April 1982 - IVa ZR 8/81 - WM 1982, 718 = VersR 1982, 756). Diese Gesetzesvorschrift erleichtert den Geschädigten nicht nur die Beweisführung, sondern auch die Darlegungslast. Eine Substantiierung der klagebegründenden Tatsachen kann von ihnen im Rahmen des § 287 ZPO nicht in gleicher Weise gefordert werden wie hinsichtlich anderer tatsächlicher Fragen (Thomas/Putzo, ZPO 14. Aufl. § 287 Anm. 3 a; Stein/Jonas/Leipold, ZPO 20. Aufl. § 287 Rdn. 25; RGZ 63, 280, 288; 76, 204, 211; 77, 201, 206; 148, 65, 70). Die Klage darf daher nicht wegen eines lückenhaften Vortrags zur Schadensentstehung und Schadenshöhe abgewiesen werden, solange greifbare Anhaltspunkte für eine Schadensschätzung vorhanden sind (BGH Urteil vom 14. April 1969 - II ZR 44/68 - WM 1969, 832, 834).

2. Der Beklagte hat zwar nicht den Eheleuten Z [REDACTED] die Umorganisation ihres Betriebes vorgeschlagen. Er ist jedoch zu den Beratungen über den Umorganisationsvorschlag des ursprünglichen Mitbeklagten C [REDACTED] als

steuerlicher Berater hinzugezogen worden. Er war deshalb verpflichtet, die Eheleute Z[REDACTED] über alle mit der Neuordnung des Betriebes zusammenhängenden steuerlichen Fragen erschöpfend zu belehren. Er mußte sie insbesondere darüber aufklären, welche zusätzlichen steuerlichen Belastungen infolge der neuen Unternehmensform auf die Klägerin und ihren Ehemann zukamen. Seiner Beratungspflicht genügte der Beklagte demnach noch nicht damit, daß er allgemein von der Neuordnung mit der Begründung abriet, er sehe keinen zwingenden Grund für eine Änderung des bisherigen Zustandes. Er hätte vielmehr auf die Gefahr hinweisen müssen, daß die Finanzverwaltung eine Betriebsaufspaltung annahm und die Klägerin zur Gewerbesteuer heranzog. Daß er dies getan habe, behauptet der Beklagte selbst nicht; er trägt vielmehr vor, daß er mit dieser Möglichkeit nicht gerechnet habe.

3. Die Verteidigung des Beklagten geht vor allem dahin, in den Jahren 1972 und 1973 habe nicht erwartet werden können, daß eine Zusammenrechnung der Anteile von Ehegatten erfolge, zumindest nicht, wenn ein Ehegatte nur einen Zwerganteil an Betriebsvermögen halte. Wenn das richtig sein sollte, würde ein Schadensersatzanspruch gegen den Beklagten nicht bestehen. In diesem Falle würde es nicht nur an einem Verschulden, sondern bereits an einem objektiven Pflichtverstoß fehlen; denn ein steuerlicher Berater ist nur verpflichtet, auf solche, mit einer bestimmten rechtlichen

Gestaltung verbundenen steuerlichen Gefahren hinzuweisen, mit denen nach dem Stand von Rechtsprechung, Schrifttum und Verwaltungspraxis ernsthaft zu rechnen ist. Das Berufungsgericht wird also zu prüfen haben, wie der Meinungsstand zur Betriebsaufspaltung in den genannten Jahren war. Dabei wird es folgendes berücksichtigen können:

a) Die Gewerbesteuer belastet ausschließlich die Rechtsträger gewerblicher Unternehmen. Nach § 8 der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung 1961 liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Gewerbebetrieb) vor bei einer selbständigen nachhaltigen Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht. Die bloße Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen wird in der Regel als schlichte Vermögensverwaltung und damit nicht als Gewerbebetrieb angesehen (§9 Gewerbesteuerdurchführungsverordnung 1961). Daraus folgt, daß die vom Inhaber des Gewerbebetriebes zu zahlende Gewerbesteuer sich vermindert, wenn ihm die Betriebsgrundstücke nicht zu Eigentum gehören, sondern von einem anderen Rechtsträger gemietet oder gepachtet worden sind. Denn bei der Berechnung des Gewerbeertrages, der neben dem Gewerbekapital Grundlage für die Bemessung der Gewerbesteuer ist (§ 6 GewerbesteuerG), ist von dem nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftssteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus dem Gewerbebetrieb auszugehen (§ 7 GewerbesteuerG). Miet-

und Pachtzinsen mindern aber als Betriebsausgaben den einkommensteuerrechtlichen Gewinn. Diese Gewinnminderung wird auch nicht durch Sonderbestimmungen des Gewerbesteuerrechts ausgeglichen. Nach § 8 des Gewerbesteuergesetzes sind zwar gewisse Beträge dem einkommensteuerrechtlichen Gewinn hinzuzurechnen. Dazu gehören aber nicht Miet- und Pachtzinsen für Grundstücke, sondern nur Miet- und Pachtzinsen für das bewegliche Anlagevermögen, und auch diese nur zur Hälfte (§ 8 Nr. 7 GewerbesteuerG). Daraus ist der Gedanke entstanden, zum Zwecke der Gewerbesteuerersparnis den Betrieb in der Weise aufzuspalten, daß die Betriebsgrundstücke und der Betrieb als solcher verschiedenen Rechtsträgern zugeordnet werden (vgl. dazu Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 4. Aufl. S. 526 m.w.N.; Hinke, Neue Möglichkeiten der Steuerersparnis durch Betriebsaufspaltung 1979 S. 14 ff.).

Ursprünglich nahm man in Übereinstimmung mit dem Gesetzeswortlaut an, daß die Übertragung des Betriebsvermögens an einen anderen Rechtsträger bei diesem keine Gewerbesteuer anfallen lasse. Daran hält im Prinzip auch heute noch die Rechtsprechung der Finanzgerichte fest. Sie macht aber davon eine Ausnahme, wenn

- aa) dem Betriebsunternehmen Grundbesitz verpachtet wird, der zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebsunternehmens gehört (sachliche Voraussetzungen) und

bb) die hinter beiden Unternehmen stehende Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben (persönliche Voraussetzungen).

Beim Vorliegen dieser Merkmale wird angenommen, daß sich die Tätigkeit des Besitzunternehmens von der eines normalen Verpächters unterscheidet. Die Verpachtung werde zur Gewerbetätigkeit, so daß der Betrieb in zwei gewerbesteuerpflichtige Unternehmen aufgespalten ist (vgl. die Entscheidungen des BFH vom 8. November 1960 - BStBl 1960 III, 513; vom 16. Januar 1962 - BStBl 1962 III, 104; vom 25. Juli 1963 - BStBl 1963 III, 505; vom 10. Juni 1966 - BStBl 1966 III, 598; vom 24. Januar 1968 - BStBl 1968 II, 354; vom 24. Juni 1969 - BStBl 1970 II, 17; vom 19. April 1972 - BStBl 1972 II, 634; vom 8. November 1971 - Betrieb 1972, 24; vom 2. August 1972 - Betrieb 1972, 2140; ferner der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 - BStBl 1972, II, 63). Die gegen die Rechtsprechung der Finanzgerichte erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken hat das Bundesverfassungsgericht bereits am 14. Januar 1969 zurückgewiesen (BVerfGE 25, 28, 40).

b) Für die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens ist es ohne Belang, ob die gegenwärtige Situation durch Teilung eines vormals einheitlichen Gewerbebetriebes entstanden ist (echte Betriebsaufspaltung). Die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmers entsteht

auch dann, wenn bei zwei unabhängig voneinander begründeten Unternehmen (unechte Betriebsaufspaltung) die oben genannten sachlichen und persönlichen Voraussetzungen vorliegen (BFH BStBl. 1960, III 50; vgl. auch Klein/Flockermann/Kühr, EStG 3. Aufl. § 15 Rdn. 55-68). Ebensowenig kommt es entscheidend darauf an, in welcher Rechtsform die beiden Unternehmen betrieben werden. Das Betriebsunternehmen kann sowohl eine Kapitalgesellschaft (BFH BStBl. 1970 II 439; 1981 II 376) als auch eine Personengesellschaft (BFH BStBl. 1983 II 139) sein; ob es auch einem Einzelunternehmer gehören kann, ist zwar in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bisher noch nicht entschieden worden; es wäre jedoch angesichts der bisherigen Rechtsprechung systemwidrig, wenn man in einem solchen Fall eine Betriebsaufspaltung nicht für möglich erklären würde (vgl. Kölner Steuerarbeitsunterlagen, Betriebsaufspaltung in der Steuerberatung, Schwer- und Schwachpunkte 1983 S. 32). Daß das Besitzunternehmen auch einer natürlichen Person gehören kann, hat der Bundesfinanzhof schon früher angenommen (HFR 1964, 80; Betrieb 1970, 31). In dem in der vorliegenden Sache ergangenen Vorbescheid hat er dann ausgesprochen, daß das Besitzunternehmen in jeder Rechtsform denkbar sei. Demnach besteht zwischen der vom Ehemann der Klägerin für das Betriebsunternehmen gewählten Rechtsform und der Annahme der Betriebsaufspaltung nur ein äußerlicher Zusammenhang. Hätte das Betriebsunternehmen die Betriebsgrundstücke in seiner Hand behalten, so wären auch bei Gründung einer GmbH & Co die sachlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung nicht gegeben gewesen. Andererseits hätte - beim Vorliegen

der persönlichen Voraussetzungen - eine Betriebsaufspaltung auch dann angenommen werden können, wenn der Kläger sein Unternehmen als Einzelkaufmann weiterbetrieb, aber das Betriebsgrundstück in der Wasserturmstraße auf die Klägerin übertrug und von ihr mietete oder pachtete.

Die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse können nur für die Frage bedeutsam sein, ob hier die persönlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorlagen. Insoweit hat es der Bundesfinanzhof in seiner im vorliegenden Steuerfall ergangenen Entscheidung für bedeutsam angesehen, daß die Klägerin (Mit-) Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH war und damit maßgeblichen Einfluß auf die GmbH & Co hatte (vgl. dazu auch BFH BStBl 1963 III 440; 1968 II 354, 356; 1969 II 347).

c) Nach alledem konnte von einem Steuerberater im Jahre 1972 erwartet werden, daß er mit dem Begriff der (echten und unechten) Betriebsaufspaltung und den mit ihm verbundenen gewerbesteuerlichen Konsequenzen vertraut war.

d) Der Beklagte bringt vor, der dem Bundesfinanzhof unterbreitete Sachverhalt unterscheide sich von den Planungen, die er im Jahre 1972 zu beurteilen gehabt habe. Der von dem ursprünglichen Mitbeklagten Ernst C. [REDACTED] im Schreiben vom 17. November 1972 unterbreitete Vorschlag sah in der Tat vor, daß die beiden - minderjährigen - Kinder der Klägerin für 10 Jahre den Nießbrauch

an dem Grundstück Handelsstraße eingeräumt erhalten sollten. Die Einnahmen aus der Verpachtung an das Betriebsunternehmen hätten von den Kindern zur Abdeckung der Verbindlichkeiten verwendet werden sollen. Verbleibende Überschüsse sollten die Kinder zum Abschluß ihrer Ausbildung, für Versicherungen und zum Lebensunterhalt verwenden. Ob dies an der Gesamtgewerbesteuerlast der Familie etwas geändert hätte, erscheint zweifelhaft; denn die Rechtssprechung des Finanzgerichtes stellt bei der Beurteilung der Frage, ob eine Betriebsaufspaltung vorliegt, minderjährige Kinder den Ehegatten gleich (vgl. dazu die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 30. November 1966 - BStBl 1967 III, 153 - und vom 12. März 1970 BStBl 1970 II, 439). Jedenfalls ist die im Schreiben vom 17. November 1972 vorgeschlagene Planung nicht verwirklicht worden. In dem Augenblick, in dem der Beklagte dies erkannte, wäre er verpflichtet gewesen, die Klägerin und ihren Ehemann auf die veränderte steuerrechtliche Situation hinzuweisen.

e) Die Verteidigung des Beklagten geht vor allem dahin, in den Jahren 1972 und 1973 habe nicht erwartet werden müssen, daß die Anteile von Ehegatten zusammengerechnet werden, zumindest dann nicht, wenn eine Ehegatte nur einen Zwerganteil erhalte. Auch mit diesem Argument wird sich das Berufungsgericht auseinanderzusetzen haben. In diesem Zusammenhang könnte folgendes von Bedeutung sein:

Der I. Senat des BFH hatte schon zuvor die Auffassung vertreten, bei der Prüfung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens seien die Anteile

von Eheleuten zusammenzuzählen (BStBl 1968 II 354; 1970 II, 439; Betrieb 1970, 569). Der IV. Senat ließ die Frage noch Ende 1972 offen (BStBl 1973 II, 247). Hilfsweise war sie dem Großen Senat 1971 als Vorlagefrage gestellt, von diesem aber ebenfalls nicht beantwortet worden (BStBl 1972 II, 63).

Auch in der Literatur war auf die Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen hingewiesen worden. Allerdings war der Hinweis zumeist mit scharfer Kritik an der Rechtsprechung des I. Senats verbunden. Gelegentlich wurden auch Zweifel daran geäußert, ob die Rechtsprechung nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Januar 1969 (BVerfGE 25,28) aufrecht erhalten werden könne (vgl. Barth, BB 1972, 1360; Birkholz, DStZ 1971, 158, 161; Eckhardt, StBJb 1971/72, 115 ff.; - e.l. - Betrieb 1970, 1350; - e.n. - Betrieb 1970, 2050; 1971, 265; 1972, 165; Felix, GmbH-Rundschau 1971, 147; Felix/Korn, DStR 1971, 135; Grieger, DStZ 1971, 200; Jüsgen, FR 1971, 147; Littmann, DStR 1970, 212; Reuss, BB 1972, 1131; Risse, GmbH-Rundschau 1970, 178).

Die Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen entspricht einem Gedanken, den die Rechtsprechung zu der steuerlichen Anerkennung von Pensionsrückstellungen und rückwirkenden Gehaltserhöhungen entwickelt hat (- e.l. - Betrieb 1970, 1350; BFH bei Mithling, Gewerbesteuerge-
setz 2. Aufl. § 2 Anm. 9 S. 48 n 3). Auch dort geht es um die tatsächliche Beherrschung von Unternehmen. Pensionsrückstellungen sind danach zu beurteilen, ob ihnen eine

ernsthafte Verpflichtung zugrunde liegt. Beherrscht der Empfänger des Pensionsversprechens das zusagende Unternehmen, so fehlt es nach Auffassung des BFH (BStBl 1959 III, 374) an einer echten Belastung. Bei der Prüfung der Herrschaftsverhältnisse hat der BFH die Anteile von Ehegatten zusammengezählt (BStBl 1966 III, 323; 1967 III, 153; 1969 II 347). Allerdings hat er davon die Fälle ausgenommen, in denen dem begünstigten Ehegatten nur ein Zwerganteil an dem Unternehmen zustand (BFH BStBl 1969 II, 349). Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob der Beklagte sich hierauf berufen kann. Der Vorbescheid des BFH vom 1. April 1981 nimmt für die Klägerin eine Beteiligung von 3,23 % (= 1/31) am Betriebsunternehmen an. Als Zwerganteil hatte der BFH Beteiligungen von 1 % (BStBl 1969 II, 349, 50, vorletzter Absatz, 1,13 % (BStBl 1970 II, 761) und - in anderem Zusammenhang - höchstens 2 % (BStBl 1962, III, 133) angesehen (für höhere Anteile vgl. BFH BStBl 1970 II, 761). Die Grenze von 2% war auch anderweitig genannt worden (Niedersächsisches FG EFG 1970, 88; Risse, GmbH-Rundschau 1970, 178). Er erscheint demnach zweifelhaft, ob der Beklagte mit Sicherheit darauf vertrauen konnte, daß Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung auch im vorliegenden Fall einen Zwerganteil annehmen werden.

Bei der Beurteilung des vorliegenden Falles durch den Bundesfinanzhof hat die Größe der Beteiligung der Klägerin am Betrieb keine Rolle gespielt. Im Vorbescheid vom 1. April 1981 wird es ausdrücklich offengelassen, ob der Anteil der Klägerin als Zwerganteil anzusehen sei; der Bundesfinanzhof meinte, bereits aus den Gesamtumständen des Falles ergebe sich, daß die Eheleute Z [REDACTED]

gleichgerichtete Interessen verfolgen. Das erscheint vom Standpunkt der bisherigen Rechtsprechung aus konsequent. Diese hat es vor allem deshalb auf die Beteiligungsverhältnisse abgestellt, weil der Kapitaleigner in aller Regel in der Lage ist, der Gesellschaft seinen Willen aufzuzwingen. Im vorliegenden Fall war die Klägerin trotz ihrer geringen mittelbaren Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zusammen mit ihrem Ehemann zur alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführerin der Komplementärgesellschaft bestellt worden; sie hatte darüberhinaus wegen ihrer 96 %igen Beteiligung an der Komplementär-GmbH die Möglichkeit, ihren Ehemann von der Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft auszuschließen. Das Berufungsgericht wird zu prüfen haben, ob der Beklagte mit einer solchen Beurteilung rechnen mußte. In dieser Hinsicht dürfte folgendes von Bedeutung sein: Für Pensionsrückstellungen hatte der Bundesfinanzhof bereits in früherer Zeit die Auffassung vertreten, daß es letztlich nicht auf die nominellen Beteiligungsverhältnisse ankomme, sondern darauf, ob nach Lage des Einzelfalles maßgebend Einfluß auf die Willensbildung des Unternehmens ausgeübt werden könne und werde (BStBl 1969 II, 347 m.w.N.). Diese konkrete Betrachtungsweise hatte der Bundesfinanzhof bereits vor November 1972 auch für das Beherrschungserfordernis bei Betriebsaufspaltungen übernommen (BStBl 1972 II, 63; 1972 II 634, 635).

4. Was die Frage der Schadensminderungspflicht betrifft, so wird das Berufungsgericht nicht übersehen dürfen, daß der Beklagte bis Ende 1979 als steuerlicher Berater der Eheleute Z [REDACTED] mit der vorliegenden Ange-

legenheit betraut war. Wenn es in dieser Zeit Möglichkeiten gab, den eingetretenen Schaden zu begrenzen, dann war es seine Sache, seine Mandanten auf diese Möglichkeit hinzuweisen (Senatsurteil vom 12. März 1986 - IVa ZR 183/84 - WM 1986, 675). Nur soweit Ratschläge des Beklagten, die tatsächlich eine Verminderung der Steuerlast bewirkt hätten, nicht beachtet worden sind, kommt der Einwand des mitwirkenden Verschuldens in Betracht.

5. Zur Schadensentstehung und zur Schadenshöhe ist zu bemerken:

a) Entscheidend für die Annahme einer echten Betriebsaufspaltung war nicht die Gründung der GmbH & Co, sondern vielmehr der Umstand, daß die Klägerin von ihrem Ehemann das Grundstück in der W[REDACTED]straße geschenkt erhielt. Wäre dieses Grundstück im Eigentum des Betriebsinhabers verblieben, so wäre für die Annahme einer echten Betriebsaufspaltung kein Raum gewesen. Betrachtet man die Folgen der echten Betriebsaufspaltung isoliert, so haben sie möglicherweise nicht zu einer Steuermehrbelastung der Gesamtfamilie geführt; dem Umstand, daß die Klägerin hinsichtlich der Pachteinahmen aus dem Grundstück W[REDACTED]straße gewerbesteuerpflichtig wurde, kann der Vorteil gegenüberstehen, daß die GmbH & Co diese Pachtzinsen gewerbesteuermindernd absetzen konnte.

b) Anders ist die Rechtslage hinsichtlich des Grundstücks in der H[REDACTED]straße zu beurteilen. Dieses gehörte

bereits vor dem 1. Januar 1973 der Klägerin. Sie hat es, im Gegensatz zum Grundstück in der W[REDACTED]straße, nicht von ihrem Ehemann geschenkt erhalten. Insoweit konnte also eine echte Betriebsaufspaltung nicht angenommen werden. Andererseits hat die Klägerin dieses Grundstück bereits seit 1971 dem Unternehmen ihres Ehemanns zur Verfügung gestellt, ohne daß die Finanzverwaltung daraus die Folgerung einer unechten Betriebsaufspaltung gezogen zu haben scheint. Es ist aus diesem Grunde nicht anzunehmen, daß die Klägerin allein wegen dieses Grundstücks zur Gewerbesteuer herangezogen worden wäre, wenn die rechtlichen Verhältnisse über den 1. Januar 1973 hinaus unverändert geblieben wären. Aber auch dann, wenn die Haftung durch die Gründung einer GmbH & Co auf das Betriebsvermögen beschränkt worden wäre, wäre dann, wenn die Klägerin sich weder als Gesellschafterin noch als Geschäftsführerin an der neu gegründeten Gesellschaft beteiligt hätte, mit ihrer Heranziehung zur Gewerbesteuer nicht zu rechnen gewesen, denn die Haftungsbeschränkung ist für sich allein kein für die Annahme der Betriebsaufspaltung wesentlicher Umstand.

Diese nach dem bisherigen Verhalten der Finanzverwaltung voraussehbare Sachbehandlung hätte sich auch im Einklang mit der Rechtslage befunden. Die personellen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung wären nur dann gegeben gewesen, wenn die Klägerin als Inhaber des Besitzunternehmens auch im Betriebsunternehmen ihren Willen hätte durchsetzen können. Für die Durchsetzbarkeit des Willens in einem Unternehmen ist grundsätzlich der Besitz der Mehrheit der Anteile erforderlich (BFH Urteil vom 28. November 1979 BStBl 1980 II, 162; Vorbescheid vom

1. April 1981 BStBl 1981 II, 738). Wenn die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs weiterhin angenommen hat, Anteile von Ehegatten seien grundsätzlich zusammenzurechnen, weil insoweit die widerlegbare Vermutung bestehe, daß Ehegatten die Rechte aus den Anteilen wegen ihrer gleichgerichteten Interessen einheitlich ausüben, so ist das aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht haltbar (Bundesverfassungsgericht Beschluß vom 12. März 1985 1 BvR 571/81 - NJW 1985, 2939). Daß die Ehegatten ihre Rechte am Betriebsgrundstück und an

dem Unternehmen selbst wegen ihrer gleichgerichteten Interessen einheitlich ausüben wollten, hätte daher positiv festgestellt werden müssen.

Rottmüller

Dr. Lang

Dehner

Dr. Zopfs

Dr. Ritter