

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: ja

StBerG § 68

Die Verjährung eines vertraglichen Ersatzanspruchs gegen einen Steuerberater, der steuerliche Nachteile seines Mandanten verschuldet hat, beginnt regelmäßig mit Bekanntgabe des belastenden Steuerbescheids; dessen Bestandskraft oder Unanfechtbarkeit ist für den Verjährungsbeginn nicht erforderlich (Ergänzung zu BGHZ 119, 69).

Die Sekundärhaftung eines Steuerberaters entfällt nicht allein wegen der Beauftragung eines weiteren steuerlichen Beraters.

BGH, Urt. v. 11. Mai 1995 - IX ZR 140/94 - OLG Düsseldorf
LG Wuppertal

BUNDESGERICHTSHOF
IM NAMEN DES VOLKES

IX ZR 140/94

URTEIL

Verkündet am:
11. Mai 1995
Vetter-Haschke
Justizhauptsekretärin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

- 2 -

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 11. Mai 1995 durch den Vorsitzenden Richter Brandes und die Richter Dr. Kreft, Stodolkowitz, Dr. Zugehör und Dr. Ganter

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des 13. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Düsseldorf vom 7. Juli 1994 aufgehoben.

Die Sache wird zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand

Die Kläger verlangen vom beklagten Steuerberater Ersatz eines Schadens, der ihren Eltern aus dem Scheitern einer Umsatzsteueroption anlässlich des Erwerbs eines Hauses im Bauherrenmodell entstanden sein soll.



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



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

Im Dezember 1981 beteiligten sich die Eltern der Kläger an einer Bauherrengemeinschaft. Dabei schlossen sie mit dem Beklagten, der "steuerlicher Berater" des Vorhabens war, einen "Steuerberatungsvertrag"; darin wurde der Beklagte beauftragt, die Bauherren "bei der Durchsetzung (der) mit der Baumaßnahme zusammenhängenden steuerlichen Ziele zu vertreten und zu unterstützen".

Auf Rat des Beklagten vermieteten die Eltern der Kläger im Juni 1983 ihr Haus an die A. Vermietungs- und Vermittlungsgesellschaft mbH (fortan: A.) als gewerbliche Zwischenmieterin und -vermieterin, damit ihnen - nach Verzicht auf die Steuerfreiheit der Mietumsätze - die Vorsteuer auf Bau- und Nebenkosten erstattet wurde. Damals war der Vater der Kläger Alleingesellschafter und -geschäftsführer der im Jahre 1980 gegründeten A., die das Haus der Eltern weitervermietete. Das zu diesem Zeitpunkt zuständige Finanzamt erkannte den Vorsteuerabzug unter Vorbehalt der Nachprüfung an und erstattete Vorsteuern von 2.069 DM für 1981, von 13.755 DM für 1982 und von 22.326 DM für 1983.

Nach einem Wohnsitzwechsel der Eltern der Kläger versagte das nunmehr zuständige Finanzamt mit Bescheiden vom 24. November und 14. Dezember 1987 den Vorsteuerabzug, weil es die Zwischenvermietung wegen der Beteiligung des Vaters der Kläger an der A. als Gestaltungsmißbrauch gemäß § 42 AO wertete. Die Einsprüche des Beklagten vom 22. Dezember 1987 wies das Finanzamt mit Bescheid vom 14. Juli 1989 zurück; dieser wurde der Steuerbevollmächtigten I. zugesandt, die

inzwischen von den Eltern der Kläger beauftragt worden war. Deren Anfechtungsklage wurde durch Urteil vom 19. November 1990 abgewiesen.

Auf den am 8. Dezember 1992 bei Gericht eingegangenen Antrag wurde dem Beklagten am 22. Januar 1993 ein Mahnbescheid über 45.224,58 DM nebst Zinsen zugestellt; damit wurde Ersatz der entgangenen Vorsteuerbeträge für 1981 bis 1983, der vom Finanzamt festgesetzten Aussetzungszinsen von 3.600 DM und der Kosten des Finanzgerichtsverfahrens gefordert. Der im Juni 1993 verstorbene Vater der Kläger wurde von deren Mutter beerbt; diese ist im September 1994 verstorben und wurde von den Klägern beerbt. Das Landgericht hat der Klage stattgegeben, das Oberlandesgericht hat sie wegen Verjährung abgewiesen. Mit der - zugelassenen - Revision begehren die Kläger, das Urteil des Landgerichts wiederherzustellen.

Entscheidungsgründe

Die Revision führt zur Aufhebung des Berufungsurteils und Zurückverweisung der Sache.

I.

Das Berufungsgericht hat dahingestellt sein lassen, ob der Beklagte durch eine schuldhafte Pflichtverletzung den geltend gemachten Schaden verursacht hat, weil ein Ersatzanspruch gemäß § 68 StBerG verjährt sei. Dazu hat es ausgeführt: Ein Schaden aus einem Beratungsfehler des Beklagten sei entstanden, als die Umsatzsteuerbescheide vom 24. November und 14. Dezember 1987 am 22. Dezember 1987 zugegangen seien, so daß Verjährung am 22. Dezember 1990 eingetreten sei. Die Verjährungsfrist habe nicht erst mit dem Abschluß des Finanzgerichtsverfahrens zu laufen begonnen. Eine Sekundärhaftung des Beklagten entfalle, weil die Eltern der Kläger bereits während des Einspruchsverfahrens im Jahre 1989 durch die Steuerbevollmächtigte I. beraten und vertreten worden seien.

Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Nachprüfung nicht in allen Punkten stand.

1. Vergeblich wendet sich die Revision gegen die Ansicht des Berufungsgerichts, die Verjährung habe nicht erst mit Rechtskraft des Urteils des Finanzgerichts von November 1990 begonnen.

a) Im Einklang mit der inzwischen festen Rechtsprechung des Senats (BGHZ 119, 69; BGH, Urt. v. 26. Mai 1994 - IX ZR 57/93, WM 1994, 1848 m.w.N., zustimmend Welf Müller LM StBerG § 68 Nr. 53) ist das Berufungsgericht davon ausgegangen, daß die Verjährung eines Ersatzanspruchs gegen

einen Steuerberater, der steuerliche Nachteile seines Mandanten verschuldet hat, in der Regel frühestens beginnt, sobald diesem der belastende Steuerbescheid gemäß §§ 122 Abs. 1, 155 Abs. 1 Satz 2 AO bekanntgegeben wird; erst dann ist grundsätzlich ein Schaden infolge eines Beratungsfehlers und damit ein Ersatzanspruch des Mandanten entstanden (§ 198 BGB), so daß die Verjährungsfrist des § 68 StBerG in Lauf gesetzt wird. Entgegen der Ansicht der Revisionserwiderung wird der Klageanspruch nicht auf die Empfehlung einer von vornherein nachteiligen Vermögensanlage gestützt, die einen Schaden und damit einen Verjährungsbeginn schon mit der rechtlichen Bindung an das Beteiligungsobjekt auslösen kann (BGH, Urt. v. 26. Mai 1994 - IX ZR 57/93, aaO 1849 m.w.N.). Vielmehr wird die Klageforderung mit einem fehlerhaften Rat in einer Steuersache begründet. Dem Beklagten wird vorgeworfen, er hätte den Eltern der Kläger nicht empfehlen dürfen, die A. als gewerbliche Zwischenmieterin einzuschalten, weil dies wegen der Beteiligung des Vaters der Kläger an der A. als Gestaltungsmißbrauch gemäß § 42 AO habe bewertet werden können (GA I 183). Das Vorbringen der Kläger, sie hätten bei ordnungsmäßiger Beratung einen anderen Zwischenmieter gewählt und, falls ein solcher nicht zur Verfügung gestanden hätte, sich an dem Objekt nicht beteiligt (GA I 185), bezieht sich auf den Ursachenzusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Schaden, nicht aber auf die Art des Beratungsfehlers.

b) Der Senat hat bisher offengelassen, ob Schadensentstehung und Verjährungsbeginn im Sinne des § 68 StBerG erst mit der Bestandskraft des Steuerbescheids (§§ 172 ff, 347 ff AO) anzunehmen sind (BGHZ 119, 69, 74; BGH, Urt. v.

10. Dezember 1992 - IX ZR 54/92, WM 1993, 703, 704; v.
29. April 1993 - IX ZR 101/92, WM 1993, 1508, 1510). Diese
Frage ist im vorliegenden Falle entscheidungserheblich. Die
ursprüngliche, unter Vorbehalt der Nachprüfung gewährte
Steuervergünstigung durfte aufgehoben werden und war deswe-
gen nicht bestandskräftig (§§ 164, 172 AO). Die Änderungs-
bescheide sind mit Rechtskraft des Urteils des Finanzge-
richts von November 1990 unanfechtbar geworden
(§§ 347 ff AO, 110 Abs. 1 FGO). Wäre erst zu diesem Zeit-
punkt die Verjährungsfrist in Lauf gesetzt worden, so hätte
die Klageerhebung die Verjährung unterbrochen (§ 209
Abs. 1, 2 Nr. 1 BGB).

Der Senat stimmt der Ansicht des Berufungsgerichts zu,
daß die Verjährung eines Schadensersatzanspruchs gemäß
§ 68 StBerG nicht erst mit der Unanfechtbarkeit der Be-
scheide begonnen hat. Auf den Eintritt der Bestandskraft
oder Unanfechtbarkeit eines Steuerbescheids ist in der
Rechtsprechung und im Schrifttum nur in dem Sinne abge-
stellt worden, daß die Verjährungsfrist des § 68 StBerG
spätestens zu diesem Zeitpunkt zu laufen beginne (BGHZ 114,
150, 152 ff; OLG Schleswig-Holstein DStR 1984, 665, 666;
OLG Celle VersR 1991, 784; LG Kassel StB 1985, 224; Mutze
StB 1977, 149, 151; Grosselanghorst/Kahler StB 1985, 321,
322 f; wohl auch Wolf NJW 1994, 563, 564). Bei der gebote-
nen wertenden Betrachtung tritt der Schaden, der - aufgrund
einer schuldhaften Pflichtverletzung des Steuerberaters -
den Ersatzanspruch des Auftraggebers und damit den Verjäh-
rungsbeginn gemäß § 68 StBerG auslöst, jedoch nicht erst
dann ein, wenn der belastende Steuerbescheid gemäß §§ 172
bis 177 AO bestandskräftig oder unanfechtbar wird, weil

kein Rechtsbehelf gemäß §§ 347 ff AO eingelegt oder nach einem erfolglosen Vorverfahren nicht oder vergeblich Klage gemäß §§ 40 ff FGO erhoben wird. Die Vermögenslage des Mandanten verschlechtert sich infolge der Fehlberatung gegenüber seinem früheren Vermögensstand, indem die Finanzbehörde mit dem Erlaß des Steuerbescheids ihren hauptsächlichen Entscheidungsprozeß zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abschließt, den öffentlich-rechtlichen Steueranspruch konkretisiert (§§ 37 Abs. 1, 38, 155 Abs. 1 AO) und - gemäß § 218 Abs. 1 AO - die Grundlage für die Verwirklichung dieses Anspruchs schafft (vgl. BGH, Urt. v. 26. Mai 1994

- IX ZR 57/93, aaO 1849 f; Gräfe/Lenzen/Rainer, Steuerberaterhaftung 2. Aufl. RdNr. 877, 905, 906; Prütting WM 1978, 130, 132; Prütting/Bern StVj 1992, 224, 230; Stoecker, Die Verjährungsproblematik der vertraglichen Haftung des Rechtsanwaltes und des Steuerberaters 1992 S. 72). Daran ändert nichts, daß ein solcher Steuerbescheid noch geändert oder aufgehoben werden kann; dies kann auch noch nach Eintritt der Bestandskraft gemäß §§ 172 ff AO und der Unanfechtbarkeit nach § 110 Abs. 2 FGO geschehen. Ein Schaden ist auch dann entstanden, wenn noch nicht feststeht, ob er bestehenbleibt und damit endgültig wird (BGHZ 119, 69, 71 m.w.N.). Der bekanntgegebene Steuerbescheid gibt dem Mandanten in der Regel Anlaß zur Prüfung, ob der Steuernachteil auf einem Beratungsfehler seines Steuerberaters beruht. Von diesem Zeitpunkt an ist dem Auftraggeber zuzumuten, einen Ersatzanspruch gegen den Steuerberater im Wege der Klage geltend zu machen (vgl. BGH, Urt. v. 10. Dezember 1992 - IX ZR 54/92, NJW 1993, 1137, 1138 f; v. 26. Mai 1994 - IX ZR 57/93, aaO 1850). Ein Hinausschieben des Verjährungsbeginns auf den Eintritt der Bestandskraft

oder der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids wäre mit dem Sinn und Zweck des § 68 StBerG (vgl. dazu - in Anlehnung an die für die Anwaltshaftung geltende Verjährungsvorschrift des § 51 BRAO a.F. = § 51 b BRAO n.F. - BGHZ 83, 17, 22, 26), die steuerlichen Berater davor zu schützen, durch die Folgen berufstypischer Risiken in unübersehbarer Weise auf lange Zeit wirtschaftlich bedroht zu werden, unvereinbar (vgl. Spiess DStR 1993, 35, 36; Späth DStR 1993, 624, 626 und VersR 1994, 790, 791 f).

c) Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zum Senatsurteil vom 9. Juli 1992 (IX ZR 50/91, NJW 1992, 2828, 2829); danach ist ein Schaden infolge eines fehlerhaften Prozeßverhaltens eines Rechtsanwalts regelmäßig nicht schon mit einer nachteiligen gerichtlichen Entscheidung entstanden, solange nicht auszuschließen ist, daß diese in einem weiteren Rechtszug zugunsten des Mandanten geändert wird. Daraus kann nicht - mit Späth (DStR 1993, 624, 626) - gefolgert werden, ein Verjährungsbeginn gemäß § 68 StBerG hänge von der Bestandskraft oder Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids ab. Diese Entscheidung könnte allenfalls auf ein Fehlverhalten eines Steuerberaters oder -bevollmächtigten als Vertreter des Mandanten in einem Finanzgerichtsverfahren (§ 62 FGO) übertragen werden (vgl. Schultz VersR 1994, 142, 148).

2. Mit Erfolg beanstandet die Revision jedoch, daß das Berufungsgericht einen Sekundäranspruch verneint hat, der den Steuerberater gemäß § 249 BGB verpflichtet, seinen Auftraggeber so zu stellen, als wäre die (Primär-)Verjährung des Regreßanspruchs nach § 68 StBerG nicht eingetreten

(vgl. BGHZ 83, 17, 22 ff; 115, 213, 226; BGH, Urt. v. 7. Mai 1991 - IX ZR 188/90, WM 1991, 1303, 1305; v. 27. Januar 1994 - IX ZR 195/93, WM 1994, 503, 504 ff; v. 8. Dezember 1994 - IX ZR 254/93, z.V.b.).

a) Die Primärverjährungsfrist lief nach tatrichterlicher Feststellung seit Bekanntgabe der Steuerbescheide spätestens am 22. Dezember 1987. Der Beklagte hatte begründeten Anlaß, seinen Mandanten auf die Möglichkeit einer eigenen Regreßhaftung und die dafür maßgebliche Verjährungsregelung hinzuweisen (vgl. dazu BGHZ 83, 17, 24; 114, 150, 159), als er nach Verjährungsbeginn für seine Auftraggeber Einspruch gegen die Bescheide einlegte; zu diesem Zeitpunkt bestand das Mandat nach den tatrichterlichen Feststellungen fort. Den geschuldeten Hinweis hat der Beklagte unstreitig nicht erteilt. Es ist davon auszugehen, daß dies auf einem Verschulden beruht (§ 276 BGB), weil der Beklagte entweder sein eigenes Verhalten trotz begründeten Anlasses nicht überprüft oder bei einer solchen Prüfung seinen Fehler übersehen hat, obwohl ihn ein sorgfältiger Steuerberater erkennen konnte und mußte, oder weil er zwar eine Haftpflicht erkannt, aber dennoch den gebotenen Hinweis unterlassen hat (vgl. BGHZ 94, 380, 386; BGH, Urt. v. 3. November 1988 - IX ZR 203/87, WM 1988, 1856, 1858). Der Steuerberater muß darlegen und beweisen, daß ihn an der objektiven Verletzung seiner sekundären Hinweispflicht kein Verschulden trifft (vgl. BGH, Urt. v. 18. September 1986 - IX ZR 204/85, NJW 1987, 326, 327; v. 8. Dezember 1994 - IX ZR 254/93, z.V.b.).

b) Entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts ist eine Sekundärhaftung des Beklagten nicht allein deswegen entfallen, weil dessen Auftraggeber im Jahre 1989 - also vor Vollendung der Primärverjährung Ende des Jahres 1990 - die Steuerbevollmächtigte I. eingeschaltet haben.

Im Rahmen der Sekundärhaftung eines Steuerberaters, die derjenigen des Rechtsanwalts nachgebildet ist (BGHZ 114, 150, 157 f), besteht eine Pflicht, den Mandanten auf die eigene Regreßpflicht und deren Verjährung hinzuweisen, nicht mehr, sobald dieser rechtzeitig vor Ablauf der Verjährung wegen der Haftungsfrage anwaltlich beraten wird oder auf anderem Wege von dem Schadensersatzanspruch und dessen Verjährung Kenntnis erhält (vgl. BGH, Urt. v. 14. November 1991 - IX ZR 31/91, NJW 1992, 836, 837; v. 27. Januar 1994 - IX ZR 195/93, NJW 1994, 1405, 1407; v. 8. Dezember 1994 - IX ZR 254/93, z.V.b.). In einem solchen Falle bedarf der Auftraggeber keiner weiteren Belehrung durch den haftpflichtigen Steuerberater; der Schaden in Gestalt der Primärverjährung ist dann nicht durch eine schuldhafte Verletzung der sekundären Hinweispflicht des Steuerberaters verursacht (vgl. BGH, Urt. v. 18. September 1986 - IX ZR 204/85, aaO; v. 21. Januar 1988 - IX ZR 65/87, WM 1988, 629, 631). Allerdings muß feststehen, daß der Mandant über einen möglichen Regreßanspruch und dessen Verjährung rechtzeitig unterrichtet wurde; die Hinweispflicht des Steuerberaters entfällt nicht schon dann, wenn dieser von einer solchen Aufklärung ausgeht, dies aber nicht sicher weiß (vgl. BGH, Urt. v. 18. September 1986 - IX ZR 204/85, aaO). Der geschädigte Auftraggeber muß die anspruchsbegründende Voraussetzung des Ursachenzu-

sammenhangs zwischen seinem Schaden in Gestalt der Primärverjährung und der Pflichtverletzung seines steuerlichen Beraters beweisen (vgl. BGHZ 123, 311 = NJW 1993, 3259; BGHZ 126, 217 = WM 1994, 2113). Die damit verbundene Darlegungs- und Beweislast wird erleichtert durch § 287 ZPO (vgl. dazu BGH, Urt. v. 5. November 1992 - IX ZR 12/92, WM 1993, 382 m.w.N.); außerdem kann insoweit zugunsten des geschädigten Mandanten der Beweis des ersten Anscheins sprechen (vgl. BGHZ 123, 311, 314 ff; 126, 217, 222; BGH, Urt. v. 27. Mai 1993 - IX ZR 66/92, WM 1993, 1513, 1516).

Die Revision rügt mit Recht, daß das Berufungsgericht diesen Ursachenzusammenhang rechtsfehlerhaft verneint hat. Nach dem derzeitigen Sach- und Streitstand waren die Eltern der Kläger nicht vor Ablauf der Primärverjährungsfrist in der Haftungsfrage anwaltlich beraten. Das Berufungsgericht hat nicht festgestellt, daß die Eltern der Kläger durch die im Jahre 1989 beauftragte Steuerbevollmächtigte - oder auf anderem Wege - von einem Regreßanspruch gegen den Beklagten und der Verjährung gemäß § 68 StBerG erfahren haben. Die Parteien haben dies bisher nicht behauptet; die Revisionserwiderung vermutet dies mit Rücksicht auf das Schreiben des Beklagten an den Vater der Kläger vom 7. April 1989. Das Berufungsgericht meint vielmehr, die Sekundärhaftung eines Steuerberaters entfalle allein wegen der Beauftragung eines weiteren Beraters (in diesem Sinne auch OLG Frankfurt Stbg 1988, 43, 45; OLG Hamburg DStR 1990, 187, 188; OLG Hamm StB 1993, 264, 265; Kolbeck/Peter/Rawald, StBerG 2. Aufl. § 68 Rdnr. 109; Späth StB 1985, 323, 328). Dies ist jedoch in dieser Allgemeinheit nicht richtig. Bei einem Anwaltswechsel hat der neue Rechtsanwalt seinen Auftragge-

ber vor einem Schaden infolge Verjährung eines Regreßanspruchs gegen einen früheren Anwalt zu schützen, weil dies zur primären, umfassenden Vertragspflicht des neuen Anwalts gehört (BGH, Urt. v. 1. Februar 1990 - IX ZR 82/89, WM 1990, 815, 818). Dieser Grundsatz darf nicht ohne weiteres auf einen Steuerberaterwechsel übertragen werden. Es gehört nämlich grundsätzlich nicht zu den Aufgaben eines Steuerberaters, auf mögliche Schadensersatzansprüche gegen seinen Vorgänger hinzuweisen (BGH, Urt. v. 7. Mai 1991 - IX ZR 188/90, DStZ 1991, 632, 634 = WM 1991, 1303; OLG Düsseldorf StB 1985, 14, 31). Die Vertragspflichten eines Steuerberaters beschränken sich in der Regel auf das Steuerrecht (§§ 1-3, 33 StBerG); eine Besorgung anderer Rechtsangelegenheiten einschließlich der Rechtsberatung ist ihm grundsätzlich untersagt (Art. 1 §§ 1, 4 Abs. 3 RBerG). In diesem Bereich richten sich die Aufgaben eines Steuerberaters nach Inhalt und Umfang des Mandats; nur in den dadurch gezogenen Grenzen hat der Steuerberater im Rahmen seiner umfassenden steuerlichen Beratungspflicht auch ungefragt über die bei der Bearbeitung auftauchenden steuerlichen Fragen zu belehren (BGH, Urt. v. 26. Januar 1995 - IX ZR 10/94, NJW 1995, 958, z.V.b. in BGHZ). Deswegen kann - entgegen der Ansicht von Späth (Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters 4. Aufl. Rdnr. 459) - eine Pflicht des neuen Steuerberaters, auf einen möglichen Schadensersatzanspruch gegen seinen Vorgänger und die Verjährung hinzuweisen, nicht aus der sekundären Hinweispflicht des - früheren - haftpflichtigen Steuerberaters abgeleitet werden; ebensowenig darf dieser auf die Erfüllung seiner

Pflicht durch den neuen Berater vertrauen, mit der Folge, daß ein Sekundäranspruch mangels eines Verschuldens entfiel.

Andererseits ist nicht ausgeschlossen, daß die Eltern der Kläger durch ihre neue steuerliche Beraterin über einen möglichen Regreßanspruch gegen den Beklagten in einer Weise unterrichtet wurden, die ihnen die rechtzeitige Klageerhebung ermöglicht hätte. In diesem Falle wäre die Primärverjährung nicht durch die schuldhafte Verletzung der sekundären Hinweispflicht des Beklagten herbeigeführt worden, sondern dadurch, daß die Mandanten von der rechtzeitigen Verjährungsunterbrechung abgesehen haben. Insoweit ist also entscheidend, ob die neue Beraterin ihre Auftraggeber tatsächlich in der vorstehenden Weise aufgeklärt hat oder nicht. Dies ist nicht von vornherein auszuschließen. Die Steuerbevollmächtigte I. hatte nach dem vorgetragenen Sachverhalt zu prüfen, ob die Änderungsbescheide zu Recht ergangen waren, und diese anzufechten. Dieser Auftrag erstreckte sich auf die Beantwortung der Frage, ob die Versagung des Vorsteuerabzugs - gemäß der finanzamtlichen Begründung - auf der Einschaltung eines ungeeigneten Zwischenmieters beruhte. Da die neue Beraterin den tatsächlichen Hintergrund der Umsatzsteueroption spätestens aus der ihr zugesandten Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 1989 erfahren hat, liegt es nahe, daß sie erkannt oder zumindest für möglich gehalten hat, daß die Schadensursache auf einen Beratungsfehler des Beklagten zurückzuführen war, und daß sie ihren Mandanten eine entsprechende Mitteilung - möglicherweise unter Hinweis auf die Verjährung gemäß § 68 StBerG - gemacht hat. Es kann hier dahinstehen, ob die

neue Beraterin zu einer solchen Unterrichtung aufgrund des Mandats verpflichtet war. Zumindest war sie dazu befugt. Sie durfte sich für berechtigt halten, zur sachgerechten Erfüllung ihres Auftrags ihre sachunkundigen Auftraggeber auf steuerliche Tatsachen hinzuweisen, die sie bei der fachlichen, in unmittelbarer Beziehung zu ihrer Aufgabe stehenden Bearbeitung der Steuersache ermittelt hatte und die einen Regreßanspruch gegen den früheren Steuerberater in derselben Angelegenheit begründen konnten. Eine entsprechende Mitteilung an die Mandanten, die mangels eigener Fachkunde darauf angewiesen waren, wäre noch keine unerlaubte Besorgung einer fremden Rechtsangelegenheit (vgl. Dumoulin NJW 1966, 810, 812; Späth StB 1985, 323, 328, und in: Bonner Handbuch der Steuerberatung 1994 StBerG § 1 Rdnr. B 35.2, 5, 7). Allerdings darf der Steuerberater nicht die Rechtsberatung und -verfolgung bezüglich eines zivilrechtlichen Regreßanspruchs seines Auftraggebers gegen einen früheren Berater übernehmen, sondern muß den Auftraggeber insoweit an einen Rechtsanwalt verweisen (BGH, Urt. v. 5. Juni 1985 - IVa ZR 55/83, WM 1985, 1274, 1275).

c) Sollte die Primärverjährung eines Regreßanspruchs auf einem Pflichtverstoß des Beklagten beruhen, so hat die Verjährung des Sekundäranspruchs gemäß § 68 StBerG - entgegen der Ansicht der Revisionserwiderung - nicht mit dem Mandatsende begonnen, da in § 68 StBerG eine § 51 b Fall 2 BRAO n.F. (= § 51 BRAO a.F.) entsprechende Regelung fehlt, sondern mit dem Eintritt der Primärverjährung (vgl. BGHZ 94, 380, 389; 114, 150, 158; BGH, Urt. v. 21. Janu-

ar 1988 - IX ZR 65/87, WM 1988, 629, 631; v. 7. Mai 1992 - IX ZR 151/91, NJW-RR 1992, 1110, 1113); diese Verjährungsfrist wurde durch die Klageerhebung unterbrochen.

II.

Das angefochtene Urteil ist nicht im Ergebnis aus einem anderen Grunde richtig (§ 563 ZPO). Der Klageanspruch auf Schadensersatz wegen Schlechterfüllung des Beratungsvertrages ist schlüssig dargelegt; soweit sich der Beklagte rechtserheblich verteidigt, sind tatsächliche Feststellungen erforderlich.

1. Der Beklagte hat seine Vertragspflicht verletzt, die Eltern der Kläger bei der Durchsetzung der Umsatzsteueroption zu unterstützen (vgl. § 4 Nr. 12 a, §§ 9, 15, 27 Abs. 5 UStG; BGH, Urt. v. 2. Juli 1992 - IX ZR 268/91, WM 1992, 1738, 1741, insoweit nicht abgedruckt in BGHZ 119, 69).

Im Rahmen seines Auftrags hat der Steuerberater seinen Mandanten umfassend zu beraten und ungefragt über alle bedeutsamen steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen zu unterrichten (BGH, Urt. v. 16. September 1993 - IX ZR 30/93, WM 1994, 602, 603 m.w.N.). Insbesondere muß der Steuerberater seinen Auftraggeber möglichst vor Schaden bewahren; deswegen muß der Steuerberater den sichersten Weg zu dem erstrebten steuerlichen Ziel aufzeigen und sachgerechte Vorschläge zu dessen Verwirklichung unterbreiten (BGH, Urt.

v. 10. Dezember 1992 - IX ZR 54/92, WM 1993, 703, 704; v. 3. Juni 1993 - IX ZR 173/92, NJW 1993, 2799, 2800). Er hat den Mandanten in die Lage zu versetzen, eigenverantwortlich seine Rechte und Interessen wahren und eine Fehlentscheidung vermeiden zu können (BGH, Urt. v. 7. November 1991 - IX ZR 288/90, WM 1992, 238, 239).

Der Beklagte hat gegen diese vertraglichen Pflichten verstoßen, indem er den Eltern der Kläger mit der A. eine ungeeignete gewerbliche Zwischenmieterin empfohlen hat, weil schon bei der Zwischenvermietung im Juni 1983 die Gefahr bestanden hat, daß die Einschaltung dieser Gesellschaft, deren Alleingesellschafter und -geschäftsführer der Vater der Kläger damals war, als Mißbrauch einer rechtlichen Gestaltungsmöglichkeit gemäß § 42 AO gewertet und deswegen der Vorsteuerabzug versagt werden könnte; für den Fall, daß - gemäß der Behauptung des Beklagten - kein anderer Zwischenmieter und -vermieter vorhanden war, hätte der Beklagte die Eltern der Kläger auf diese Gefahr hinweisen müssen, die sich später verwirklicht hat.

Zwar konnte der Beklagte vor der Zwischenvermietung an A. noch nicht den Erlaß des Bundesministers der Finanzen vom 27. Juni 1983 (BB 1983, 1201) berücksichtigen. Danach besteht Anlaß zur Mißbrauchsprüfung immer dann, wenn der Eigentümer mit der Zwischenvermietung lediglich den Vorsteuerabzug erreichen will und für die Zwischenvermietung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht erkennbar sind, insbesondere im allgemeinen dann, wenn der Eigentümer das Vermietungsrisiko - infolge der Erst- und Weitervermietung und in Gestalt des Mietausfalls - weiterhin

wirtschaftlich selbst trägt. Erst nach der Zwischenvermietung an A. sind die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ab 15. Dezember 1983 ergangen, in denen die Einschaltung eines gewerblichen Zwischenmieters und -vermieters gemäß § 42 AO als Gestaltungsmißbrauch zur Steuerumgehung gewertet und deswegen der Vorsteuerabzug versagt wurde (Urt. v. 15. Dezember 1983: BFHE 140, 354-363-369-375; v. 29. November 1984, BStBl II 1985, 269 = BB 1985, 511).

Die Gefahr, daß die vom Beklagten empfohlene Rechtsgestaltung als Mißbrauch gemäß § 42 AO gewertet und damit zum Verlust des Steuervorteils führen könnte, hatte sich jedoch schon vor der Zwischenvermietung an die A. für einen steuerlichen Fachmann deutlich abgezeichnet. Diese Gefahr ergab sich daraus, daß der Vater der Kläger als Alleingesellschafter der A. trotz deren Einschaltung als Zwischenmieterin und -vermieterin das Vermietungsrisiko letztlich wirtschaftlich allein trug und als Alleingeschäftsführer dieser Gesellschaft die Mietverhältnisse nach seinem Belieben gestalten konnte. Der Bundesfinanzhof hatte bereits in den Jahren 1972 (BFHE 105, 155 zur Gewährung eines Pensionsanspruchs) und 1979 (BStBl II 1980, 247 zur Rückzahlung von Gesellschaftskapital) - zu § 42 AO 1977 und der entsprechenden, vorher geltenden Vorschrift des § 6 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) - ausgeführt, ein Mißbrauch zur Steuerumgehung liege vor, wenn für die konkrete Gestaltung keine wirtschaftlich beachtlichen Gründe angeführt werden könnten. In diesem Sinne konnte eine Zwischenvermietung des Hauses der Eltern der Kläger an die A. gewertet werden, weil ein wirtschaftlich verständiger, außersteuerlicher Grund dafür, daß die Eigentümer ihr Haus nicht unmittelbar

den Endmiethern überliehen, bezweifelt werden konnte. Im Jahre 1975 hatte das Finanzgericht Baden-Württemberg (EFG 1975, 500) die Zwischenvermietung an eine GmbH, deren Alleingesellschafterin und zur alleinigen Vertretung berechnigte Mitgeschäpftsführerin die Tochter des Hauseigentümers war, als Gestaltungsmißbrauch angesehen, weil der Eigentümer nach wie vor das Vermieterterisiko trage und die Vermietung über die GmbH entscheidend beeinflussen könne. Ebenso hatte das Finanzgericht Münster im Jahre 1975 (EFG 1976, 110) die Zwischenvermietung an eine bürgerlich-rechtliche Gesellschaft von Angehörigen der Hauseigentümer gewertet, weil dies nicht aus wirtschaftlichen oder sonstigen außersteuerlichen Gründen erfolgt sei, sondern ausschließlich im Interesse der Eigentümer, um diesen den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Nürnberg vom 3. Juni 1975 (BB 1975, 1195) konnte diese Steuervergünstigung u.a. ausgeschlossen sein, wenn zwischen dem Eigentümer/Vermieter und dem Zwischenmieter ein Organschaftsverhältnis, ein organschaftsähnliches Verhältnis oder Unternehmereinheit bestand. Dementsprechend kam - nach eigenem Vorbringen des Beklagten (GA I 41) - auch nach den damaligen Richtlinien der Oberfinanzdirektion Köln, in deren Geschäftsbereich das Bauherrenmodell abgewickelt wurde, ein Gestaltungsmißbrauch zumindest in Betracht, wenn Eigentümer/Vermieter einerseits sowie Gesellschafter der als Zwischenmieterin eingeschalteten Gesellschaft andererseits identisch waren. Auch im Schrifttum waren die Voraussetzungen eines Gestaltungsmißbrauchs im Sinne des § 42 AO seit dem Jahre 1979 - unter Darstellung der Rechtsprechung - erörtert worden (z.B. Kühn/Kutter, AO 13. Aufl. - 1979 -; Klein/Orlopp, AO 2. Aufl. - 1979 -;

Danzer, Die Steuerumgehung 1981). Unter diesem Gesichtswinkel hatte Fleischmann (BB 1980, 199) die "Vorsteuer-Erstattung beim Bauherrenmodell" behandelt; nach Darlegung der Standpunkte der Finanzverwaltung und -gerichte war er zu dem Ergebnis gelangt, daß die Erstattung der Vorsteuer nur dann erwartet werden darf, wenn der eingeschaltete Zwischenmieter zum Wohnungseigentümer weder in verwandtschaftlicher Beziehung noch in finanzieller, wirtschaftlicher oder organisatorischer Abhängigkeit steht und ein fester Mietzins vereinbart wird.

Danach hätte der Beklagte die Eltern der Kläger bei der Durchsetzung der Umsatzsteueroption vertragsgemäß in der Weise unterstützen müssen, daß er ihnen einen geeigneten gewerblichen Zwischenmieter empfahl oder, falls ein solcher nicht vorhanden war, über die Gefährdung des erstrebten Steuervorteils bei Einschaltung der A. aufklärte, um den Mandanten für diesen Fall eine sachgerechte Entscheidung zu ermöglichen. Dies hat der Beklagte unstreitig unterlassen.

2. Diese Pflichtverletzung beruht auf Fahrlässigkeit (§ 276 BGB). Bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt hätte der Beklagte die Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens erkennen und die sich daraus ergebenden Nachteile für seine Auftraggeber verhindern können und müssen.

An seinem Verschulden, das der Beklagte auszuräumen hat (vgl. BGH, Urt. v. 18. September 1986 - IX ZR 204/85 aaO; v. 8. Dezember 1994 - IX ZR 254/93, z.V.b.), ändert nichts, daß bei der finanzbehördlichen Prüfung der Bauher-

rengemeinschaft 1985/86 die Voraussetzungen der Umsatzsteueroption als grundsätzlich erfüllt angesehen wurden, wobei im Prüfbericht vom 30. September 1986 die im Ausnahmefall der Eltern der Kläger gegebene Verflechtung zwischen Eigentümer/Vermieter und Zwischenmieter unerwähnt geblieben ist (GA I 152 ff; vgl. Tz. 15, 16, 24.4.4, 31.2 des Berichts), und das ursprünglich zuständige Finanzamt den Vorsteuerabzug vorläufig bzw. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gewährt hat.

3. Die Kläger haben den - vom Tatrichter gemäß § 287 ZPO festzustellenden - Ursachenzusammenhang zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Beklagten und dem geltend gemachten Schaden schlüssig dargelegt, soweit sie behauptet haben, ihre Eltern hätten bei vertragsgerechter Aufklärung einen anderen, "unverdächtigen" Zwischenmieter und -vermieter eingeschaltet (GA I 185). Bei Richtigkeit dieses - vom Beklagten bestrittenen (GA I 34 ff, 70 f, 122 f) - Vorbringens, das von den Klägern zu beweisen ist (vgl. BGHZ 123, 311; 126, 217), wäre der behauptete Schaden nicht entstanden. Insoweit werden die Kläger während des weiteren Verfahrens noch Gelegenheit haben, ihren Vortrag zu ergänzen und unter Beweis zu stellen. Die Parteien können sich auch noch zu der - im Rechtsstreit bereits angesprochenen (GA I 57, 124, 185) - Möglichkeit äußern, ob der Vater der Kläger vor einer Zwischenvermietung an die A. aus dieser Gesellschaft - auch mit Rücksicht auf seinen "Verpflichtungsvertrag" vom 12. Mai 1980 u.a. mit dem Beklagten (GA I 75 ff) - hätte ausscheiden können und ob gegebenenfalls der Steuernachteil vermieden worden wäre. Die Kläger sind so zu stellen, wie diese bei pflichtgemäßem Verhalten

des Beklagten gegenüber deren Eltern stünden (§ 249 BGB; vgl. BGH, Urt. v. 7. Mai 1991 - IX ZR 188/90, WM 1991, 1303, 1305).

4. Art und Höhe eines Schadens haben die Kläger schlüssig dargelegt. Soweit dieser vom Beklagten bestritten wurde, sind tatsächliche Feststellungen notwendig (§ 287 ZPO).

Brandes

RiBGH Dr. Kreft ist
wegen längerer dienst-
licher Abwesenheit
gehindert, zu unter-
schreiben.

Stodolkowitz

Brandes

Zugehör

Ganter