

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein

BGB §§ 675, 276 Ci, 249 Bb

- a) Darf der Steuerpflichtige aufgrund des Verhaltens des Finanzamts darauf vertrauen, dieses werde an der für ihn günstigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts auch in Zukunft festhalten, hat der steuerliche Berater seine Empfehlungen und Belehrungen in der Regel selbst dann danach auszurichten, wenn er persönlich die Sach- und Rechtslage anders beurteilt.
- b) Veranlaßt der steuerliche Berater, daß das Finanzamt von einer Beurteilung im Betriebsprüfungsbericht, die dem Mandanten günstig und nicht durch unwahre Angaben beeinflusst ist, später abrückt und infolgedessen einen ihm nachteiligen Bescheid erläßt, hat er den daraus entstandenen Schaden in der Regel selbst dann zu ersetzen, wenn die nunmehr vertretene Auffassung objektiv der Sach- und Rechtslage entspricht.
- c) Auch gegenüber dem steuerlichen Berater gilt die Vermutung, daß der Mandant sich bei sachgerechter Belehrung beratungsgemäß verhalten hätte.

StBerG § 68; UStG 1980 § 9

Hat der Auftraggeber aufgrund eines pflichtwidrigen Handelns des steuerlichen Beraters es versäumt, zur Umsatzsteuer zu optieren, so ist ein Schaden daraus erst dann entstanden, wenn ein rückwirkender Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung nicht mehr möglich ist oder feststeht, daß auf der Unterlassung beruhende finanzielle Nachteile nicht mehr beseitigt werden können.

RBeratG Art. 1 § 1; BGB § 812

Zum Anspruch gegen einen Steuerberater auf Rückzahlung des Honorars, das er für eine steuerliche und allgemein-rechtliche Fragen betreffende Beratung aus Anlaß der Umgestaltung eines Unternehmens erhalten hat.

BGH, Urt. v. 7. Mai 1992 - IX ZR 151/91 - OLG Celle
LG Hildesheim

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

IX ZR 151/91

URTEIL

Verkündet am:
7. Mai 1992
Schnurr
Justizamtsinspektorin
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

1. Bernd V [REDACTED],
S [REDACTED] Weg [REDACTED], H [REDACTED],
2. Hans-Joachim V [REDACTED],
ebenda,

Kläger und Revisionskläger,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

g e g e n

Steuerberater Jürgen S [REDACTED],
S [REDACTED]straße [REDACTED], H [REDACTED],

Beklagter und Revisionsbeklagter,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte Dr. [REDACTED] und
Dr. von [REDACTED] -

- 2 -

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 7. Mai 1992 durch den Vorsitzenden Richter Brandes und die Richter Dr. Kreft, Dr. Fischer, Dr. Zugehör und Dr. Ganter

für Recht erkannt:

- I. Auf die Revision der Kläger werden - unter Zurückweisung im übrigen - das Urteil des 3. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Celle vom 27. März 1991 und das dadurch bestätigte Versäumnisurteil vom 26. September 1990 im Kostenpunkt voll und in der Sache, soweit zu ihrem Nachteil erkannt ist, teilweise aufgehoben.
- II. Die Berufung des Beklagten gegen das Urteil der 2. Zivilkammer des Landgerichts Hildesheim vom 1. August 1986 wird zurückgewiesen, soweit
 1. das Versäumnisurteil des Landgerichts Hildesheim vom 21. März 1986 in Höhe von 2.324,60 DM nebst 4 % Zinsen seit dem 20. Februar 1986 aufrechterhalten worden ist;
 2. der Beklagte verurteilt worden ist, an die Kläger weitere 3.534,65 DM nebst 4 % Zinsen seit dem 20. Februar 1986 zu zahlen,



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



3. festgestellt worden ist, daß der Beklagte verpflichtet ist, den Klägern den über die Anwaltsgebühren hinausgehenden weiteren Schaden zu ersetzen, der ihnen durch das Verfahren XII 6971/83 F Finanzgericht Münster entstanden ist.

III. Auf die Anschlußberufung der Kläger wird

1. der Beklagte verurteilt, an die Kläger weitere 2.066,50 DM nebst 4 % Zinsen seit dem 17. Dezember 1990 zu zahlen;
2. festgestellt, daß der Beklagte verpflichtet ist, den Klägern den Schaden zu ersetzen, der darauf beruht, daß der Beklagte
 - a) den Klägern für das Pachtverhältnis der Gebrüder V [REDACTED] GbR mit der Ing. Josef V [REDACTED] GmbH nicht zur Umsatzsteuer geraten und diese Empfehlung erst nach dem Konkurs der Ing. Josef V [REDACTED] GmbH gegeben hat;
 - b) nach der Betriebsprüfung im Jahr 1980 gegenüber dem Finanzamt die Auffassung durchgesetzt hat, es liege eine Betriebsaufspaltung vor.

IV. Soweit das Berufungsgericht darüber hinaus unter Abänderung des erstinstanzlichen Urteils

1. das Versäumnisurteil des Landgerichts Hildesheim vom 1. August 1986 in Höhe weiterer 6 147,20 DM nebst Zinsen aufgehoben und die Klage abgewiesen hat;
2. den Antrag auf Zahlung weiterer 9.000 DM in Höhe von 2.609,46 DM nebst Zinsen abgewiesen hat,

wird die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung, auch über die gesamten Kosten des Rechtsstreits einschließlich des Revisionsverfahrens, an den 7. Zivilsenat des Berufungsgerichts zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand

Die Kläger waren Gesellschafter der Gebrüder V[REDACTED] KG, die mit Baustoffen handelte und ein Fuhrunternehmen betrieb. Ihr Vater führte als alleiniger Inhaber das

Bauunternehmen Josef V[REDACTED]. Im Herbst 1977 unterbreitete der beklagte Steuerberater den Beteiligten Vorschläge zur Vereinigung beider Betriebe.

Am 6. Januar 1978 verunglückte der Vater der Kläger tödlich. Er wurde von den Klägern je zur Hälfte beerbt. Diese erklärten nach Beratung durch den Beklagten in notarieller Urkunde vom 12. Mai 1978 die Umwandlung beider Firmen nach Maßgabe des Umwandlungsgesetzes in eine GmbH, die in der Folgezeit als "Ing. Josef V[REDACTED] Bauunternehmung, Straßenbau, Tiefbau, Hochbau Gesellschaft mit beschränkter Haftung" firmierte. Nachdem die Kläger das vom Vater geerbte Unternehmen als OHG angemeldet hatten, wurde die GmbH am 21. Dezember 1978 ins Handelsregister eingetragen. Ihr Geschäftsbeginn wurde auf den 1. Januar 1978 festgelegt. Die Kläger als einzige Gesellschafter wurden auch zu Geschäftsführern bestimmt.

Nicht in die neue GmbH überführt wurde das Grundvermögen beider Gesellschaften. Sowohl der Grundbesitz in der K[REDACTED]straße [REDACTED] als auch das Grundstück am S[REDACTED] Weg mit den im Jahr zuvor fertiggestellten Gebäuden wurde auf eine aus den Klägern gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (fortan: GbR) übertragen. Diese verpachtete das Grundstück am S[REDACTED] Weg an die GmbH zu einem monatlichen Zins von 15.000 DM. Eine Verpflichtung zur Zahlung von Mehrwertsteuer enthielt dieser Vertrag nicht. Das Grundstück in der K[REDACTED]straße wurde im Laufe der Zeit veräußert.

Am 8. Mai 1980 traten in die GmbH vier neue Gesellschafter ein, die insgesamt 50 % der Gesellschaftsanteile übernahmen. Die GbR stellte der GmbH ein Darlehen von 400.000 DM zur Verfügung. Im Herbst 1980 wurde bei der Firmengruppe V [REDACTED] eine Außenprüfung durchgeführt. Der Bericht der Großbetriebsprüfungsstelle vom 6. Januar 1981 gelangte zu dem Ergebnis, daß eine Betriebsaufspaltung mit einer daraus folgenden umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der GbR und der GmbH nicht bestehe, weil das Grundstück am Stahler Weg nicht als wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH anzusehen sei. Anläßlich einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung im Jahre 1982 optierte der Beklagte namens der GbR hinsichtlich des Pachtvertrags für die Umsatzsteuer rückwirkend ab 1978. Das Finanzamt erließ zwischen Oktober 1981 und Mai 1983 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1978 bis 1981 gegen die GbR über insgesamt 75.804,43 DM. Eine Nachzahlung der Umsatzsteuer konnte die GbR von der GmbH nicht mehr erlangen, weil diese Ende des Jahres 1981 in Konkurs gefallen war.

Durch Bescheid vom 16. März 1981 stellte das Finanzamt die Einkünfte der GbR aus Vermietung und Verpachtung für 1978 auf 93.570 DM fest. Gegen diesen Bescheid erhob der Beklagte für die Kläger Einspruch und machte geltend, es liege eine Betriebsaufspaltung vor, weil das verpachtete Grundstück eine wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH bilde. Bei der GbR handle es sich folglich um ein gewerbliches Unternehmen. Weiter trug er vor, die GmbH habe infolge einer von der Betriebsprüfung aufgedeckten Überbewertung der halbfertigen Bauten in Höhe von 332.101,32 DM in der Schlußbilanz der väterlichen Einzelfirma eine entsprechende

Forderung gegen die GbR gebucht, die durch Zahlung erfüllt worden sei. In der Einspruchsentscheidung vom 16. August 1983 sah das Finanzamt die Einbringung der Grundstücke in die GbR nunmehr als Betriebsaufspaltung an, lehnte jedoch die Kürzung des Gewinns um den Betrag von 332.101,32 DM ab, weil die Zahlung nicht glaubhaft gemacht sei. Gegen diesen Bescheid erhob der Beklagte Klage beim Finanzgericht Münster (XII 5138/83 F). Die Klage wurde im Jahre 1985 zurückgenommen.

Der Beklagte führte für die Kläger vor dem Finanzgericht zahlreiche weitere Verfahren, von denen in der Revision noch folgende von Bedeutung sind: Die Klagen XII 6971/83 F und XII 8/84 F betrafen die Feststellungsbescheide zu den Einkünften der Kommanditgesellschaft für die Jahre 1977/78. Der Beklagte wollte damit erreichen, daß die Veräußerungsgewinne gemäß §§ 20 UmwStG, 34 EStG tarifbegünstigt besteuert wurden. Diese Klagen wurden in den Jahren 1985/86 zurückgenommen. Die Klagen XII 5139 - 5140 - 5141/83 E richteten sich gegen die Einkommensteuerbescheide der Kläger und ihrer Ehefrauen für die Jahre 1977 bis 1979. Sie wurden ebenfalls 1985 zurückgenommen.

Mit der am 20. Februar 1986 erhobenen Klage nehmen die Kläger den Beklagten auf Rückgewähr gezahlten Honorars, Zahlung von Schadensersatz und Feststellung seiner Haftung für weitergehende Schäden in Anspruch. Sie werfen ihm zahlreiche Beratungsfehler im Zusammenhang mit der Umwandlung der Gesellschaft und den in den nachfolgenden Jahren ergangenen Steuerbescheiden vor und sind der Auffassung, die von

ihm eingereichten Klagen seien teilweise unzulässig und im übrigen zum Erreichen der damit verfolgten steuerlichen Ziele ungeeignet gewesen.

Die hierauf gegründeten Feststellungsanträge hat das Berufungsgericht abgewiesen mit Ausnahme des Antrags festzustellen, daß der Beklagte verpflichtet ist, den Klägern den dadurch entstandenen Schaden zu ersetzen, daß er gegenüber dem Finanzamt darauf bestand, den im Pachtvertrag vereinbarten Pachtzins von monatlich 15.000 DM als Nettobetrag ohne Mehrwertsteuer der Berechnung der Umsatzsteuer zugrunde zu legen. Mit der Revision verfolgen die Kläger noch die Anträge festzustellen, daß der Beklagte verpflichtet ist, ihnen den Schaden zu ersetzen

- der darauf beruhe, daß er ihnen für das Pachtverhältnis nicht zur Umsatzsteueroption geraten und diese Empfehlung erst nach dem Konkurs gegeben habe,
- der daraus entstanden sei, daß er nach der Betriebsprüfung im Jahre 1980 gegenüber dem Finanzamt die Auffassung durchgesetzt habe, es liege eine Betriebsaufspaltung vor,
- der durch das Verfahren XII 6971/83 über die Anwaltsgebühren hinaus entstanden sei.

Die Zahlungsklage hat das Oberlandesgericht vollständig abgewiesen. Mit der Revision begehren die Kläger Ersatz der ihnen in den genannten Gerichtsverfahren entstandenen Kosten und Auslagen in Höhe von 12.222,41 DM sowie Rückzah-

lung der angeblich für die Ausarbeitung der Gesellschafterbeschlüsse zur Umwandlung gezahlten Vergütung von 4.469 DM; denn der Beklagte habe insoweit unerlaubte Rechtsberatung geleistet.

Entscheidungsgründe

Die Revision hat Erfolg.

A. Feststellung der Schadensersatzpflicht wegen fehlerhafter Beratung zur Umsatzsteueroption beim Pachtvertrag:

I.

Das Berufungsgericht hat die Feststellungsklage als zulässig angesehen. Dagegen sind keine Bedenken zu erheben.

Der Antrag enthält in der im Berufungsrechtszug gewählten Form die gemäß § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO erforderliche Bestimmtheit von Gegenstand und Grund des Anspruchs. In der Revision haben die Kläger die äußere Gestaltung des Antrags nochmals zur Veranschaulichung ihres Begehrens verändert, weichen damit jedoch inhaltlich nicht von dem ab, was bei verständiger Auslegung ihres Berufungsantrags schon dort Gegenstand ihres Begehrens war.

Die Kläger haben hinreichend dargetan, daß die Schadensentwicklung jedenfalls bei Klageerhebung im Hinblick auf das damals noch laufende Verfahren V 2026/84 U Finanzgericht Münster wegen Erlaß der Umsatzsteuer 1978 bis 1981 nicht beendet war. Sie durften daher auf Feststellung klagen und hieran ohne Rücksicht darauf festhalten, ob die Schadensentwicklung inzwischen beendet ist (BGH, Urt. v. 30. März 1983 - VIII ZR 3/82, NJW 1984, 1552, 1554; v. 7. Juni 1988 - IX ZR 278/87, NJW 1988, 3268).

II.

Das Berufungsgericht hat zu dem von den Klägern erhobenen Vorwurf, der Beklagte habe die rechtzeitige Option zur Mehrwertsteuer versäumt, ausgeführt: Unstreitig habe das Finanzamt zunächst von einer Umsatzsteuer-Organschaft ausgehen wollen. Das hätte zur Haftung der GbR für alle Umsatzsteuerschulden der GmbH geführt. Dem Beklagten sei es schließlich gelungen, das Finanzamt von dieser rechtlichen Einordnung abzubringen. Hätte er von Anfang an zur Mehrwertsteuer optiert, wäre das vom Finanzamt nicht anerkannt worden. Die Option erst nach dem Konkurs der GmbH sei richtig gewesen.

Dagegen wendet sich die Revision zu Recht.

1. Ein Steuerberater hat seinem Auftraggeber von sich aus die bedeutsamen steuerlichen Fragen, die bei der Erledigung eines Auftrags auftauchen, darzulegen und ihn über

die steuerrechtlichen Folgen in Frage kommender rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu belehren (BGH, Urt. v. 6. Dezember 1979 - VII ZR 19/79, WM 1980, 308, 309; v. 2. Juni 1981 - VI ZR 148/79, VersR 1981, 1029; Urt. v. 7. November 1991 - IX ZR 288/90, WM 1992, 238, 239). Der Abschluß des Pachtvertrages vom 23. Februar 1978 zwischen der GbR und der GmbH erfolgte aufgrund des vom Beklagten aus steuerlichen Gründen entwickelten Konzepts, das Grundvermögen nicht auf die neu gegründete GmbH, sondern die GbR als Besitzgesellschaft zu übertragen. Der Beklagte, den die Kläger mit ihrer ständigen und umfassenden Beratung betraut hatten, kannte den Pachtvertrag. Er hatte daher die Frage zu prüfen, ob die Verpachtung des Grundstücks steuerfrei bleiben (§ 4 Nr. 12 UStG) oder gemäß § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichtet werden sollte, die Kläger über die steuerlichen Folgen beider Alternativen zu belehren und ihnen dementsprechend einen sachgerechten Vorschlag zu unterbreiten.

2. Gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG sind Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken umsatzsteuerfrei. Jedoch kann der Unternehmer einen solchen Umsatz als steuerpflichtig behandeln, wenn er ihn an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt (§ 9 Abs. 1 UStG). Danach waren die in der GbR verbundenen Kläger grundsätzlich berechtigt, zur Umsatzsteuer zu optieren; denn Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist auch jeder Privatmann, der aus der Nutzung seines Grundbesitzes fortlaufend Einnahmen zieht (Bunjes/Geist, UStG 3. Aufl. § 2 Anm. 3).

a) Die BGB-Gesellschaft hatte ein erhebliches Interesse daran, auf die Steuerbefreiung zu verzichten. Auf dem verpachteten Grundstück hatte die Gebrüder V. KG im Jahre 1977 ein Gebäude errichtet. In den Herstellungskosten von 1.672.391 DM waren ca. 180.000 DM an Umsatzsteuer enthalten, die als Vorsteuer (§ 15 UStG) abgezogen worden waren. Mit der Übertragung des Grundstücks auf die GbR änderten sich im folgenden Jahr die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Das Betriebsgebäude wurde vom neuen Eigentümer zum Zwecke der Vermietung, einem nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Umsatz, eingesetzt. Damit drohte eine Verpflichtung zur Rückzahlung der abgezogenen Vorsteuer nach § 15 a UStG. Da eine Änderung der Verhältnisse im Sinne dieser Vorschrift nicht eintrat, wenn das Grundstück weiterhin zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wurde, konnte durch eine Option nach § 9 UStG das Entstehen einer solchen Forderung des Fiskus verhindert werden. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bedeutete weder für die Kläger noch die GmbH eine zusätzliche wirtschaftliche Belastung, weil die Verpächterin die Zahlung des Pachtzinses von 15.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer vereinbaren und die GmbH die an die GbR gezahlte Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt wiederum als Vorsteuer in Abzug bringen konnte.

b) Die Umsätze zwischen der GbR und der GmbH stellten allerdings dann steuerlich von vornherein unbeachtliche Innenumsätze dar, wenn zwischen beiden Gesellschaften ein Organschaftsverhältnis bestand. Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Ge-

sambild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingliedert ist. In einem solchen Fall werden alle von der Organgesellschaft durchgeführten Leistungen als Umsätze des Organträgers behandelt, während alle Leistungsbewegungen zwischen Organ und Organträger steuerlich bedeutungslos bleiben (Bunjes/Geist, § 2 Anm. 30). Eine solche umsatzsteuerliche Organschaft wird regelmäßig bei einer Betriebsaufspaltung angenommen. Diese setzt voraus, daß die Anteile an der Betriebs-GmbH dem Besitzunternehmer oder dessen Gesellschaftern zumindest mehrheitlich gehören - finanzielle Eingliederung -, das vom Besitzunternehmen an die Betriebs-GmbH verpachtete Anlagevermögen es der GmbH erst ermöglicht, ihr Unternehmen weiterzuführen, also die wesentliche Betriebsgrundlage bildet - wirtschaftliche Eingliederung - und eine einheitliche Willensbildung in beiden Unternehmen gewährleistet ist - organisatorische Eingliederung (vgl. BFH BStBl III 1967, 103, 104; Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 5. Aufl. Rdnr. C 160, E 93 f; Bunjes/Geist, § 2 Anm. 32 - 35). Die Aufspaltung erfolgt typischerweise so, daß ein bisher einheitliches gewerbliches Unternehmen in der Weise aufgeteilt wird, daß ein Teil des Betriebsvermögens auf eine neu gegründete Betriebskapitalgesellschaft übertragen und der übrige bei der bisherigen Gesellschaft verbleibende, regelmäßig in unbeweglichem Anlagevermögen bestehende Teil an die Betriebsgesellschaft verpachtet wird; dabei gehören deren Anteile entweder der bisherigen Gesellschaft oder ihren Gesellschaftern. Dem rechtlich gleichzustellen ist eine sogenannte unechte Betriebsaufspaltung, bei der Besitz- und Betriebsgesellschaft als Träger selbständiger Unternehmen ge-

gründet, dann jedoch durch die Überlassung von Anlagevermögen miteinander verbunden und in die beschriebene Abhängigkeit voneinander gebracht werden (Brandmüller, RdNr. A 7 - 9).

c) Im Streitfall kam eine steuerrechtliche Einordnung von GbR und GmbH als Organgesellschaften in dem beschriebenen Sinne in Betracht, solange die Kläger die Mehrheit der Gesellschaftsanteile an der GmbH besaßen, also für die Zeit bis Mai 1980. Eine solche Beurteilung hätte umsatzsteuerrechtlich zur Folge gehabt, daß Pachtzinszahlungen unbeachtliche Innenumsätze blieben, die GbR aber die gesamte Umsatzsteuer schuldete, die aufgrund von Leistungen des Betriebsunternehmens anfiel. Es lag daher ersichtlich im Interesse der Kläger, eine Behandlung der vollzogenen Unternehmensumwandlung als Betriebsaufspaltung zu vermeiden, um die GbR nicht dem Risiko auszusetzen, daß der GmbH die Mittel fehlten, ihr die angefallene Umsatzsteuer zu ersetzen.

Solange die Kläger einzige Gesellschafter der GmbH waren, lagen finanzielle und organisatorische Eingliederung der Kapitalgesellschaft als Voraussetzungen einer Organschaft vor. Ob das verpachtete Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen und deshalb auch eine wirtschaftliche Eingliederung zu bejahen war, ist im wesentlichen Tatfrage (vgl. BFH BStBl II 1981, 480), die die Beteiligten zu verschiedenen Zeiten unterschiedlich beurteilt haben. Das Finanzamt selbst hat im Bericht der Betriebsprüfungsstelle vom 6. Januar 1981 eine Betriebsaufspaltung mit daraus folgender Organschaft verneint, sich dagegen in der Einspruchsentscheidung vom 16. August 1983, betreffend die

Einkünfte der GbR für das Jahr 1978, der vom Beklagten mit dem Einspruch vertretenen Betriebsaufspaltungsthese angeschlossen. Im vorliegenden Rechtsstreit hat das Berufungsgericht zu den für die rechtliche Beurteilung maßgeblichen tatsächlichen Umständen keine Feststellungen getroffen.

3. Danach war es zur Wahrung der berechtigten steuerlichen Belange der Kläger grundsätzlich erforderlich, eine Pachtzinszahlung zuzüglich Mehrwertsteuer zu vereinbaren, insoweit auf die Steuerbefreiung gemäß §§ 9, 4 Nr. 12 Buchst. a UStG zu verzichten und zu versuchen, das Finanzamt davon zu überzeugen, daß die Voraussetzungen einer steuerrechtlichen Organschaft nicht gegeben waren. Ein darauf ausgerichtetes Vorgehen entsprach auch dem ursprünglichen Konzept des Beklagten, der eine Umwandlung im Handelsregister hatte eintragen lassen und eine solche, nicht aber eine Betriebsaufspaltung mit daraus folgender umsatzsteuerlicher Organschaft, nach seinem eigenen Vorbringen hatte bewirken wollen.

a) Diese Verpflichtung entfiel entgegen der Meinung des Berufungsgerichts nicht schon deshalb, weil das Finanzamt damals zunächst den gegenteiligen Standpunkt vertrat - wovon das Berufungsurteil als unstreitig ausgeht. Die lediglich formlos mitgeteilte Auffassung, die das Finanzamt noch nicht zur Grundlage einer von ihm gefällten Entscheidung gemacht hatte, durfte der Beklagte nicht kritiklos hinnehmen. Kraft des ihm erteilten Auftrags hatte er die Interessen seiner Auftraggeber im steuerlichen Bereich nach jeder Richtung und umfassend wahrzunehmen (vgl. dazu BGH, Urt. v. 24. September 1986 - IVa ZR 236/84, ZIP 1986, 1468,

1470 f; v. 25. Februar 1987 - IVa ZR 162/85, WM 1987, 721, 723). Dabei gelten für den steuerlichen Berater auf seinem Fachgebiet die gleichen Anforderungen, die an die Wahrnehmung der Pflichten aus einem Anwaltsvertrag zu stellen sind. Der Anwalt hat im Prozeß grundsätzlich den Versuch zu unternehmen, das Gericht davon zu überzeugen, daß und warum die seinem Mandanten günstige Auffassung zutreffend ist (BGH, Urt. v. 5. November 1987 - IX ZR 68/86, NJW 1988, 486, 487; v. 28. Juni 1990 - IX ZR 209/89, WM 1990, 1917, 1919). Eine entsprechende Aufgabe obliegt dem Steuerberater gegenüber der Finanzbehörde schon vor dem Erlaß der in Betracht kommenden Bescheide; denn er muß, da er den für seinen Auftraggeber relativ sichersten Weg zu wählen hat, schon eine ihm ungünstige Entscheidung der Behörde möglichst zu vermeiden suchen und darf sich nicht lediglich auf die zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfe verlassen.

Daher hatte der Beklagte sich zu bemühen, der Steuerbehörde gegenüber die Merkmale einer Betriebsaufspaltung zu widerlegen und die Anerkennung der Option zur Umsatzsteuer durchzusetzen. Ob und unter welchen Voraussetzungen er von einem solchen Versuch absehen durfte, wenn dem eine von höchststrichterlicher Rechtsprechung bestätigte Auffassung der Steuerbehörde entgegenstand, kann dahingestellt bleiben; denn der Beklagte hat einen solchen Sachverhalt nicht behauptet, obwohl seine spätere Stellungnahme zur Frage der Betriebsaufspaltung gegenüber dem Finanzamt in den Tatsacheninstanzen ausgiebig erörtert worden ist (vgl. unten zu B II).

b) Darüber hinaus ergibt sich aus dem unstreitigen Sachverhalt eine zusätzliche Pflichtverletzung des Beklagten in den Jahren 1980/1981.

aa) Mit dem Eintritt von vier weiteren Gesellschaftern in die GmbH, die 50 % der Anteile übernahmen, hatten die Kläger ab Mai 1980 die Anteilsmehrheit verloren. Zumindest von diesem Zeitpunkt an fehlte es an der Eingliederung der GmbH in die GbR als Voraussetzung für das Vorliegen einer Organschaft. Von nun an wäre eine Umsatzsteueroption selbst dann wirksam geworden, wenn für den davorliegenden Zeitraum der Tatbestand des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erfüllt war.

bb) Vor allem aber hat der Beklagte es versäumt, nach Erhalt des Betriebsprüfungsberichts vom 6. Januar 1981, der eine Betriebsaufspaltung mit daraus folgender umsatzsteuerlicher Organschaft verneinte, nachträglich die Option zur Mehrwertsteuer zu veranlassen. Das hätte auch für die Vergangenheit rechtlich wirksam geschehen können, weil die Umsatzsteuer damals noch nicht unanfechtbar festgesetzt worden war (vgl. Bunjes/Geist, § 9 Anm. 11).

4. Die Behauptung der Kläger, die GmbH hätte die Umsatzsteuer nachentrichtet, weil sie sie als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt hätte geltend machen können, hat der Beklagte nicht bestritten. Die ihm zur Last fallende schuldhafte Verletzung seiner Berufspflichten ist daher für den von den Klägern geltend gemachten Schaden ursächlich geworden.

5. Die Kläger haben allerdings nicht die Tatsachen vorgetragen, die zu einer Nachprüfung erforderlich sind, ob die Verneinung einer umsatzsteuerlichen Organschaft durch die Finanzbehörde aufgrund der Betriebsprüfung 1980 und der Umsatzsteuersonderprüfung 1982 rechtlich zutreffend war. Darauf kommt es indessen nicht an; denn selbst wenn der Senat bei Kenntnis aller für die rechtliche Einordnung maßgeblichen Tatsachen heute zu dem Ergebnis gelangen würde, im Verhältnis der GbR zur GmbH sei bis Mai 1980 eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft zu bejahen, wären die Kläger nicht gehindert, die ihnen entstandenen Nachteile ersetzt zu verlangen.

Die Abgabenordnung schützt durch die Vorschriften über die Bestandskraft (§§ 172 bis 177 AO) und die verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung (§§ 204 bis 207 AO) in den dort im einzelnen beschriebenen Grenzen ausdrücklich das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf eine ihm günstige steuerrechtliche Auffassung der Behörde, unabhängig davon, ob die Sach- und Rechtslage bei Durchführung eines gerichtlichen Verfahrens höchststrichterlich ebenso beurteilt würde. Darf der Steuerpflichtige eine ihm günstige Rechtsauffassung der Behörde seinen weiteren Überlegungen und Maßnahmen zugrunde legen, so hat auch der Steuerberater bei der Wahrung der Interessen seines Mandanten - unabhängig von der objektiv zutreffenden Beurteilung der Sach- und Rechtslage - von dieser Grundlage auszugehen und danach seine steuerlichen Empfehlungen und Belehrungen auszurichten.

Darüber hinaus können im Einzelfall Rechtswirkungen zugunsten des Steuerpflichtigen auch von Erklärungen des Finanzamts im Rahmen der Schlußbesprechung und der Bekanntgabe des Prüfungsberichts ausgehen. So ist insbesondere eine tatsächliche Verständigung zwischen dem Steuerpflichtigen und der zuständigen Finanzbehörde über den der Besteuerung zugrunde zu legenden Sachverhalt zulässig und kann die Behörde nach Treu und Glauben daran hindern, hiervon später zum Nachteil des Steuerpflichtigen abzuweichen (BFHE 142, 549; 162, 211; BFH BStBl II 1991, 45; vgl. auch BFH BStBl III 1955, 92; 1961, 562, 565; 1963, 104; Tipke/Kruse, AO/FGO 14. Aufl. § 201 AO Rdnr. 5; vor § 204 AO Rdnr. 31 f). Im Anschluß an die Betriebsprüfung bestand zwischen den Beteiligten zunächst Einigkeit, daß die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht gegeben waren. Daran hat sich die Finanzbehörde bei den anschließend erlassenen Steuerbescheiden auch gehalten. Sie sah sich infolgedessen später daran gehindert, ihre Auffassung im Bereich der Umsatzsteuer zu Lasten der Kläger zu revidieren, als der Beklagte seine geänderte Ansicht im Einspruchsverfahren gegen die Steuerbescheide zur Gewinnfeststellung vorgetragen hatte. Darauf weist der Schriftsatz des Finanzamts Hörter vom 29. Oktober 1985 im Verfahren V 2026/84 U Finanzgericht Münster ausdrücklich hin. Konnten die Kläger somit auf die Anerkennung der Option zur Mehrwertsteuer durch die Steuerbehörde vertrauen, so erhalten sie durch den Ersatz der Umsatzsteuerbeträge, die die GbR leisten mußte, ohne sie von der GmbH erstattet zu bekommen, nicht etwas, was ihnen steuerrechtlich nicht zugestanden hätte.

III.

Das Berufungsgericht meint, letztlich seien diesbezügliche Ansprüche gemäß § 68 StBerG verjährt. Entwickelte ein steuerlicher Berater für die Umgestaltung verschiedener Unternehmen ein bestimmtes steuerliches, in zivilrechtliche Verträge umzusetzendes Konzept, so sei ein daraus resultierender Schaden schon dann entstanden, wenn die zivilrechtliche Gestaltung wirksam geworden sei. Verjährung sei daher spätestens im Laufe des Jahres 1981 eingetreten.

Auch diese Ausführungen halten der revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand.

1. Das Berufungsgericht geht im Ansatz zutreffend davon aus, daß die Verjährung nicht mit dem Abschluß der Außenprüfung begonnen hat, die zur Umsatzsteuer erst Anfang des Jahres 1982 durchgeführt wurde. Das gilt schon deshalb, weil die Kläger selbst nicht behaupten, daß aufgrund dieser Prüfung höhere Steuern festgesetzt wurden (vgl. BGHZ 114, 150, 155).

2. Im Streitfall bildet auch der Zeitpunkt, zu dem die gegen die GbR erlassenen Umsatzsteuerbescheide bestandskräftig geworden sind, keinen geeigneten Anknüpfungspunkt für die Verjährung des Anspruchs.

Der Senat hat bei solchen Schadensersatzansprüchen die Verjährung mit der Bestandskraft des Steuerbescheides beginnen lassen, die darauf beruhen, daß der Bescheid auf-

grund einer Pflichtwidrigkeit des Steuerberaters Steuern zu hoch festgesetzt hat (grundlegend BGHZ 114, 150, 153). Ob dies nur dann gilt, wenn dem Steuerberater Fehler in der Steuererklärung, Buchführung und Bilanz unterlaufen (so Graefe EWIR 1991, 609, 610) oder diese Rechtsprechung auf alle Schäden anzuwenden ist, die erst durch einen Akt des Finanzamts eintreten, braucht hier nicht entschieden zu werden; denn der von den Klägern geltend gemachte Nachteil beruht nicht darauf, daß das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide zu Lasten der GbR erlassen hat. Diese wären vielmehr auch ergangen, wenn der Beklagte, wie es die Kläger zu Recht von ihm fordern, rechtzeitig zur Umsatzsteuer optiert hätte. Auch in diesem Falle wären die Kläger in der Höhe zur Umsatzsteuer herangezogen worden, die durch die Bescheide für 1978 bis 1981 festgesetzt worden ist. Der geltend gemachte Schaden liegt vielmehr darin, daß die GbR die von ihr zu leistenden Umsatzsteuerbeträge nicht mehr von der GmbH erhalten konnte.

Diese Tatsache stand erst am 18. Dezember 1981 fest, als die GmbH ihre Zahlungen einstellte. Früher ist der Schaden nicht eingetreten, weil eine bis zum Wirksamwerden des Pachtvertrages zurückwirkende Option zur Umsatzsteuer möglich war und der Beklagte nicht behauptet hat, die GmbH sei schon früher leistungsunwillig oder - unfähig gewesen.

3. Die Verjährung des Primäranspruchs endete daher am 18. Dezember 1984. Der Beklagte darf sich jedoch auf den Ablauf dieser Verjährung nicht berufen, weil er die Kläger zuvor auf die Möglichkeit der eigenen Haftung und die maßgeblichen Verjährungsvorschriften hätte hinweisen müssen.

Eine solche Pflicht besteht immer dann, wenn der Steuerberater vor Beendigung des Mandats aus einem Urteil, einem Schriftsatz oder einem sonstigen Hinweis hätte erkennen müssen, daß er sich möglicherweise schadensersatzpflichtig gemacht hat. Die in der Unterlassung des gebotenen Hinweises liegende erneute Pflichtverletzung begründet die Sekundärhaftung, die dahin geht, den Kläger so zu stellen, als seien die Regreßansprüche nicht verjährt (BGHZ 114, 150, 157 f).

Ein solcher begründeter Anlaß bestand für den Beklagten, als er sich aufgrund der Umsatzsteuersonderprüfung im Jahre 1982 veranlaßt sah, nachträglich zur Mehrwertsteuer zu optieren. Damals hätte er erkennen können, daß er diese Erklärung schon zu einer Zeit hätte abgeben müssen, als die GmbH noch leistungsfähig war.

4. Ob zu diesem Zeitpunkt das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 20. Januar 1982 zur Belehrungspflicht des Steuerberaters (BGHZ 83, 17) schon bekannt geworden war, kann offenbleiben. Jedenfalls hätte der Beklagte lange vor dem Ende der Primärverjährung von dieser Entscheidung erfahren müssen. Von diesem Zeitpunkt an ist es ihm als Verschulden zuzurechnen, daß er die Kläger nicht auf die gegen ihn begründeten Ansprüche hingewiesen hat.

5. Der Sekundäranspruch verjährte drei Jahre nach Verjährung des Primäranspruchs (BGHZ 94, 380), hier also am 18. Dezember 1987. Die zu diesem Zeitpunkt bereits erhobene Klage hat die Verjährung unterbrochen (§ 209 Abs. 1 BGB). Der in der Klageschrift enthaltene Feststellungsantrag ge-

nügte den Anforderungen des § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO jedenfalls hinsichtlich des hier geltend gemachten Anspruchs; denn der Pachtvertrag zwischen der GbR und der GmbH und die Beratung zur Frage der Umsatzsteuer-Option sind darin ausdrücklich angesprochen. Aus der Klagebegründung ergibt sich zudem hinreichend, auf welchen Sachverhalt die Kläger den Anspruch stützen wollen.

IV.

Das Feststellungsbegehren erweist sich somit in diesem Umfang als begründet, ohne daß es einer weiteren Tatsachenaufklärung bedarf. Der Senat kann folglich unter Aufhebung des angefochtenen Urteils in der Sache selbst entscheiden (§ 565 Abs. 3 Nr. 1 ZPO).

B. Feststellung der Schadensersatzpflicht wegen fehlerhafter Beratung, die Unternehmensumgestaltung als Betriebsaufspaltung darzustellen:

I.

Dieser Feststellungsantrag ist ebenfalls zulässig. Die Kläger haben in den Tatsacheninstanzen dargelegt, daß aufgrund der Annahme einer Betriebsaufspaltung gegen die GbR Gewerbesteuerbescheide ergangen und die insoweit eingelei-

teten finanzgerichtlichen Verfahren noch nicht abgeschlossen seien. Damit ist der Schaden nicht abschließend bezifferbar, die Beschränkung auf eine Leistungsklage also nicht möglich.

II.

Das Berufungsgericht hat einen Schadensersatzanspruch der Kläger mit der Begründung verneint, der Beklagte habe nicht schuldhaft gehandelt, als er später eine Betriebsaufspaltung geltend gemacht habe. Die Gefahr, daß das Finanzamt eine Umsatzsteuerorganschaft bejahe, habe zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestanden. Dadurch, daß der Beklagte diesen Weg gegangen sei, hätten die Verluste aus der Beteiligung an der GmbH noch bei der seinerzeit mit Gewinn arbeitenden GbR abgeschrieben werden können. Ohne die Betriebsaufspaltung wäre der Verlustabzug nicht nach § 17 EStG möglich gewesen, weil die Kläger ihre beherrschende Stellung in der GmbH ab Mai 1980 verloren hätten. Trotz möglicher Nachteile bei der Gewerbesteuer habe der Beklagte davon ausgehen dürfen, diese Handhabung sei insgesamt vorteilhafter.

Diese Ausführungen greift die Revision zutreffend als rechtsfehlerhaft an.

1. Das Finanzamt hatte sich aufgrund der Betriebsprüfung vom Herbst 1980 in der tatsächlich und rechtlich schwierigen Frage, ob eine Betriebsaufspaltung oder eine

Umwandlung anzunehmen sei, für letzteres entschieden. Der Beklagte, der die Belange der Kläger bestmöglich zu wahren hatte, durfte im Jahre 1981 nur dann dem Finanzamt gegenüber auf die These der Betriebsaufspaltung umwechseln, wenn dies seinen Mandanten bei einer Gesamtbetrachtung steuerlich zum Vorteil diene. Erwies sich dagegen die Annahme einer Umwandlung für die Kläger als günstiger, so hatte er als deren Interessenvertreter weiterhin diese rechtliche Sicht gegenüber dem Finanzamt zu vertreten; denn er behauptet nicht, daß er damit wider besseres Wissen unwahre Tatsachen hätte vortragen müssen.

2. Die Betriebsaufspaltungsthese war nicht geeignet, den Klägern steuerliche Vorteile zu bringen; sie erwies sich vielmehr für sie als nachteilig.

a) Durch die Darstellung der Unternehmensumgestaltung als Betriebsaufspaltung wurde den Klägern die Möglichkeit genommen, die Aufdeckung stiller Reserven anlässlich einer Umwandlung tarifbegünstigt zum halben Steuersatz zu versteuern (§§ 20 Abs. 5 UmwStG, 34 Abs. 1 EStG). Diese Möglichkeit besteht grundsätzlich auch dann, wenn anlässlich der Einbringung eines Unternehmens unwesentliche Teile der Sacheinlage ins Privatvermögen überführt werden (vgl. dazu Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht Bd. III Rdnr. 6794 ff, 7256; Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 19. Aufl. § 20 UmwStG Rdnr. 154, 171; Lademann/Söffing/Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz § 20 UmwStG Rdnr. 57). Dagegen findet § 20 UmwStG auf eine Betriebsaufspaltung keine Anwendung (Schreiben des Bundesministers der Finanzen v. 16. Juni 1978, Tz. 49,

BStBl I 1978, 235, 243 und v. 25. Januar 1985, BStBl I 1985, 97; Widmann/Mayer Rdnr. 6804; Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 UmwStG Rdnr. 18; Lademann/Söffing/Brockhoff, § 20 UmwStG Rdnr. 11; vgl. auch BFH BStBl II 1981, 480). Das Finanzamt hat infolgedessen die Gewährung des halben Steuersatzes in den Entscheidungen, die sich der Betriebsaufspaltungsthese angeschlossen haben - zum Beispiel der Einspruchsentscheidung vom 10. November 1983 -, unter Hinweis auf diese in Schrifttum und Praxis ganz herrschende Auffassung abgelehnt.

b) Der Beklagte verteidigt sein Vorgehen außerdem damit, nur bei Annahme einer Betriebsaufspaltung sei es möglich gewesen, die Verluste aus der Beteiligung an der GmbH mit den Gewinnen der GbR zu verrechnen. Auch dies ist nicht zutreffend.

Die Überbewertung der aus der Firma des Vaters stammenden halbfertigen Bauten um 332.101,32 DM begründete einen entsprechenden Barzahlungsanspruch der GmbH gegen die Kläger gemäß § 9 GmbHG. Die Leistung dieses Betrages konnte im Zusammenhang mit dem Konkurs der GmbH im Jahre 1981 gemäß § 17 Abs. 4 EStG als Verlust geltend gemacht werden. Dem steht nicht entgegen, daß die Kläger ab Mai 1980 keine wesentliche, das heißt über einem Viertel liegende Beteiligung (§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG) mehr besaßen; denn es genügt, daß die wesentliche Beteiligung zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre bestanden hat (Schmidt, § 17 Anm. 17). Demgemäß hat das Finanzamt nach dem Vorbringen der Kläger, das der Beklagte nicht bestritten hat, auch tatsächlich § 17 Abs. 4 EStG angewandt.

c) Schließlich hatte die vom Beklagten vertretene Meinung zur Folge, daß die GbR als Gewerbebetrieb eingestuft und daher zur Gewerbesteuer veranlagt wurde. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs unterliegt bei einer Betriebsaufspaltung die Besitzgesellschaft, die Grundstücke verpachtet, die eine wesentliche Betriebsgrundlage für die Betriebsgesellschaft bilden, gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 GewStG der Gewerbesteuer (BFHE 103, 440; 145, 401, 403; 146, 266, 269). Ob die Kläger endgültig Gewerbesteuer zahlen müssen, steht noch nicht fest. Das insoweit anhängige finanzgerichtliche Verfahren ist noch nicht abgeschlossen.

3. Der Beklagte hätte erkennen müssen, daß das Umschwenken auf die Argumentation einer Betriebsaufspaltung den Klägern keine Vorteile bringen, sie vielmehr gewerbesteuerrechtlich sowie durch den Ausschluß der Tarifbegünstigung nach § 20 UmwStG erheblich benachteiligen würde. Schon deshalb hat er schuldhaft gehandelt. Es kann daher offenbleiben, ob er die Kläger daneben auch der Gefahr ausgesetzt hat, daß das Finanzamt seine Auffassung zur Umsatzsteuer änderte, mit der Folge, daß die Kläger für die bis 1. Mai 1980 begründete Umsatzsteuerschuld der GmbH hätten haften müssen, oder ob zu diesem Zeitpunkt schon eine Erklärung der Behörde vorlag, sie sehe sich aus Gründen von Treu und Glauben gebunden, insoweit von einer Umwandlung auszugehen, weil die Betriebsprüfung des Jahres 1980 zu diesem Ergebnis gelangt war.

4. Die Kläger haben zumindest die Möglichkeit eines ihnen durch den Ausschluß des tarifbegünstigten Steuersatzes (§§ 20 Abs. 5 UmwStG, 34 Abs. 1 EStG) und die Heranziehung der GbR zur Gewerbesteuer entstandenen Schadens hinreichend dargetan.

5. Diese Ansprüche waren bei Klageerhebung nicht verjährt, weil drei Jahre zuvor noch das Vertragsverhältnis zum Beklagten bestand und zu diesem Zeitpunkt über die Einsprüche betreffend die Bescheide zur Gewinnfeststellung 1977 und 1978, bei denen es um die Anwendung des § 20 Abs. 5 UmwStG ging, nicht entschieden war (vgl. BGHZ 114, 150, 153). Die später bestandskräftig gewordenen Gewerbesteuermeßbescheide für 1978 und 1979 sind erst am 6. September und 15. Dezember 1983 ergangen.

6. Der Senat kann daher auch insoweit unter Aufhebung des Berufungsurteils dem Feststellungsantrag der Kläger stattgeben (§ 565 Abs. 3 Nr. 1 ZPO).

C. Schadensersatz wegen der Kosten unnötiger finanzgerichtlicher Verfahren:

I. Das Verfahren XII 5138/83 F:

1. In diesem Verfahren wollte der Beklagte die steuerliche Abzugsfähigkeit des Betrages von 332.101,32 DM bei den Einkünften der GbR für 1978 durchsetzen. Da der Beklagte, wie zu B II 2 b näher ausgeführt, diesen rechtlichen

Ansatz nicht hätte wählen dürfen, den Betrag vielmehr im Zusammenhang mit der Insolvenz der GmbH gemäß § 17 Abs. 4 EStG als Verlust des Jahres 1981 hätte geltend machen müssen, hat er mit der Erhebung dieser Klage schuldhaft pflichtwidrig gehandelt.

2. Er hat daher den Klägern die ihnen dadurch entstandenen notwendigen Aufwendungen zu ersetzen. Diese belaufen sich hinsichtlich der Gerichtskosten unstreitig auf 1.036,90 DM. Weiter machen die Kläger die Kosten der Rechtsanwälte Dr. F. [REDACTED] und Kollegen geltend, die sie im finanzgerichtlichen Verfahren nach Beendigung des dem Beklagten erteilten Mandats vertreten haben. Das Finanzgericht hat durch Beschluß vom 14. Juli 1986 deren Gebühren gemäß § 19 BRAGO auf 3.926,16 DM festgesetzt.

a) Die Beauftragung der neuen Bevollmächtigten war schon im Hinblick auf die große Zahl der vom Beklagten eingeleiteten gerichtlichen Verfahren erforderlich und im übrigen auch deshalb geboten, weil den Klägern als steuerlichen Laien wegen der zahlreichen Streitpunkte die Sach- und Rechtslage verworren und daher kaum noch überschaubar erscheinen mußte. Der Beklagte schuldet den Klägern daher aus einem Streitwert von 83.025 DM eine

13/10 Prozeßgebühr gemäß § 31 Abs. 1

Nr. 1 BRAGO

1.924,-- DM

Auslagenpauschale

40,-- DM

1.964,-- DM

zuzüglich 14 % Mehrwertsteuer

274,96 DM

2.238,96 DM.

Gegenüber diesem Anspruch wendet der Beklagte zu Unrecht ein, er habe den Klägern kein Honorar berechnet; Gebühren in diesem Umfang wären ihnen daher in jedem Falle entstanden. Da der Beklagte den Klägern hätte empfehlen müssen, den angegriffenen Bescheid bestandskräftig werden zu lassen, wären ihnen bei sachgerechter Beratung keine Ausgaben erwachsen.

b) Die Kläger verlangen darüber hinaus eine Erörterungsgebühr in Höhe von 1.480 DM zuzüglich Mehrwertsteuer = 1.687,20 DM erstattet. Das Berufungsgericht meint, bei sinnlosen Klagen sei ein Erörterungstermin keinesfalls gerechtfertigt. Auch das hält der rechtlichen Nachprüfung nicht stand, weil das Berufungsgericht entscheidungserhebliches Vorbringen der Kläger übergangen hat. Diese haben vorgetragen, die ihnen vom Beklagten überlassenen Unterlagen seien unvollständig gewesen. Ihre Anwälte hätten daraus kein klares Bild gewinnen können, welchen Steuerbescheiden die einzelnen Verfahren zuzuordnen gewesen seien. Zum Beweis ihres Vorbringens haben sie sich auf das Zeugnis von Rechtsanwalt C. berufen. Nach dem bisherigen Sach- und Streitstand erscheint nicht ausgeschlossen, daß infolge der großen Zahl von anhängigen Verfahren und im Hinblick auf Unklarheiten über die Person der jeweils betroffenen Steuerschuldner - die Kläger persönlich, die GbR, die KG - ein Erörterungstermin beim Finanzgericht zur Klärung notwendig war.

Insoweit ist der Rechtsstreit indes noch nicht entscheidungsreif. Der Beklagte hat eingewandt, er hätte auf Anforderung den Bevollmächtigten der Kläger alles zur Ver-

fügung gestellt, was sie benötigt hätten. Außerdem hätten sie den erforderlichen Überblick durch Einsichtnahme in die finanzgerichtlichen Akten gewinnen können. Insoweit bedarf der Streitfall noch der tatrichterlichen Aufklärung.

II. Das Verfahren 6971/83 F:

1. Mit dieser Klage wollte der Beklagte die Anerkennung der ermäßigten Besteuerung des aus Anlaß der Umwandlung angefallenen Entnahmegewinns gemäß §§ 20 Abs. 5 UmwStG, 34 EStG erreichen. Daß das Finanzamt in den Einspruchsentscheidungen vom 10. November 1983, betreffend die Einkünfte der KG 1977 und 1978, die Voraussetzungen dieser Normen verneinte, lag aber wiederum daran, daß der Beklagte sich in den Einsprüchen gegen die Bescheide auf den Standpunkt gestellt hatte, es liege eine Betriebsaufspaltung vor. Unstreitig hätte das Finanzamt ohne diese gegen die Interessen der Kläger gerichtete Argumentation den gesamten Sachverhalt nach Umwandlungsrecht beurteilt. Die Kosten des Verfahrens beruhen daher auf dem pflichtwidrigen Verhalten des Beklagten.

2. Der insoweit gestellte Feststellungsantrag rechtfertigt sich wegen der in den Tatsacheninstanzen noch nicht bezifferbaren Gerichtskosten. Aus den oben zu I 2 dargelegten Gründen können die Kläger die ihnen in diesem Verfahren entstandenen Anwaltsgebühren von 3.834,39 DM zumindest in Höhe von 2.187,09 DM erstattet verlangen, während die Sache

dazu, ob ein Erörterungstermin mit Kosten von 1.445 DM zuzüglich Mehrwertsteuer = 1.647,30 DM notwendig war, noch der tatrichterlichen Aufklärung bedarf.

III. Das Verfahren XII 8/84 F:

1. Ob sich die Klage in diesem Verfahren gegen einen nicht existenten Bescheid richtete, wie die Kläger meinen, und dem Beklagten schon deshalb eine Pflichtverletzung zur Last fällt, oder die Klage 6971/83 nur den Feststellungsbescheid 1977, diejenige im Verfahren 8/84 dagegen den Feststellungsbescheid 1978 betraf, kann dahingestellt bleiben. Im letzteren Fall beruhte sie aus den oben II genannten Gründen auf einer fehlerhaften Beratung.

2. Dieses Verfahren hat die Kläger 684,90 DM Gerichtsgebühren und 598,84 DM Anwaltshonorar gekostet, das aus den oben zu I 2 dargelegten Gründen bereits jetzt in Höhe von 358,30 DM als erstattungsfähig zuerkannt werden kann, während die Notwendigkeit der Erörterungsgebühr (211 DM zuzüglich Mehrwertsteuer = 240,54 DM) noch aufzuklären ist.

IV. Die Verfahren XII 5139 - 5140 - 5141/83 E:

1. Gegenstand dieser Verfahren waren Klagen gegen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1977 bis 1979. Diese Klagen waren unzulässig, weil es in der Sache um die in den

Grundlagenbescheiden enthaltenen Entscheidungen ging und diese nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden können (§§ 42 FGO, 351 Abs. 2 AO). Gleichwohl sieht das Berufungsgericht in der Klageerhebung keine schuldhafte Pflichtverletzung des Beklagten. Da die Kläger damals in einer schlechten finanziellen Situation gewesen seien, habe verhindert werden sollen, daß vor einer eventuell aufgrund des Rechtsmittels erreichten Änderung des Grundlagenbescheides aus den Einkommensteuerbescheiden die Zwangsvollstreckung betrieben werde. Aus diesem Grunde habe der Beklagte sowohl die Aussetzung der Vollziehung als auch die Aufhebung des Bescheides vom 1. Februar 1984 mit der Aufforderung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung beantragt. Auch diese Ausführungen bekämpft die Revision mit Erfolg.

2. Der Anwalt oder Steuerberater, der für seinen Mandanten eine unzulässige Klage erhebt, handelt in der Regel pflichtwidrig, wenn feststeht, daß er die für die Beurteilung der Sachurteilsvoraussetzungen notwendigen Tatsachen kannte oder bei sorgfältiger Aufarbeitung des ihm mitgeteilten Streitstoffs hätte erkennen müssen; denn eine unzulässige Klage kann in aller Regel für den Auftraggeber nur nachteilig sein. Vertragsgemäß ist ein solches Handeln des Steuerberaters nur unter der Voraussetzung, daß der Auftraggeber trotz eindringlicher und umfassender Beratung zur Rechtslage und den von dem Rechtsstreit ausgehenden Wirkungen die Weisung zur Erhebung der Klage erteilt (vgl. zur Anwaltshaftung BGH, Urt. v. 20. März 1984 - VI ZR 154/82, NJW 1985, 42, 43; v. 28. Juni 1990 - IX ZR 209/89, WM 1990, 1917, 1920).

Ob - wie die Revision meint - der steuerliche Berater, der eine unzulässige Klage erhoben hat, die erforderliche Belehrung und den ihm erteilten Auftrag beweisen muß, braucht der Senat hier nicht zu entscheiden, weil die vom Beklagten erteilte Belehrung schon nach seinem eigenen Vorbringen unvollständig und die Klageerhebung jedenfalls aus diesem Grunde pflichtwidrig war. Der Beklagte bringt vor, die Klage mit den Klägern abgesprochen zu haben, um eine Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheides zu erreichen. Dabei verkennt er, daß ein Folgebescheid nicht selbständig aussetzungsfähig ist, soweit es um die im Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen geht (BFH BStBl II 1978, 227, 228; Tipke/Kruse, § 69 FGO Rdnr. 5 Stichwort: Folgebescheid). Vielmehr ist, soweit die Vollziehung eines Grundlagenbescheids ausgesetzt wird, auch dessen Folgebescheid von Amts wegen auszusetzen (§ 69 Abs. 2 Satz 4 FGO). Für die Klageerhebung gab es daher auch unter dem Gesichtspunkt der Aussetzung der Vollziehung keinen vernünftigen Grund. Infolgedessen hat das Finanzgericht den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nicht einmal beschieden und im Termin vom 9. August 1985 lediglich auf die Unzulässigkeit der Klagen hingewiesen.

3. Die bei der Anwaltshaftung geltende Vermutung, daß der Mandant sich bei sachgerechter Belehrung beratungsgemäß verhalten hätte (BGH, Urt. v. 29. März 1983 - VI ZR 172/81, NJW 1983, 1665, 1666; v. 26. September 1991 - IX ZR 242/90, NJW 1992, 240, 241), findet auf Regreßprozesse gegen Steuerberater entsprechende Anwendung; denn die die Vermutung begründenden Erfahrungstatsachen sowie die Interessenlage sind die gleichen, (BGH, Urt. v. 7. November 1991

- IX ZR 288/90, WM 1992, 238, 240). Daher ist anzunehmen, daß die Klagen gegen die Einkommensteuerbescheide nicht erhoben worden wären, wenn der Beklagte seine Auftraggeber umfassend und sachgerecht belehrt hätte.

4. Der Beklagte hat den Klägern daher auch die in diesem Verfahren entstandenen notwendigen Aufwendungen zu erstatten. Sie belaufen sich auf $2 \times 116,90 + 111,90 \text{ DM}$
 $= 345,70 \text{ DM}$ Gerichtskosten und mindestens $3 \times 358,30$
 $= 1.074,90 \text{ DM}$ Anwaltsgebühren. In Höhe weiterer Anwaltsgebühren von $3 \times 240,54 \text{ DM} = 721,62 \text{ DM}$ für je eine Erörterungsgebühr ist die Sache aus den genannten Gründen an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

D. Bereicherungsanspruch wegen unerlaubter Rechtsberatung:

Schließlich rügt die Revision zu Recht, das Berufungsgericht sei nicht auf das Vorbringen der Kläger eingegangen, der Beklagte schulde die Rückzahlung eines Teils des erhaltenen Honorars auch wegen unerlaubter Rechtsberatung.

1. Die Kläger haben schon in der Klageschrift ihre Ansprüche teilweise auch auf ungerechtfertigte Bereicherung

gestützt, weil der Beklagte durch den Entwurf von Verträgen und ähnlichen Willenserklärungen gegen das Rechtsberatungsgesetz verstoßen habe. Gegenstand des bezifferten Teils der Klage ist die Rückforderung eines auf "Rechnungen des Beklagten für die fehlerhaften Gesellschafterbeschlüsse 1977 bis 1978" geleisteten Betrages von 4.469 DM. Das Landgericht hat den Klägern diese Summe unter dem Gesichtspunkt der positiven Vertragsverletzung wegen mangelhafter Beratung zugesprochen und sich infolgedessen mit der Frage der unerlaubten Rechtsberatung nicht befaßt. Die Kläger sind hierauf in der Berufungsinstanz nicht ausdrücklich zurückgekommen, haben sich jedoch am Ende der Berufungserwiderung auf ihr gesamtes erstinstanzliches Vorbringen bezogen.

Nach § 537 ZPO sind Gegenstand der Verhandlung und Entscheidung des Berufungsgerichts alle einen zuerkannten oder aberkannten Anspruch betreffenden Streitpunkte, über die nach den Anträgen eine Entscheidung erforderlich ist, selbst wenn darüber im ersten Rechtszug nicht entschieden wurde. Die tatsächlich und rechtlich abweichende Begründung eines bereits anderweitig hergeleiteten Anspruchs ist ebenfalls ein Gesichtspunkt, den das Berufungsgericht grundsätzlich auch dann beachten muß, wenn die erstinstanzliche Darstellung in der Berufungsinstanz nicht ausdrücklich wiederholt worden ist (Zöllner/Schneider, ZPO 17. Aufl. § 537 Rdnr. 1; vgl. auch BGH, Urt. v. 29. April 1986 - IX ZR 145/85, ZIP 1986, 787, 789; v. 15. Dezember 1988 - IX ZR 33/88, WM 1989, 581). Das Berufungsgericht hätte folglich in diesem Umfang die Zahlungsklage nicht abweisen dürfen, ohne sich mit dem Anspruch aus §§ 812, 134 BGB in Verbindung mit Art. 1 § 1 RBERG zu befassen. Da es dies

versäumt hat und jener Teil der Anspruchsbegründung ein selbständiges Angriffsmittel darstellt, ist die angefochtene Entscheidung insoweit nicht mit Gründen versehen. Sie enthält folglich einen absoluten Revisionsgrund (§ 551 Nr. 7 ZPO).

2. Insoweit kann der Senat nicht in der Sache selbst entscheiden; denn der Anspruch hängt von Voraussetzungen ab, die noch der tatrichterlichen Aufklärung bedürfen.

a) Die Klage ist schlüssig; denn die Kläger behaupten, der Beklagte habe auch die Entwürfe für die handelsrechtlich zur Umwandlung erforderlichen Erklärungen gefertigt. Der Beklagte, der als Steuerberater nicht gleichzeitig Rechtsanwalt oder Rechtsbeistand war, hatte sich bei seiner Tätigkeit auf die in § 1 StBerG genannten Rechtsgebiete zu beschränken. Fragen allgemein-rechtlicher Art, die nicht zu seinem beruflichen Wirkungskreis gehörten - insbesondere auch die Abfassung von Gesellschaftsverträgen - hatte er daher zu unterlassen (vgl. BGH, Urt. v. 27. Mai 1963 - II ZR 168/61, NJW 1963, 2027; v. 5. Juni 1985 - IVa ZR 55/83, NJW 1986, 1050, 1051). Die handelsrechtliche Umgestaltung der bestehenden Firmen durfte der Beklagte damit nicht übernehmen, weil ihm für eine solche Aufgabe die sachliche und fachliche Qualifikation fehlte. Dem kann er nicht entgegenhalten, daß sich je nach Art der Gestaltung steuerrechtlich unterschiedliche Folgen ergaben. Wirft die rechtliche Umgestaltung bestehender Unternehmen komplexe Fragen sowohl steuerlicher als auch allgemein-rechtlicher Art auf, bedarf der Auftraggeber einer fachkundigen Beratung auf beiden Rechtsgebieten. Der Steuerberater wird

in seinem beruflichen Aufgabenbereich grundsätzlich nicht unbillig eingeschränkt, wenn ein Rechtsanwalt für die Gestaltung der zivilrechtlich erforderlichen Erklärungen hinzugezogen wird. Der Steuerberater kann dabei mitwirken, soweit es um die steuerlichen Folgen der in Betracht kommenden rechtlichen Regelung geht. Er vermag auch durch Darstellung des gewünschten steuerrechtlichen Erfolges wesentliche Vorgaben für den Inhalt der gesellschaftsrechtlich erforderlichen Beschlüsse zu liefern. Die Notwendigkeit, auch außerhalb des Steuerrechts für den Mandanten beratend tätig zu sein, ergibt sich daraus nicht. In diesem Sinne beschränken auch §§ 1, 33 StBerG die dem Steuerberater obliegenden Aufgaben.

Daraus folgt im Streitfall, daß die Parteien Honorarforderungen des Beklagten wirksam nur für die steuerliche Beratung im Zusammenhang mit der Umwandlung, nicht aber für den Entwurf der dazu handelsrechtlich erforderlichen Beschlüsse und Erklärungen sowie des Pachtvertrages zwischen GbR und GmbH begründen konnten. Soweit der Beratungsvertrag eine nach Art. 1 § 1 RBERG unerlaubte Tätigkeit des Beklagten umfaßte, ist er gemäß § 134 BGB nichtig. Da die auf allgemein-rechtlichem Gebiet geleistete Beratung nach dem Vorbringen der Kläger mangelhaft und infolgedessen wertlos war, können sie das darauf gezahlte Honorar nach § 812 Abs. 1 Satz 1 BGB zurückfordern (vgl. BGHZ 37, 258, 261; 50, 90, 92; 70, 12, 17).

b) Der Beklagte behauptet indessen, die Beratung hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Veränderung und deren Realisierung sei dem Rechtsanwalt und Notar T. über-

tragen worden. Beide Parteien haben sich zum Nachweis ihres Vorbringens auf dessen Zeugnis bezogen. Zur Klärung dieses Anspruchs ist daher weitere Tatsachenaufklärung erforderlich. Die Parteien werden dann auch Gelegenheit haben, substantiiert auszuführen, welche Tätigkeiten die streitgegenständlichen Rechnungen über 4.469 DM im einzelnen umfassen.

c) Sollte die Beweisaufnahme ergeben, daß der Beklagte ein Honorar auch für unerlaubte Rechtsberatung erhalten hat, wird das Berufungsgericht weiter aufklären müssen, ob die Kläger durch die Tätigkeit des Beklagten ansonsten angefallene Aufwendungen erspart haben. Gegebenenfalls wird zu prüfen sein, ob der Beklagte sich des Verstoßes gegen das gesetzliche Verbot bewußt war und infolgedessen dem zu seinen Gunsten in Betracht kommenden Bereicherungsanspruch die Vorschrift des § 817 Satz 2 BGB entgegensteht (vgl. BGH 37, 258, 264; 50, 90, 92; 70, 12, 17 f).

E. Wirkung der Revision auf die in der Berufungsinstanz gestellten Zahlungsanträge:

1. Die Kläger haben in der Berufungsinstanz drei Zahlungsanträge gestellt:

- (1) die Aufrechterhaltung des Versäumnisurteils des Landgerichts Hildesheim vom 21. März 1986 über 23.297,91 DM;
- (2) die Bestätigung des Urteils des LG Hildesheim vom 1. August 1986, soweit es den Beklagten zur Zahlung weiterer 9.000 DM verurteilt hat;

- (3) im Wege der Anschlußberufung die Verurteilung des Beklagten zur Zahlung weiterer 10.441,61 DM.

Die in zweiter Instanz als Anschlußberufung gestellten Anträge auf Zahlung von mehr als 4 % Zinsen verfolgen die Kläger in der Revision nicht mehr.

2. Die Kläger haben ihre in der Revision noch geltend gemachten Zahlungsansprüche in dem Antrag, das Versäumnisurteil des Landgerichts Hildesheim in Höhe von 16.691,41 DM nebst 4 % Zinsen seit dem 20. Februar 1986 aufrechtzuerhalten, zusammengefaßt. In dieser Form kann das Begehren keinen Erfolg haben; denn es unterschiebt dem Versäumnisurteil teilweise Forderungen, die nicht Gegenstand dieser Entscheidung waren. Die einzelnen Beträge können zudem schon wegen des Verbots der Klageänderung in der Revisionsinstanz nur den Anträgen zugeordnet werden, zu denen sie nach dem Willen der Kläger im Berufungsrechtszug gehörten. In diesem Sinne ist der Zahlungsantrag als zumindest hilfsweise gestellt bei vernünftiger Würdigung der Revisionsbegründung auszulegen.

3. Im einzelnen ergibt sich dann folgendes:

a) Zum Antrag (1) gehören der Bereicherungsanspruch nach §§ 812, 134 BGB in Höhe von 4.469 DM (zurückverwiesen), die Anwaltsgebühren aus dem Verfahren XII 5138/83 F (2.238,96 DM zuerkannt, 1.678,20 DM zurückverwiesen) und - wegen des ursprünglichen Rechenfehlers von 9.000 DM bei Berechnung der Klagesumme in der Klageschrift - ein zuerkannter Anteil von 85,64 DM der Anwaltsgebühren aus dem Verfahren XII 8/84 F (vgl. GA Bl. 30, 284).

b) Zum Antrag (2) zählen die übrigen Anwaltsgebühren der Verfahren XII 8/84 F (272,66 DM zuerkannt, 240,54 DM zurückverwiesen), XII 6971/83 F (2.187,09 DM zuerkannt, 1.647,30 DM zurückverwiesen) und XII 5139 - 5140 - 5141/83 E (3 x 358,30 DM = 1.074,90 DM zuerkannt, 3 x 240,54 DM = 721,62 DM zurückverwiesen; vgl. GA Bl. 30, 284).

c) Die Gerichtskosten im Gesamtbetrag von 2.066,50 DM sind im Antrag (3) enthalten (vgl. GA Bl. 284 - 286).

Brandes

Kreft

Fischer

Zugehör

Ganter