BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 425/00

und Versäumnisurteil

Verkündet am:
7. Juli 2005
Bürk
Justizhauptsekretärin
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein
BGHR: ja

BGB § 675

Zur anlaßbezogenen Aufklärungs- und Hinweispflicht des Steuerberaters bei beschränktem Mandat.

BGH, Urteil vom 7. Juli 2005 - IX ZR 425/00 - KG Berlin
LG Berlin

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 7. Juli 2005 durch den Vorsitzenden Richter Dr. Fischer, die Richter Raebel, Kayser, Cierniak und die Richterin Lohmann

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des 7. Zivilsenats des Kammergerichts in Berlin vom 17. Oktober 2000 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als zu seinem Nachteil erkannt worden ist.

Die Berufung der Kläger gegen das Schlußurteil der Zivilkammer 14 des Landgerichts Berlin vom 28. Oktober 1999 wird zurückgewiesen.

Im übrigen wird die Sache im Umfang der Aufhebung zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Das Urteil ist, soweit es den Kläger zu 1 betrifft, vorläufig vollstreckbar.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Die Kläger schlossen sich am 1. Juli 1990 zu einer interlokalen Rechtsanwaltskanzlei in Berlin zusammen. Seit dem 3. Oktober 1990 befand sich der Kanzleisitz in der M. straße im Berliner Beitrittsgebiet. Am 1. Januar 1991 trat dieser Sozietät Rechtsanwalt Sch. bei, der seine Ansprüche an die Kläger abgetreten hat.

Der beklagte Steuerberater erledigte für die Sozietät der Kläger die Finanzbuchhaltung, bereitete - erstmals zum Oktober 1990 - die Umsatzsteuervoranmeldungen vor und entwarf ihre Steuererklärungen. Außerdem beriet er die Sozietät im Einzelfall in steuerrechtlichen Gestaltungsfragen.

In den Jahren 1990 und 1991 erzielten die Kläger Einkünfte aus anwaltlicher Tätigkeit und im Bereich ihres Kanzleisitzes Ost aus der Vermittlung von Büroflächen an Mietinteressenten. Anfangs vermittelte der in Ostberlin tätige Kläger zu 1 solche Büroflächen auch allein.

Die innerhalb der Sozietät erzielten Einkünfte wurden 1992 auf Anraten des Beklagten getrennt für die Anwaltshonorare der Kläger und für eine angebliche Vermittlungsgesellschaft bürgerlichen Rechts (im folgenden: GbR II) erklärt. Aufgrund einer Betriebsprüfung Ende 1996 unterwarf die Finanzverwaltung die gemeinschaftlichen Einkünfte der Kläger vollen Umfanges der Gewerbesteuer, weil die GbR II im Rechtsverkehr nicht in Erscheinung getreten war.

Die Kläger werfen dem Beklagten vor, er habe es versäumt, sie rechtzeitig über das Risiko einer erhöhten Gewerbesteuerbelastung durch Abfärbung der gewerblichen Büroraumvermittlungen ihrer Sozietät auf deren freiberufliche

Hinweis: Auch Teile der Urteilssammlung sind als Datenbank nach §§ 87a ff. UrhG geschützt.

JLaw – Gesetze und Urteile (mobile App)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
JLaw – für Android
JLaw – für iOS

Anwaltstätigkeit aufzuklären. Jedenfalls habe der Beklagte aber auch nicht die Anforderungen beachtet und darauf frühestmöglich hingewiesen, wie durch Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit die Abfärbung auf anderweitige Einkünfte der Anwaltssozietät hätte vermieden werden können. Sie beantragen deshalb, die Ersatzpflicht des Beklagten für die Heranziehung der in den Erhebungszeiträumen 1990 und 1991 auf Anwaltstätigkeit entfallenden Einkünfte zur Gewerbesteuer festzustellen, die darauf beruhe, daß sie in diesen Jahren freiberufliche und gewerbliche Sozietätseinkünfte nicht getrennt voneinander vereinnahmt und verwaltet haben.

Das Landgericht hat der Feststellungsklage nur für den Erhebungszeitraum 1991 stattgegeben. Das Kammergericht hat auf die Berufung der Kläger die beantragte Feststellung auch für das Steuerjahr 1990 ausgesprochen und die Anschlußberufung des Beklagten zurückgewiesen. Dagegen wendet sich der Beklagte mit seiner Revision, zu welcher der Kläger zu 1 nicht verhandelt hat.

Entscheidungsgründe:

Die Revision ist begründet. Eine Entscheidung in der Sache selbst kann jedoch nur für den Erhebungszeitraum 1990 ergehen. Insoweit erweist die rechtliche Prüfung das erstinstanzliche Urteil im Ergebnis als richtig. Die einseitige Erklärung der Kläger, die Hauptsache sei insoweit erledigt, bleibt mithin ohne Wirkung. Die Entscheidung ergeht, soweit sie den Kläger zu 1 betrifft, als Versäumnisurteil, beruht jedoch auf einer vollständigen Sachprüfung (vgl. BGHZ 37, 79, 81 f).

I.

Der Feststellungsantrag der Kläger ist im Lichte der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auszulegen. Übt eine Personengesellschaft - wie die Sozietät der Kläger - auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, so gilt sie danach insgesamt als Gewerbebetrieb. Der gewerbliche Charakter einzelner ihrer Tätigkeiten färbt auf anderweitige Einkünfte ab, selbst wenn sie nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ansonsten als freiberuflich zu werten wären. Durch Ausgliederung des gewerblichen Tätigkeitsfeldes aus der Gesellschaft auf einen der Gesellschafter oder eine zweite, auch personenidentische Gesellschaft, wie es hier mit der GbR II versucht worden ist, kann dieses Ergebnis vermieden werden (vgl. Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. Oktober 1984 - IV B 4 - S 2246-23/84, BStBl. I 1984, 588; v. 14. Mai 1997 - IV B 4 - S 2246-23/97, BStBl. I 1997, 566; näher auch Seer/Drüen BB 2000, 2176).

Eine gewerbliche Zweitgesellschaft neben der Freiberuflersozietät wird vom Bundesfinanzhof jedoch nur anerkannt, wenn das Gesellschaftsvermögen getrennt ist, eine getrennte Ergebnisermittlung durchgeführt wird und die Zweitgesellschaft mit klarer Aufteilung der Tätigkeitsfelder nach außen erkennbar hervorgetreten ist (vgl. BFHE 181, 133, 136 = BStBl. II 1997, 202; BFHE 186, 37, 40 = BStBl. II 1998, 603, 604; BFH/NV 1998, 847; 2002, 1554, 1555). Allein in diesem Zusammenhang kann die getrennte Vereinnahmung und Verwaltung der Sozietätseinkünfte, auf die sich der Klageantrag bezieht, erheblich sein.

Die antragsgemäß festzustellende Ersatzpflicht für die Gewerbesteuerschuld der Sozietätsmitglieder soll damit auf die zusätzliche Steuerlast für die Anwaltstätigkeit beschränkt sein, welche die Finanzverwaltung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als gewerblich gewertet hat. Eine weitere Einschränkung des erhobenen Klagebegehrens enthält der Feststellungsantrag bei sachgerechter Auslegung nicht.

II.

Das Kammergericht hat angenommen, schon im Rahmen des unstreitig erteilten Buchführungsmandates sei der Beklagte verpflichtet gewesen, über solche steuerlichen Angelegenheiten Auskunft zu erteilen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der übernommenen Aufgabe standen. Der Beklagte habe die Kläger deshalb umfassend und sachgerecht über das Abfärberisiko des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG aufklären müssen, weil die Buchführung der Vorbereitung von Steuererklärungen diente und diese das Ziel möglichst geringer Steuerbelastung verfolgten.

Zutreffend ist, daß der Beklagte die Einkünfte aus der Maklertätigkeit als gewerblich ansehen mußte; § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist hier nach ganz herrschender Auffassung nicht anzuwenden (vgl. Kirchhof/Lambrecht, EStG 4. Aufl. § 18 Rn. 151 m.w.N.). Im übrigen ist der Ausgangspunkt des Kammergerichts rechtlich bedenklich. Denn es ist eine Frage des Mandatszuschnitts und der Umstände, ob der zur Buchführung und Anfertigung von Steuererklärungen eingeschaltete Berater nur die vorliegenden Bücher und Bilanzzahlen in eine korrekte, bestehende Wahlmöglichkeiten steuergünstig nutzende Erklärung

gießen muß oder ob er auch vorausschauend steuergestaltende Veränderungen betrieblicher Rechts- und Organisationsformen oder Geschäftsabläufe anzuregen hat. Ohne weitere Feststellungen durfte das Berufungsgericht jedenfalls nicht von einem umfassenden steuerberatenden Dauermandat ausgehen, bei dem der Beklagte die Kläger jederzeit auch ungefragt über Gestaltungsmöglichkeiten ihrer gemeinsamen Anwalts- und Maklertätigkeit hätte beraten müssen und für einen entsprechenden Personaleinsatz und Informationsfluß verantwortlich gewesen wäre (vgl. BGH, Urt. v. 20. November 1997 - IX ZR 62/97, NJW 1998, 1221, 1222 unter I.).

Im Ergebnis ist die Rechtsauffassung des Berufungsgerichts, der Beklagte habe trotz eines nach seinem Vorbringen beschränkten Mandates die Kläger grundsätzlich auch zum Risiko der Artveränderung freiberuflicher Tätigkeit innerhalb einer Sozietät mit gemischter, teils gewerblicher Tätigkeit beraten müssen, jedoch nicht zu beanstanden. Auf das im Sommer 1990 zustande gekommene Vertragsverhältnis der Parteien ist jedenfalls kraft Rechtswahl Bundesrecht anzuwenden. Unstreitig hatte der Beklagte für die Kläger auch die Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben. Das ist erstmals für den Voranmeldungszeitraum Oktober 1990 geschehen. Zu diesem Zeitpunkt lag die Provisionsrechnung vom 25. September 1990 vor, die im Gegensatz zu den älteren Vermittlungsvorgängen erstmals mit Briefbogen der Anwaltskanzlei erteilt worden war. Vorher hatte der Kläger zu 1 in der Vermittlungstätigkeit nach außen stets allein gehandelt. Die Rechnung vom 25. September 1990 deutete daher erkennbar auf eine möglicherweise gewerbesteuerschädliche Eingliederung der Vermittlungstätigkeit in die Anwaltssozietät der Kläger hin.

Die Provisionsrechnung vom 25. September 1990 warf aus dem gleichen Grunde auch umsatzsteuerrechtliche Fragen auf. Bisher hatte mit dem Kläger zu 1 nur ein Gesellschafter allein gewerblich gehandelt und war als solcher umsatzsteuerrechtlich ein anderer Unternehmer als die Anwaltssozietät. Auch später hätte es sich umsatzsteuerrechtlich um einen anderen Unternehmer gehandelt, wenn die erst 1992 in den Einkommensteuererklärungen auftauchende Ausgliederung in die GbR II der gleichen Gesellschafter durchgeführt worden wäre (vgl. BFHE 140, 121, 122 f = BStBl. II 1984, 231; BFH BStBl. II 1987, 524, 525). In der umsatzsteuerrechtlichen Zusammenfassung oder Trennung der Einkünfte lag also für die Anwaltssozietät der Kläger zumindest eine gewisse Vorwegnahme der Ein- oder Ausgliederung des gewerblichen Tätigkeitsfeldes. Dementsprechend hat sich auch das Vorgehen des Beklagten später ausgewirkt. Deshalb mußte der Beklagte mit den Klägern schon aus Anlaß der Umsatzsteuervoranmeldungen den Steuersachverhalt klären und je nach Umständen die maßgebenden Gestaltungsfragen erörtern, sobald sich hieraus gewerbesteuerliche Nachteile ergeben konnten.

III.

Das Berufungsurteil kann gleichwohl keinen Bestand haben, soweit zum Nachteil des Beklagten erkannt worden ist.

1. Die Feststellungsklage ist in diesem Umfang unbeschadet der stattgebenden Einspruchsentscheidung vom 29. April 2004 von Anfang an unbegründet. Dem Beklagten ist für den Erhebungszeitraum 1990 objektiv keine Pflichtverletzung vorzuwerfen, weil die Kläger in dieser Zeit rechtswidrig mit ihren Anwaltseinkünften zur Gewerbesteuer herangezogen worden sind,

Anwaltseinkünften zur Gewerbesteuer herangezogen worden sind, ohne daß mit einem solchen Fehler der Finanzverwaltung konkret gerechnet und ihm durch besondere Empfehlungen vorgebeugt werden konnte. Die Berufung der Kläger gegen das Schlußurteil des Landgerichts ist danach unbegründet.

a) Im Beitrittsgebiet war für den gesamten Erhebungszeitraum 1990 nach Art. 8 und Anl. I Kap. IV Sachgeb. B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrages noch das Gewerbesteuerrecht der Deutschen Demokratischen Republik anzuwenden (vgl. auch BFHE 176, 235, 237 = BStBl. II 1995, 209; BFHE 189, 179, 181 = BStBl. II 1999, 674; BFH/NV 1996, 550). Dasselbe galt für die Vorschriften zur Einkommensbesteuerung (vgl. auch BFH/NV 1993, 533, 534).

Der Kläger zu 1 hatte seinen Wohnsitz vor dem 3. Oktober 1990 in der Deutschen Demokratischen Republik und vor dem 1. Januar 1991 im Beitrittsgebiet. Seine Einkommen- und Gewerbesteuerpflicht beurteilte sich, soweit er im Geltungsbereich des Grundgesetzes vor dem 3. Oktober 1990 nicht beschränkt steuerpflichtig war, zunächst nach dem bis Jahresende 1990 weiter anwendbaren Recht. Dem Steuerrecht der Deutschen Demokratischen Republik war eine Abfärberegelung entsprechend § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG indes unbekannt. Insbesondere ergab sich diese Folge nicht bereits aus § 15 Nr. 2 DDR-EStG, der ebenso wie § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Mitunternehmerschaft voraussetzt (vgl. BFH/NV 1996, 550). Der Kläger zu 1 durfte daher wegen seiner freiberuflichen Anwaltseinkünfte im Jahre 1990 im Erhebungsgebiet Ost nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werden.

b) Inländische Gewerbebetriebe sind auch solche, die vor dem 1. Januar 1991 im Beitrittsgebiet und vor dem 3. Oktober 1990 in der Deutschen Demo-

kratischen Republik angesiedelt waren. Sie hätten daher nach § 2 Abs. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen können. In diesem Fall wären für den im Geltungsbereich des Grundgesetzes unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger zu 2 und im Falle einer beschränkten Steuerpflicht auch für den Kläger zu 1 möglicherweise im Rahmen eines Gewerbebetriebes nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die Einkünfte aus Anwaltstätigkeit als gewerblich zu versteuern gewesen. Diese denkbare Folge wurde gewerbesteuerrechtlich aber durch § 2 Abs. 6 GewStG in der Fassung vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I S. 2436) ausgeschlossen. Betriebsstätten, die sich in der Deutschen Demokratischen Republik, dem Osten Berlins und im späteren Beitrittsgebiet befanden, unterlagen danach vor 1991 (siehe Anl. I Kap. IV Sachgeb. B Abschn. II Nr. 20 Buchst. a Doppelbuchstabe bb mit § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung der Anl. I Kap. IV Sachgeb. B Abschn. II Nr. 20 Buchst. h Doppelbuchst. aa des Einigungsvertrages) nur der Gewerbesteuer nach dem Recht der Deutschen Demokratischen Republik (siehe dazu auch Abschn. 23 Abs. 2 der Gewerbesteuerrichtlinien 1990, BStBl. I 1990 Beilage; ferner Flick-Pistorius DStR 1990, 196, 197). Die Provisionseinkünfte der Kläger sind sowohl 1990 als auch 1991 ausschließlich im (späteren) Beitrittsgebiet erzielt worden. Aus der partiellen Anwendbarkeit von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG konnte den Klägern infolgedessen im Erhebungszeitraum 1990 gewerbesteuerrechtlich noch kein Nachteil entstehen. Der Beklagte hatte objektiv keinen Anlaß, auf das gewerbesteuerrechtlich noch nicht akute Abfärberisiko bereits für den Erhebungszeitraum 1990 hinzuweisen. Daß für den Beklagten insoweit ein Fehlerrisiko auf seiten der Finanzverwaltung erkennbar war, dem er hätte entgegenwirken können und müssen, haben die Kläger nicht vorgetragen.

2. Das Kammergericht hat die Ersatzpflicht des Beklagten für den Gewerbesteuerschaden der Kläger auch insoweit rechtsfehlerhaft bejaht, als die Anwaltssozietät im Erhebungszeitraum 1991 insgesamt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb behandelt worden ist. Wie schon im angefochtenen Schlußurteil des Landgerichts fehlte es zu diesem Punkt auch in zweiter Instanz an tatsächlichen Feststellungen, aus denen sich das behauptete Beratungsverschulden des Beklagten ergibt.

Es ist offen, ob der Beklagte Ende 1990 mit einer fortgesetzten Vermittlungstätigkeit und weiteren Provisionseinkünften der klägerischen Anwaltssozietät rechnen mußte. Bisher ist nicht vorgetragen worden, daß eine solche Tätigkeit im gewerbesteuerlichen Erhebungszeitraum 1991 tatsächlich noch ausgeübt worden ist. Die Revision verweist mit Recht darauf, daß die Anwendung der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht vom Datum der Rechnungserteilung abhängt, sondern davon, in welchem Zeitraum die gewerbliche Tätigkeit tatsächlich entfaltet worden ist (vgl. BFHE 194, 206, 212 = BStBl. II 2002, 478 unter II. 3.). Der Tätigkeitsbezug muß auch für das Ende der möglicherweise bestehenden Abfärbewirkung innerhalb ehemals gemischter Personengesellschaften gelten, jedenfalls soweit sich die gewerbliche Tätigkeit interlokal nicht mehr in den Geltungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gemäß Anl. I Kap. IV Sachgeb. B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrages erstreckt hat. Denn sonst wäre die gebotene Gestaltungssicherheit einer Entflechtung der Tätigkeitsbereiche nicht herzustellen.

Die Provisionsrechnungen vom 4. und 19. Februar 1991, letztere nur die Berichtigung einer älteren, irrtümlich erteilten Rechnung, haben die Kläger auf Briefbogen der Anwaltssozietät in ihrem Gesellschafterbestand vor dem 1. Ja-

nuar 1991 erteilt. Ist insoweit eine Vermittlungstätigkeit noch nach dem 31. Dezember 1990 entfaltet worden, kann sich die Vermittlungsgesellschaft personell von der nunmehr um Rechtsanwalt Sch. erweiterten Anwaltssozietät unterschieden haben. Das Berufungsgericht hat nicht festgestellt, wie sich der Hinzutritt des Rechtsanwalts Sch. zur Anwaltssozietät der Kläger am 1. Januar 1991 gesellschaftsrechtlich vollzogen hat. Es kann mithin vorläufig auch nicht ausgeschlossen werden, daß der Beklagte im Jahre 1991 zunächst von einer Ausgliederung der Vermittlungstätigkeit von der zu dritt fortgesetzten Anwaltssozietät ausgehen durfte, an welcher Rechtsanwalt Sch. nach eigenem Vorbringen der Kläger jedenfalls im Innenverhältnis nicht teilhaben sollte.

Das Berufungsgericht wird danach neu zu beurteilen haben, wie der Beklagte im Zusammenhang mit der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen die Kläger für das Jahr 1991 im Hinblick auf das Steuerrisiko des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beraten hatte und inwieweit er damit eine zusätzliche Gewerbesteuerlast der Kläger für den Erhebungszeitraum 1991 verhindern konnte.

Fischer Raebel Kayser

Cierniak Lohmann