BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 26/09

Verkündet am:
23. September 2010
Preuß
Justizangestellte
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein
BGHR: ja

BGB § 675 Abs. 1; UStG 2004 § 4 Nr. 9 lit. b
Der mit der Anmeldung von Umsatzsteuer aus dem Betrieb von Geldspielautomaten betraute Steuerberater braucht den Mandanten auf eine etwaige Gemeinschaftswidrigkeit der Besteuerung erst hinzuweisen, sobald der Bundesfinanzhof dahin lautende Bedenken in einer Entscheidung, die dem Steuerberater bekannt sein muss, äußert.

BGB § 675 Abs. 1
Ein Steuerberater braucht eine nicht mit einem Leitsatz versehene Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die lediglich in einer nicht amtlichen Entscheidungssammlung, aber in keiner der einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften abgedruckt wurde, vorbehaltlich anderer Hinweise nicht zu kennen.

StBerG § 68 a.F.; BGB § 199 Abs. 1 Nr. 1; AO § 164 Abs. 4 Satz 1, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1
Versäumt es der Steuerberater, im Anschluss an die beratungsfehlerfreie Abgabe von Jahresumsatzsteueranmeldungen auf eine danach bekannt gewordene Rechtsprechungsänderung durch einen Antrag auf Neufestsetzung zu reagieren, so beginnt die Verjährung eines Ersatzanspruchs des Mandanten erst mit dem Ende der Festsetzungsfrist zu laufen.
BGH, Urteil vom 23. September 2010 - IX ZR 26/09 - OLG Koblenz
LG Mainz

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 20. Mai 2009 durch die Richter Prof. Dr. Kayser, Raebel, Prof. Dr. Gehrlein, Dr. Pape und Grupp

für Recht erkannt:

Auf die Rechtsmittel des Klägers werden die Urteile des 5. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Koblenz vom 8. Januar 2009 und der 2. Zivilkammer des Landgerichts Mainz vom 9. Mai 2008 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als die mit der Klage für die Steuerjahre 1997 bis 2000 geltend gemachten Schadensersatzansprüche abgewiesen wurden.

Im Umfang der Aufhebung wird der Klageanspruch dem Grunde nach für gerechtfertigt erklärt.

Die weitergehende Revision des Klägers wird zurückgewiesen.

Wegen der Anspruchshöhe und der Kosten des Rechtsstreits wird die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

1 Der Kläger betraute die beklagte Steuerberatungsgesellschaft im Rahmen eines bis Januar 2004 andauernden Mandats mit der Wahrnehmung seiner steuerlichen Angelegenheiten. Die Beklagte gab für von dem Kläger in den Jahren 1995 bis 2000 aus dem Betrieb von Geldspielautomaten erzielte Umsätze bei dem Finanzamt Umsatzsteuerjahreserklärungen ab. Die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1995 ging am 11. Februar 1997, die für das Jahr 1996 am 9. Januar 1998, die für das Jahr 1997 am 25. Januar 1999, die für das Jahr 1998 am 13. März 2000, die für das Jahr 1999 am 20. Oktober 2000 und die für das Jahr 2000 am 12. April 2002 bei dem Finanzamt ein. Aufgrund einer im Jahre 2003 durchgeführten Betriebsprüfung setzte das Finanzamt unter gleichzeitiger Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gegen den Kläger jeweils mit Bescheid vom 29. Oktober 2003 für die Jahre 1998 bis 2000 die Umsatzsteuer fest.

2 Mit der am 27. Dezember 2005 eingereichten und am 14. Januar 2006 zugestellten Klage nimmt der Kläger die Beklagte, die sich auf die Einrede der Verjährung beruft, wegen der für die Jahre 1995 bis 2000 entrichteten Umsatzsteuer auf Schadensersatzleistung von 32.929,41 € in Anspruch. Er meint, die Beklagte habe bereits ab dem Jahr 1995 erkennen müssen, dass Umsätze aus dem Betrieb von Glücksspielautomaten nach dem Gemeinschaftsrecht nicht umsatzsteuerpflichtig seien und die dieser Wertung entgegenstehende deutsche Gesetzeslage keinen Bestand haben werde. Die Klage hatte in den Vorinstanzen lediglich in Höhe eines Betrages von 1.236,62 € Erfolg. Mit der von dem Berufungsgericht zugelassenen Revision verfolgt der Kläger sein abgewiesenes Zahlungsbegehren weiter.

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

Entscheidungsgründe:

3 Die Revision ist unbegründet, soweit der Kläger im Blick auf die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1995 und 1996 Schadensersatz verlangt. Die weitergehende, die Jahre 1997 bis 2000 betreffende Revision hat hingegen Erfolg. Insoweit führt sie zum Erlass eines Grundurteils (§ 304 Abs. 1 ZPO) und zur Zurückverweisung der Sache an das Oberlandesgericht, das auf der Grundlage ergänzender Feststellungen über die Schadenshöhe zu entscheiden hat.

I.

4 Das Berufungsgericht hat ausgeführt: Die Beklagte habe keine Beratungspflicht verletzt, weil die Handhabung der steuerlichen Angelegenheiten des Klägers der damaligen Gesetzeslage entsprochen habe. Das FG Münster habe in einem Beschluss vom 15. September 2000 (5 V 4286/00, EFG 2001, 394) die Auffassung vertreten, es sei unzweifelhaft, dass aus in Gaststätten und Spielhallen aufgestellten Geldspielautomaten erzielte Umsätze nicht unter die Befreiungsregelung des § 4 Nr. 9 lit. b UstG fielen. Abweichende Auffassungen des Schrifttums habe der Berater bei Wahrnehmung seiner Aufgaben nicht berücksichtigen müssen. Erst nach dem Anfang des Jahres 2001 bekannt gewordenen Inhalt der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 (V B 187/00) sei es als ernsthaft zweifelhaft zu beurteilen gewesen, ob Umsätze aus Geldspielautomaten besteuert werden dürften. Darum sei eine Pflichtverletzung der Beklagten in den Jahren 1995 bis 2000 nicht gegeben. Ferner habe keine Möglichkeit bestanden, die Finanzbehörden auf der Grundlage der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 zum Aufgreifen bereits bestandskräftig abgeschlossener Verfahren zu veranlassen.

5 Überdies seien Schadensersatzansprüche des Klägers nach der hier noch anwendbaren Regelung des § 68 StBerG a.F. verjährt. Die Verjährung habe mit der Einreichung der Steueranmeldungen bei dem Finanzamt zu laufen begonnen. Die Voraussetzungen eines Sekundäranspruchs seien nicht gegeben. Eine erneute Pflichtverletzung könne nur angenommen werden, wenn während des Laufs der Verjährungsfrist und vor Beendigung des Auftrags ein begründeter Anlass zur Belehrung eingetreten und diese dennoch unterblieben sei. Eine fehlerhafte Erklärungspraxis biete nicht ohne weiteres Anlass, über eine auf dem nämlichen Fehler beruhende Haftung zu belehren. Ein Anlass zur Belehrung habe sich erst mit der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften aus dem Jahre 2005 ergeben. Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch die Primärverjährung abgelaufen und das Mandat bereits beendet gewesen.

II.

6 Die dagegen gerichteten Angriffe der Revision haben überwiegend Erfolg.

7 1. Soweit es um die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 2000 geht, scheidet ein Beratungsfehler der Beklagten aus. Zum Zeitpunkt der Einreichung sämtlicher Umsatzsteueranmeldungen war für die Beklagte noch kein begründeter Anhalt dafür gegeben, dass die von dem Kläger erzielten Umsätze infolge einer sich abzeichnenden Gemeinschaftswidrigkeit von § 4 Nr. 9 lit. b UStG in der seinerzeit maßgeblichen Fassung nicht der Umsatzsteuer unterliegen könnten.

8 a) Wegen der richtungweisenden Bedeutung, die höchstrichterlichen Entscheidungen für die Rechtswirklichkeit zukommt, hat sich der Berater bei der Wahrnehmung seines Mandats grundsätzlich an dieser Rechtsprechung auszurichten. Maßgeblich ist die jeweils aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung im Zeitpunkt seiner Inanspruchnahme. Hierbei darf der Berater in der Regel auf deren Fortbestand vertrauen, weil von einer gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung nur in Ausnahmefällen abgewichen zu werden pflegt (BGHZ 178, 258, 262 Rn. 9 m.w.N.). Ebenso darf ein Steuerberater grundsätzlich auf die Verfassungsmäßigkeit des von der Steuerverwaltung angewendeten Steuergesetzes vertrauen. Die Verwaltung hat Gesetze trotz bestehender Zweifel an deren Verfassungsmäßigkeit anzuwenden. Gleiches gilt für die mit dem Steuerfall befassten Gerichte. Erst wenn ein Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer entscheidungserheblichen Norm überzeugt ist, hat es das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 GG eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen; bloße verfassungsrechtliche Zweifel berechtigen noch nicht zur Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BGHZ 178, 258, 263 Rn. 12). Danach kann sich nur ausnahmsweise die Pflicht ergeben, auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit eines bislang als verfassungsgemäß behandelten Steuergesetzes hinzuweisen (BGHZ 178, 258, 263 Rn. 13). Der Steuerberater, der mit der Prüfung eines Steuerbescheides beauftragt ist, muss mit seinem Mandanten die Möglichkeit eines Einspruchs wegen möglicher Verfassungswidrigkeit des anzuwendenden Steuergesetzes nicht erörtern, so lange keine entsprechende Vorlage eines Finanzgerichts an das Bundesverfassungsgericht veröffentlicht ist oder sich ein gleich starker Hinweis auf die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung aus anderen Umständen, insbesondere einer in ähnlichem Zusammenhang ergangenen, im Bundessteuerblatt veröffentlich-

ten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ergibt (BGHZ 178, 258, 264 Rn. 15).

9 b) Diese Grundsätze sind auf den vorliegenden Fall, der die Gemeinschaftswidrigkeit einer Steuernorm betrifft, trotz abweichender Vorlagevoraussetzungen entsprechend anzuwenden. Bestehen Zweifel an der Vereinbarkeit des innerstaatlichen mit dem Gemeinschaftsrecht und versäumt das letztinstanzlich befasste Gericht das gemäß dem hier noch anzuwendenden Art. 234 Abs. 3 EGV gebotene Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, kann der Betroffene mit einer Rüge der Verletzung des Art. 101 Abs. 1 Satz 1 GG die Vorlage erzwingen (BVerfG, 3. Kammer des Ersten Senats, Beschl. v. 25. Februar 2010 - 1 BvR 230/09, ZIP 2010, 642 f Rn. 14 ff). Da der Beklagten bei Einreichung der letzten die Jahre 1995 bis 2000 betreffenden Umsatzsteuerjahreserklärung vom 12. April 2002 noch nicht die Möglichkeit einer Gemeinschaftswidrigkeit der maßgeblichen Regelung des § 4 Nr. 9 lit. b UStG bekannt sein musste, kann ihr im Zusammenhang mit der Abgabe sämtlicher Umsatzsteuerjahreserklärungen ein Beratungsfehler nicht angelastet werden.

10 aa) Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hat durch Urteil vom 11. Juni 1998 (C 283/95, RIW 1998, 644) entschieden, dass ein Mitgliedstaat unerlaubtes Glücksspiel nicht der Umsatzsteuer unterwerfen darf, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels - konkret ging es um Roulette - durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist. Danach verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bei der Erhebung der Umsatzsteuer eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten Umsätzen und unerlaubten Geschäften. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Beschluss vom 30. November 2000 (V B 187/00, BFH/NV 2001, 657) im Rahmen eines Antrags auf Ausset-

zung der sofortigen Vollziehung die Besteuerung von Umsätzen aus Geldspielautomaten generell als ernstlich zweifelhaft erachtet. Zur Begründung hat er ausgeführt (aaO, S. 658), dass es mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar sein könnte, für die Besteuerung von Geldspielautomatenumsätzen danach zu unterscheiden, ob sie in und von öffentlich zugelassenen Spielbanken ausgeführt werden oder nicht. Ferner bedürfe es der Prüfung, ob das für die Mitgliedstaaten geltende Verbot, die unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist, nicht erst Recht auch für erlaubte Veranstaltungen eines Glücksspiels gelten müsse. Auf den Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 6. November 2002 (V R 7/02, BFHE 200, 149) hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften durch Urteil vom 17. Februar 2005 (C 453/02 und 462/02, EuZW 2005, 210) erkannt, dass das Gemeinschaftsrecht nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glücksspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei ist, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber sind, nicht gilt. Daran anknüpfend hat der Bundesfinanzhof durch Urteil vom 12. Mai 2005 (V R 7/02, BFHE 210, 164) entschieden, dass sich ein Aufsteller von Geldspielautomaten auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach Art. 13 Teil B lit. f der Richtlinie 77/388/EWG in dem Sinne berufen kann, dass die Vorschrift des § 4 Nr. 9 lit. b UStG keine Anwendung findet.

11 bb) Bei dieser Sachlage kann in der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen durch die Beklagte für die Jahre 1995 bis 1999 ein Beratungsfehler nicht erblickt werden. Die Beklagte hat die Umsatzsteuerjahreserklärungen der Jahre 1995 bis 1999 - für das letztgenannte Jahr am 20. Oktober 2000 - jeweils

vor Erlass des Beschlusses des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 (aaO) abgegeben, wo vor dem Hintergrund der Steuerfreiheit in Spielbanken veranstalteten Automatenglücksspiels erstmals Bedenken gegen die Zulässigkeit der Besteuerung außerhalb von Spielbanken veranstalteter erlaubter Automatenglücksspiele geäußert worden waren. Bis dahin brauchte die Beklagte selbständige Rückschlüsse darauf, dass die Besteuerung auch des erlaubten Glückspiels mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sein könnte, nicht zu ziehen.

12 (1) Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hatte im Urteil vom 5. Mai 1994 (C 38/93) gegen die Umsatzsteuerpflicht von in Gaststätten mit Geldspielautomaten erzielten Umsätzen keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken erhoben (BStBl II 1994, 548). Hinweise für die generelle Unzulässigkeit einer Besteuerung dieser Umsätze konnten auch nicht seinem Urteil vom 11. Juni 1998 entnommen werden, das lediglich die Freistellung des verbotenen Glücksspiels von der Umsatzsteuerpflicht anordnete, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei war. Die Entscheidung behielt den Mitgliedstaaten ausdrücklich vor, die Bedingungen und Grenzen einer Befreiung des erlaubten Glücksspiels von der Umsatzsteuer festzulegen (aaO, S. 645 Rn. 25). Die in dem Verfahren von der Kommission vertretene Auffassung, dass kein absolutes Verbot der Besteuerung von Glücksspielen bestehe, wurde von dem Gerichtshof nicht beanstandet (aaO, Rn. 26; Lausterer UR 1998, 361, 364). Demzufolge war der Gerichtshof in der Entscheidung aus dem Jahre 1998 lediglich einer Differenzierung zwischen erlaubtem und unerlaubtem Glücksspiel entgegengetreten und hatte daraus gefolgert, dass eine Steuerbefreiung nicht allein erlaubtem Glücksspiel vorbehalten werden dürfe (aaO S. 645 Rn. 28; ebenso BGH, Beschl. v. 17. August 1998 - 5 StR 59/97, HFR 1999, 410).

13 Die ausschließlich auf das unerlaubte Glückspiel bezogenen Ausführungen im Urteil vom 11. Juni 1998 waren mithin für die vorliegende Gestaltung eines erlaubten Glückspiels nicht einschlägig. Zwar mag es bei einer rückschauenden Bewertung naheliegen, die Entscheidung bereits im Sinne der Umsatzsteuerfreiheit auch des erlaubten Glückspiels zu deuten (vgl. EuGH, Urt. v. 17. Februar 2005, aaO S. 211 Rn. 28; dagegen aber etwa Birk/Jahndorf UR 2002, 289, 294). Diese Schlussfolgerung hatte aber seinerzeit der Gerichtshof selbst nicht gezogen, weil er nicht etwa eine bestehende generelle umsatzsteuerrechtliche Privilegierung des erlaubten auf das unerlaubte Glückspiel erstreckt hatte. Vielmehr hatte er aus der im konkreten Einzelfall gegebenen Umsatzsteuerfreiheit des in Spielbanken ausgeübten erlaubten auch die Umsatzsteuerfreiheit eines gleichartigen unerlaubten Glücksspiels hergeleitet. Er war aber gerade nicht davon ausgegangen, dass infolge der Umsatzsteuerfreiheit von in Spielbanken ausgeübtem Glücksspiel außerhalb veranstaltete gleichartige erlaubte Glücksspiele ebenfalls nicht umsatzsteuerpflichtig sind und diese Vergünstigung mithin auch dem unerlaubten Glücksspiel zustatten kommt. Mithin hatte er insbesondere nicht die Forderung erhoben, erlaubtes Glücksspiel, soweit es dem in Spielbanken veranstalteten Glücksspiel entspricht, allgemein von der Umsatzsteuerpflicht zu entbinden.

14 (2) Vor diesem Hintergrund konnten nach deutschem Recht ohne Widerspruch zu dem Urteil vom 11. Juni 1998 weiterhin erlaubte Glücksspiele, die weder der Rennwett- und Lotteriesteuer noch der Spielbankenabgabe unterlagen, nach § 4 Nr. 9 lit. b UStG der Umsatzsteuer unterworfen werden (vgl. Rau/Dürrwächter/Klenk, UStG 8. Aufl. Lieferung September 2000 § 4 Nr. 9 Rn. 173). Dies entsprach Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, den Spielvorgang entweder mit Rennwett- und Lotteriesteuer bzw. der Spielbankenabgabe oder

Umsatzsteuer zu belegen (Offerhaus/van Nahmen, UStG 129. Erg.-Lieferung, Juni 2000 § 4 Nr. 9 Rn. 51; Dziadkowski UVR 1998, 289, 293). Umsätze aus erlaubtem Glücksspiel waren aus dieser Warte nicht deswegen von der Umsatzsteuer auszunehmen, weil solche Umsätze steuerfrei in einer Spielbank ausgeführt werden konnten (FG Münster, Beschl. v. 15. September 2000 - 5 V 4286/00, EFG 2001, 394, 395). Dem Gesetzgeber wurde als Folgerung aus dem Urteil vom 11. Juni 1998 lediglich empfohlen, die allein im Blick auf unerlaubtes Glücksspiel entstandene Gesetzeslücke durch dessen Einbeziehung in die Rennwett- und Lotteriesteuer zu schließen (Offerhaus/van Nahmen, aaO § 4 Nr. 9 Rn. 54; vgl. auch EuGH, Urt. v. 11. Juni 1998, aaO S. 645 Rn. 30).

15 (3) In Einklang mit den vorstehenden Erwägungen war das Urteil vom 11. Juni 1998 in den einschlägigen Erläuterungswerken lediglich dahin verstanden worden, dass die unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels unter die Steuerbefreiung fällt, die einem erlaubten Glücksspiel zuteil wird (Bunjes/Geist/Heidner, UStG 6. Aufl. 2000 § 4 Nr. 9 Rn. 15; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch Lieferung 21. Oktober 1999 Rn. 338.5; ders.; aaO Lieferung 23. März 2000 Rn. 338.11; Offerhaus/van Nahmen, aaO § 4 Nr. 9 Rn. 52 ff.; Sölch/Ringleb/Mößlang UStG EL 43 Januar 2000 § 4 Rn. 30; ders., aaO EL 44 September 2000). In einem Besprechungsaufsatz wurde die Entscheidung in dem Sinne interpretiert, dass die Mitgliedstaaten weiter berechtigt seien, auf bestimmte Formen des Glücksspiels Umsatzsteuer zu erheben, jedoch eine dem erlaubten Glücksspiel vorbehaltene Steuerbefreiung auch dem unerlaubten Glücksspiel zugute kommen müsse (Lausterer, aaO). Weitergehende Überlegungen zur Umsatzsteuerfreiheit des erlaubten Glücksspiels sind auf der Grundlage des Urteils vom 11. Juni 1998 in Schrifttum und Rechtsprechung bis zum Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000, der seine rechtlichen Zweifel an der Vereinbarkeit der Umsatzsteuerpflicht des

Glücksspiels mit dem Gemeinschaftsrecht durch keinerlei Rechtsprechungs- und Schrifttumsnachweise unterlegt, nicht angestellt worden. Insbesondere ist nicht die Auffassung vertreten worden, dass infolge der Umsatzsteuerfreiheit der Spielbanken in anderem Rahmen veranstaltete gleichartige erlaubte Glücksspiele von der Umsatzsteuer zu entbinden sind. Eine auch nur in Ansätzen in die Richtung der späteren Rechtsentwicklung weisende wissenschaftliche Diskussion hatte sich bis zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1999 durch die Beklagte am 20. Oktober 2000 nicht herausgebildet. Auch die Revision vermag entsprechende Stellungnahmen nicht aufzuzeigen. Mithin kann der Beklagten die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1995 bis 1999 nicht als Pflichtwidrigkeit vorgeworfen werden.

16 c) Auch die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2000 durch die Beklagte am 12. April 2002 stellt keinen Beratungsfehler dar, weil der Beklagten die lediglich vereinzelt veröffentlichte Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 (aaO), nach deren Inhalt die Steuerpflicht von Umsätzen aus Glückspiel ernsthaften gemeinschaftsrechtlichen Bedenken ausgesetzt war, nicht bekannt sein musste.

17 aa) Der Rechtsberater hat seine Tätigkeit für den Mandanten in erster Linie an der höchstrichterlichen Rechtsprechung auszurichten; denn diese hat richtungweisende Bedeutung für Entwicklung und Anwendung des Rechts. Der Berater muss sich deshalb über die Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht nur anhand der amtlichen Sammlungen, sondern auch der einschlägigen Fachzeitschriften unterrichten. Strengere Anforderungen sind jedoch zu stellen, wenn ein Rechtsgebiet ersichtlich in der Entwicklung begriffen und (weitere) höchstrichterliche Rechtsprechung zu erwarten ist. Dann muss ein Berater, der eine Angelegenheit aus diesem Bereich zu bearbeiten hat, auch

Spezialzeitschriften in angemessener Zeit durchsehen (BGH, Urt. v. 21. September 2000 - IX ZR 127/99, WM 2000, 2431, 2435).

18 bb) Danach kann aus der Nichtberücksichtigung der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 (aaO) ein Beratungsfehler nicht hergeleitet werden.

19 (1) Im Streitfall können bereits im Ausgangspunkt keine gesteigerten Anforderungen an die Beobachtungs- und Recherchierungspflicht der Beklagten gestellt werden, weil die Rechtslage nach Ablauf von mehr als zwei Jahren seit der letzten diesen Bereich betreffenden Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (Urt. v. 11. Juni 1998, aaO) keine besonderen Entwicklungstendenzen erkennen ließ und neue höchstrichterliche Rechtsprechung bis zu dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 (aaO) nicht zu erwarten war. Auch im Schrifttum fanden sich - wie oben unter 1. b), bb), (3) näher ausgeführt - keine Äußerungen, die rechtliche Bedenken gegen die Umsatzsteuerpflicht nahe legten und damit Anlass für die Erwartung einer klärenden höchstrichterlichen Entscheidung gaben.

20 (2) Der Bundesfinanzhof hat die hier maßgebliche Entscheidung vom 30. November 2000 (aaO) weder für die amtliche Sammlung bestimmt noch überhaupt mit einem Leitsatz versehen. Der letztgenannte Umstand kann dazu beigetragen haben, dass die für eine große Vielzahl von Fällen bedeutsame und darum durchaus veröffentlichungswürdige Entscheidung in den steuerrechtlichen Fachzeitschriften eine denkbar geringe Resonanz gefunden hat. Der Beschluss wurde ausweislich der Nachweise, die der Juris-Datenbank entnommen werden können, in voller Länge außer in BFH/NV lediglich in der "Steuerrechtsprechung in Karteiform", die zwischenzeitlich offenbar eingestellt wurde,

abgedruckt. Die weiteren angegebenen Fundstellen "StuB" (Steuern und Bilanzen), "BFH-PR" sowie "D-spezial" (Steuer- und Wirtschaftsrecht in den neuen Bundesländern, 1991 - 2005) enthielten nur den Abdruck eines redaktionellen Leitsatzes bzw. eine Kurzwiedergabe.

21 (3) Der rechtliche Berater muss jedoch nur über die in den amtlichen Sammlungen und in den einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften veröffentlichten Entscheidungen der obersten Bundesgerichte orientiert sein (BGH, Beschl. v. 18. Januar 1952 - I ZB 13/51, NJW 1952, 425; Urt. v. 21. September 2000, aaO). An einer derartigen Veröffentlichung fehlt es hier.

22 Da sich die amtlichen Sammlungen der obersten Gerichtshöfe bekanntermaßen auf den Abdruck besonders gewichtiger Entscheidungen beschränken und die Gerichtshöfe insoweit eine Vorauswahl treffen, gehört es zur ordnungsgemäßen Berufsausübung eines rechtlichen Beraters, sich über diese grundlegenden Entscheidungen, die auch bei einer Veröffentlichung durch Fachzeitschriften vielfach eigens gekennzeichnet werden, fortlaufend zu unterrichten. Vom Inhalt der nicht in den amtlichen Sammlungen enthaltenen Entscheidungen hat sich der Rechtsberater mit Hilfe der einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften zu informieren. Angesichts der auch für rechtliche Berater nur schwer überblickbaren Fülle der Rechtsprechung der obersten Bundesgerichte übernehmen die einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften eine Filterfunktion, indem sie die für die Praxis allgemein bedeutsamen Entscheidungen abdrucken, einzelne besonders gewichtige - etwa für die amtliche Sammlung bestimmte - Entscheidungen zeitlich bevorzugt veröffentlichen oder auch zusätzlich mit einer Anmerkung oder einem Besprechungsaufsatz versehen und auf den Abdruck weniger bedeutsamer Entscheidungen verzichten. Unterliegt der rechtliche Berater - wie im Streitfall - keiner gesteigerten Beobachtungs- und

Recherchierungspflicht, darf er grundsätzlich darauf vertrauen, durch die Lektüre dieser einschlägigen Fachzeitschriften über aktuelle Entwicklungen in Rechtsprechung und Schrifttum hinreichend orientiert zu werden.

23 (4) Angesichts des durch die vereinzelten Veröffentlichungen vermittelten geringen Verbreitungsgrades kann der Beklagten nicht vorgeworfen werden, die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 (aaO) nicht zur Kenntnis genommen zu haben.

24 Von dem Steuerberater kann grundsätzlich verlangt werden, dass er über eine in wenigstens einer "einschlägigen allgemeinen Fachzeitschrift" veröffentlichte höchstrichterliche Entscheidung im Bilde ist (Fahrendorf in Fahrendorf/Mennemeyer/Terbille, Die Haftung des Rechtsanwalts 8. Aufl. Rn. 512). Vorliegend kann offen bleiben, welche Periodika zu den "einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften" zu rechnen sind. Insoweit wird im Schrifttum erwogen, dass der Steuerberater jedenfalls das - vom Bundesfinanzministerium herausgegebene und darum keine eigentliche Fachzeitschrift darstellende - "Bundessteuerblatt" und als Organ der Bundessteuerberaterkammer das "Deutsche Steuerrecht" zu beachten hat (Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung 4. Aufl. Rn. 237). Die hier betroffenen, wenig verbreiteten Periodika "Steuerrechtsprechung in Karteiform", "StuB", "BFH-PR" und "D-spezial" gehören jedenfalls nicht zu dem - möglicherweise weiter zu ziehenden - Kreis der ständig zu verfolgenden Periodika.

25 (5) Die Beklagte musste - zumal sie hier keine gesteigerte Beobachtungs- und Recherchierungspflicht traf - mit der in keiner der einschlägigen Fachzeitschriften, sondern nur in der Sammlung BFH/NV veröffentlichten Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht vertraut sein.

26 Mag es auch wünschenswert sein, dass ein Rechtsberater sich über die gesamte, seine Tätigkeit betreffende höchstrichterliche Rechtsprechung lückenlos auf dem Laufenden hält, so kann gegenwärtig nicht verlangt werden, dass er schlechthin jede in seinen Arbeitsbereich fallende höchstrichterliche - hier nicht einmal mit einem Leitsatz versehene - Entscheidung kennt (vgl. Heinemann in Vollkommer/Greger/Heinemann, Anwaltshaftungsrecht 3. Aufl. § 11 Rn. 21). Da ein Rechtsberater neben der Rechtsprechung auch aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung und Literatur zu verfolgen hat, kann von ihm grundsätzlich nur die Lektüre der einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften erwartet werden, wo sich diese Informationen dank einer redaktionellen Aufarbeitung gebündelt auffinden lassen. Eine über die einschlägigen allgemeinen Fachzeitschriften hinausgehende Sichtung des gesamten Entscheidungsmaterials eines obersten Gerichtshofs würde die Pflichten eines Rechtsberaters schon wegen des damit verbundenen Zeitaufwands überspannen, zumal vollständige Entscheidungssammlungen nicht für alle obersten Gerichtshöfe angeboten werden. Solange daher auf ernstliche Rechtszweifel gestützte Aussetzungsbeschlüsse des Bundesfinanzhofs unzureichend veröffentlicht werden, obwohl sie für die Beratungspraxis als Hinweis auf mögliche Zukunftsentscheidungen, die bereits gegenwärtige Berücksichtigung verlangen, besonders wichtig sind, kann dem steuerlichen Berater ihre Unkenntnis haftungsrechtlich nicht vorgeworfen werden. Ob bei einer fortschreitenden, einen einfachen, raschen und kostengünstigen Zugriff gestattenden Informationstechnologie in Zukunft strengere Anforderungen an die Kenntnis höchstrichterlicher Entscheidungen zu stellen sind, kann vorliegend offen bleiben.

27 Besteht keine Verpflichtung zu einer ausnahmslosen Kenntnis der höchstrichterlichen Rechtsprechung, kann von dem Berater die vollständige

Auswertung der Zeitschrift BFH/NV, bei der es sich um eine keine redaktionellen Beiträge enthaltende Rechtsprechungssammlung handelt, grundsätzlich nicht gefordert werden. Die Beklagte durfte vielmehr darauf vertrauen, über etwaige neue Rechtsentwicklungen durch die einschlägigen allgemeinen steuerrechtlichen Fachpublikationen unterrichtet zu werden. Darum war ein Tätigwerden erst auf den für die amtliche Sammlung bestimmten Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 6. November 2002 (aaO) geboten.

28 cc) Soweit sich der Kläger darauf beruft, den Beklagten durch Übermittlung eines Rundschreibens des Automaten-Verbands R. auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30. November 2000 hingewiesen zu haben, ist das Vorbringen mangels hinreichender Substantiierung unbeachtlich.

29 Der Beklagte hat in der Klageerwiderung geltend gemacht, der Kläger sei durch zwei Rundschreiben des Automaten-Verbands R. vom 28. Mai 2001 und vom 21. Februar 2002 über die Rechtslage unterrichtet worden, sei aber nicht der darin enthaltenen Empfehlung gefolgt, die Rundschreiben an seinen Steuerberater - also die Beklagte - weiterzuleiten. Der Kläger hat darauf repliziert, tatsächlich habe er die beiden Rundschreiben der Beklagten mittels Fax zur Kenntnis gegeben. Es fehlt jedoch an jeder Darlegung, wann die Faxübermittlung stattgefunden haben soll. Da beide Rundschreiben zu verschiedenen Zeitpunkten an die Empfänger versandt wurden, hätte es, um der Beklagten eine Einlassung zu ermöglichen, zumindest einer zeitlichen Konkretisierung der Übermittlungsvorgänge bedurft.

30 2. Jedoch ist ein Schadensersatzanspruch des Klägers im Blick auf die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2000 gegeben, weil es die Beklagte versäumt hat, vor Ablauf der Festsetzungsfrist auf die durch den in der

amtlichen Sammlung veröffentlichten Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 6. November 2002 (aaO) zugunsten des Klägers geänderte Rechtslage zu reagieren. Dagegen scheidet ein Schadensersatzanspruch mangels einer Verpflichtung der Beklagten zu einem Tätigwerden bis zum Ablauf der Festsetzungsfristen am 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 für die Steuerjahre 1995 und 1996 aus.

31 a) Die seitens der Beklagten für den Kläger abgegebenen jährlichen Umsatzsteuererklärungen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) standen nach der Regelung des § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

32 Ein solcher Nachprüfungsvorbehalt hat zur Folge, dass die Steuerfestsetzung von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen jederzeit aufgehoben oder abgeändert werden kann (§ 164 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO). Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt, wenn das Finanzamt diesen aufhebt (§ 164 Abs. 3 Satz 1 AO), ansonsten mit Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO), welche im Falle der Umsatzsteuer vier Jahre beträgt (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) und mit dem Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in welchem die Steueranmeldung eingereicht wurde (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Auch eine Steueranmeldung, welche einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheid gleichsteht, kann mit Einspruch und Anfechtungsklage angefochten werden (Cöster in Pahlke/Koenig, AO 2. Aufl. § 168 Rn. 26). Die Monatsfrist zur Einlegung des Einspruchs beginnt hier mit der Steueranmeldung (§ 355 Abs. 1 Satz 2 AO). Legt der Steuerpflichtige keinen Einspruch ein, wird die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steueranmeldung zwar formell bestandskräftig; die formelle Bestandskraft lässt jedoch die Möglichkeit unberührt, den Bescheid innerhalb der Nach-

prüfungsfrist nach der Regelung des § 164 AO abzuändern (Koenig in Pahlke/Koenig, aaO § 172 Rn. 8). Die Abänderungsbefugnis nach § 164 AO ermöglicht dabei die umfassende Überprüfung des Steuerbescheids auch im Hinblick auf solche Gesichtspunkte, welche zum Zeitpunkt des Erlasses des Vorbehaltsbescheids schon bekannt waren (BFHE 198, 184, 190 f). Das Unterlassen des Steuerpflichtigen, den unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid anzufechten, führt somit zu keiner materiellen Präklusion von Einwendungen.

33 b) Vor diesem Hintergrund hätte die Beklagte nach der spätestens im Frühjahr des Jahres 2003 anzunehmenden Kenntnis von dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 6. November 2002 (aaO) innerhalb der noch offenen Festsetzungsfristen eine Neufestsetzung der Umsatzsteuer beantragen müssen.

34 aa) Soweit die Umsatzsteuererklärungen vom 11. Februar 1997 und 9. Januar 1998 für die Steuerjahre 1995 und 1996 in Rede stehen, war allerdings der Vorbehalt der Nachprüfung am 31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 abgelaufen. Da der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 6. November 2002 (aaO) laut der in der Juris-Datenbank enthaltenen Nachweise erst im Jahr 2003 veröffentlicht wurde (vgl. etwa DStRE 2003, 179), bestand keine Verpflichtung der Beklagten, für diese Jahre eine Neufestsetzung zu beantragen.

35 bb) Anders verhält es sich hingegen für die Jahre 1997 bis 2000. Für das Jahr 1997 lief die Festsetzungsfrist am 31. Dezember 2003, für die Folgejahre 1998 bis 2000 wegen der Aufhebung des Vorbehalts durch die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Bescheide am 29. Oktober 2003 ab. Hier bestand für die Beklagte bei pflichtgemäßem Vorgehen mit Rücksicht auf den Be-

schluss des Bundesfinanzhofs vom 6. November 2002 ohne weiteres die Möglichkeit, im Interesse des Klägers eine Neufestsetzung zu beantragen. Insoweit ist der Beklagten ein Beratungsfehler anzulasten, der dem Grunde nach eine Schadensersatzpflicht auslöst.

36 c) Diese Schadensersatzansprüche sind nicht verjährt.

37 aa) Für den Beginn der Verjährung ist gemäß Art. 229 § 12 Abs. 1 Satz 1 Nr. 13, Satz 2, § 6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 EGBGB die mit Wirkung vom 15. Dezember 2004 durch Art. 16 Nr. 2 des Gesetzes zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I, S. 3214) aufgehobene Vorschrift des § 68 StBerG hier anwendbar, weil die geltend gemachten Ansprüche vor dem 15. Dezember 2004 entstanden sind (BGH, Urt. v. 17. Dezember 2009 - IX ZR 4/08, WM 2010, 629 Rn. 6). Die Dauer der Verjährung bestimmt sich nach § 195 BGB - in Übereinstimmung mit der früheren Regelung des § 68 StBerG - auf drei Jahre (BGH, Urt. v. 12. November 2009 - IX ZR 152/08, WM 2010, 372, 373 Rn. 7).

38 bb) Die dreijährige Verjährungsfrist war im Zeitpunkt der infolge der alsbaldigen Zustellung (§ 167 ZPO) maßgeblichen Klageeinreichung am 27. Dezember 2005 nicht abgelaufen.

39 aa) Regelmäßig beginnt die Verjährung für einen Anspruch gegen einen Steuerberater, der steuerliche Nachteile seines Mandanten verschuldet hat, nicht erst mit der Bestandskraft, sondern bereits mit der Bekanntgabe des belastenden Steuerbescheids. Besteht der Schaden des Auftraggebers in vermeidbaren Umsatzsteuern infolge fehlerhafter Selbstveranlagung, entspricht diesem Zeitpunkt die Einreichung der Umsatzsteueranmeldung beim Finanz-

amt. Dies beruht auf dem Umstand, dass die Umsatzsteuer von dem Unternehmer jährlich anzumelden ist (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) und die Anmeldung gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (BGH, Urt. v. 14. Juli 2005 - IX ZR 284/01, WM 2005, 2106, 2107; Urt. v. 29. Mai 2008 - IX ZR 222/06, WM 2008, 1416, 1417 Rn. 19; Urt. v. 5. März 2009 - IX ZR 172/05, WM 2009, 863, 864 Rn. 11).

40 Das kann aber nicht gelten, wenn das pflichtwidrige Verhalten des Steuerberaters erst nach Erlass des Steuerbescheids einsetzt. Besteht die Pflichtwidrigkeit darin, dass der gebotene Rechtsbehelf gegen den Bescheid nicht eingelegt wird, so entsteht der Schaden in dem Augenblick, in dem der Steuerpflichtige von sich aus nicht mehr durch einen Rechtsbehelf die Abänderung des Steuerbescheids erwirken kann; die eng begrenzten Abänderungsmöglichkeiten nach § 173 AO reichen nicht aus, den Eintritt des Schadens erst für den Zeitpunkt anzunehmen, von dem an auch sie nicht mehr bestehen (BGH, Urt. v. 20. Juni 1996 - IX ZR 100/95,WM 1996, 2066, 2067; Urt. v. 12. Februar 1998 - IX ZR 190/97, WM 1998, 786, 787).

41 bb) Da der Beklagten im Blick auf die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 1997 bis 2000 keine Pflichtwidrigkeit angelastet wird, hat sich ein Schaden nicht bereits mit der Anmeldung verwirklicht. Vielmehr wird der Beklagten vorgeworfen, bis zum Ablauf der Festsetzungsfristen einen Antrag auf eine Neufestsetzung versäumt zu haben. Diese Nachlässigkeit steht der unterlassenen Einlegung eines gebotenen Rechtsbehelfs gleich. Ein Antrag auf Neufestsetzung konnte für das Jahr 1997 bis zum 31. Dezember 2003 und für die Folgejahre 1998 bis 2000 bis zum 29. Oktober 2003 gestellt werden. Die von diesen Zeitpunkten an laufende Verjährungsfrist von drei Jahren war im

Zeitpunkt der Klageeinreichung am 27. Dezember 2005 noch nicht verstrichen. Mithin geht die von der Beklagten erhobene Verjährungseinrede ins Leere.

III.

42 Danach ist die Revision zurückzuweisen (§ 561 ZPO), soweit die Klage die Steuerjahre 1995 und 1996 zum Gegenstand hat. Bezüglich der Steuerjahre 1997 bis 2000 ist die Revision hingegen begründet und das angefochtene Urteil aufzuheben (§ 562 ZPO). Eine abschließende Entscheidung (§ 563 Abs. 3 ZPO) ist dem Senat mangels tatrichterlicher Feststellungen zur Schadenshöhe verwehrt. Der Senat kann jedoch, weil die Klageforderung mit hoher Wahrscheinlichkeit in irgendeiner Höhe besteht, ein Urteil über den Grund des Anspruchs (§ 304 Abs. 1 ZPO) erlassen (BGH, Urt. v. 7. März 2005 - II ZR 144/03, WM 2005, 1624, 1625; v. 15. Dezember 1994 - IX ZR 18/94, ZIP 1995, 297, 300; v. 17. September 1998 - IX ZR 237/97, ZIP 1998, 1793, 1797).

43 Die Sache ist zur Entscheidung über die Höhe des Klageanspruchs an das Berufungsgericht zurückzuverweisen, das die insoweit notwendigen Feststellungen, auf die es nach seiner bisherigen Rechtsauffassung nicht ankam, nunmehr zu treffen hat. Dabei wird das Berufungsgericht zu berücksichtigen haben, dass die Beklagte die Schadensberechnung des Klägers im Blick auf die behaupteten Umsätze bestritten und - auch unter dem Gesichtspunkt etwaiger Steuervorteile - das Fehlen eines Gesamtvermögensvergleichs beanstandet hat. Die dem Kläger durch den Automaten-Verband R. zuteil gewordene Unterrichtung dürfte nicht geeignet sein, ein Mitverschulden (§ 254 Abs. 1 BGB) anzunehmen. Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kann dem Auftraggeber nicht als mitwirkendes Verschulden vorge-

worfen werden, er hätte das, worüber ihn sein Berater hätte aufklären sollen, bei entsprechenden Bemühungen auch ohne fremde Hilfe erkennen können (BGH, Urt. v. 18. Dezember 2008 - IX ZR 12/05, WM 2009, 369, 371 Rn. 21). Selbst ein Mandant mit juristischer Vorbildung darf sich auf eine einwandfreie Arbeit seines Beraters verlassen (BGH, Urt. v. 13. März 1997 - IX ZR 81/96, WM 1997, 1392, 1395).

Kayser Raebel Gehrlein

Pape Grupp

Vorinstanzen:
LG Mainz, Entscheidung vom 09.05.2008 - 2 O 486/05 -
OLG Koblenz, Entscheidung vom 08.01.2009 - 5 U 732/08 -