Nachschlagewerk: ja
BGHZ: ja

StBerG § 68

Die Verjährung des Ersatzanspruchs gegen einen Steuerberater, der steuerliche Nachteile seines Mandanten verschuldet hat, beginnt regelmäßig frühestens mit Zugang des Bescheides des Finanzamtes. Das gilt auch dann, wenn eine Außenprüfung vorausgegangen ist (Klarstellung zu BGHZ 73, 363).

BGH, Urt. v. 2. Juli 1992 - IX ZR 268/91 - OLG Koblenz
LG Trier

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

IX ZR 268/91

URTEIL

Verkündet am:
2. Juli 1992
Schnurr
Justizamtsinspektorin
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Oliver S[redacted],
D[redacted]straße [redacted], K[redacted],

Kläger und Revisionskläger,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt [redacted] -

g e g e n

Franziska D[redacted],
G[redacted]straße [redacted], T[redacted],

Beklagte und Revisionsbeklagte,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte [redacted] -

Matthias Prinz
Rechtsanwalt www.prinz.law

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 2. Juli 1992 durch den Vorsitzenden Richter Brandes sowie die Richter Dr. Schmitz, Kirchhof, Dr. Zugehör und Dr. Ganter

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des 10. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Koblenz vom 15. November 1991 aufgehoben.

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

Von Rechts wegen

Tatbestand

Der Kläger verlangt aus abgetretenem Recht seines Vaters Dieter S[redacted] (im folgenden: S[redacted]) von der beklagten Steuerberaterin Ersatz des Schadens, der aus dem Verlust einer sogenannten Umsatz-/Mehrwertsteueroption anläßlich des Erwerbs einer Eigentumswohnung im Bauherrenmodell entstanden sein soll.

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

Gemäß notariellem Vertrag vom 8. Juni 1984 schlossen Bauherren, unter denen sich S[redacted] noch nicht befand, einen "Treuhand- und Geschäftsbesorgungsvertrag" mit der Beklagten - damals Steuerbevollmächtigte - (Teil A des Vertrages); zugleich erteilten die Bauherren der Beklagten Vollmacht, sie in allen Angelegenheiten zu vertreten, die mit der Abwicklung des Bauobjekts zusammenhingen (Teil C des Vertrages). Nach Teil A Nr. II endet der Vertrag, wenn das gesamte Bauvorhaben mängelfrei abgenommen und den Bauherren gegenüber abgerechnet worden ist. Teil A Nr. VI dieses Vertrages lautet:

> Haftung des Treuhänders
>
> 1. Der Treuhandauftrag erstreckt sich ausdrücklich auf den Abschluß der erforderlichen Verträge und die Wahrnehmung der rechtlichen Interessen des Bauherrn gegenüber dem jeweiligen Vertragspartner. Er haftet nur dafür, daß er die von ihm übernommenen Aufgaben ordnungs- und pflichtgemäß wahrnimmt.
>
> 2. Für den Eintritt der vom Bauherrn verfolgten steuerlichen Ziele übernimmt der Treuhänder keine Haftung. Ansprüche gegen den Treuhänder verjähren ein halbes Jahr nach Beendigung des Treuhandvertrages.
>
> 3. ...

In Teil A Nr. VII des Vertrages verpflichtete sich die Beklagte, die Abwicklung des Bauvorhabens auch in steuerlicher Hinsicht einschließlich der Betriebsprüfung zu übernehmen, insbesondere die steuerliche Beratung bezüglich der Einkünfte und der Verluste aus Vermietung und Verpachtung "und bezüglich evtl. Option zur Mehrwertsteuer" zu erbringen (Nr. VII d).

Durch notariellen Vertrag mit der Beklagten vom 15. Juni 1984 beteiligte sich S[redacted] an der Bauherrengemeinschaft. Das Bauvorhaben wurde bis Ende des Jahres 1984 ausgeführt. S[redacted] erwarb darin eine Eigentumswohnung. Die Beklagte erteilte ihm am 26. Oktober 1985 die Schlußabrechnung hinsichtlich des Bauvorhabens.

S[redacted] meldete - zusätzlich zu seinem bereits ausgeübten Gewerbe betreffend u.a. Hausverwaltung und Einzelhandel - im Oktober 1984 ein Gewerbe zur Vermietung von Wohnungen an. Andere Bauherren überließen S[redacted] im November 1984 ihre Wohnungen als Zwischenmieter und -vermieter. Mit Vertrag vom 10. November 1984 vermietete S[redacted] seine Eigentumswohnung ab Januar 1985 für fünf Jahre an den Ehemann der Beklagten, der sich mit Immobilien- und Hausverwaltung befaßte; dieser vermietete die Wohnung weiter.

In der Zeit vom 26. August 1985 bis 20. September 1985 führte das Finanzamt eine Betriebsprüfung betreffend die Bauherrengemeinschaft für das Veranlagungsjahr 1984 durch. Im Prüfungsbericht vom 13. Dezember 1985, der der Beklagten als "Zustellungsvertreter" der Bauherren übersandt wurde, wurde die Einschaltung eines gewerblichen Zwischenmieters und -vermieters durch S[redacted] als Gestaltungsmißbrauch gemäß § 42 AO bewertet. Nach diesem Bericht war eine Schlußbesprechung nicht erforderlich, weil der Steuerpflichtige darauf verzichtet habe und die Prüfungsergebnisse mit der Beklagten, die in dem Bericht als steuerliche Beraterin und Treuhänderin der Bauherren bezeichnet wurde, besprochen worden seien.

Durch - nicht vorgelegten - Feststellungsbescheid vom 3. Januar 1986 (vgl. GA I 37) oder vom 3. Februar 1986 (vgl. GA I 38, 193), der der Beklagten am 4. Februar 1986 zuging, wurde die Steuervergünstigung gemäß § 9 UStG aus dem im Prüfbericht genannten Grund versagt. Die Beklagte legte gegen diesen Bescheid am 4. Februar 1986 Einspruch ein, der im November 1986 zurückgenommen wurde.

Mit anwaltlichem Schreiben vom 22. April 1987 hat S[redacted] von der Beklagten wegen falscher Beratung Ersatz des Schadens infolge des Verlustes des Steuervorteils und der Kreditkosten zur Finanzierung des Mehrwertsteuerbetrages in Höhe von insgesamt 26.752,43 DM verlangt.

Diesen - ihm angeblich abgetretenen - Ersatzanspruch hat der Kläger mit der am 3. Januar 1989 eingegangenen und am 9. Januar 1989 zugestellten Klage geltend gemacht. Landgericht und Oberlandesgericht haben der Klage den Erfolg versagt. Mit der - zugelassenen - Revision verfolgt der Kläger seine - im Berufungsverfahren auf 16.850,20 DM ermäßigte - Ersatzforderung weiter.

Entscheidungsgründe

Das Rechtsmittel hat Erfolg.

A.

Die Revision rügt zu Recht, daß das Berufungsgericht einen abgetretenen Ersatzanspruch gegen die Beklagte aus dem Treuhandvertrag als verjährt angesehen hat.

I.

Dazu hat es folgendes ausgeführt: Die vertragliche Verjährungsregelung in Teil A Nr. VI 2 des Vertrages müsse sich am AGB-Gesetz messen lassen. S[redacted] sei nach den vorliegenden Urkunden dem bereits abschließend formulierten Vertragswerk lediglich beigetreten, so daß die Vertragsbedingungen mit ihm nicht ausgehandelt worden seien. Falls die Klausel wirksam sei, so sei nach Ablauf eines halben Jahres, nachdem der Vertrag mit der Schlußabrechnung vom Oktober 1985 beendet worden sei, die Verjährung eingetreten. Wenn die Verjährungsbestimmung unwirksam sei, so sei ein Ersatzanspruch aus diesem Vertrage gemäß § 68 StBerG verjährt. Im Falle einer Außenprüfung, die zur endgültigen Feststellung der steuerlichen Folgen einer Verletzung der Beratungspflicht führe, beginne die Verjährung mit der Schlußbesprechung, die den Zeitpunkt der Schadensentstehung eindeutig bestimme. Im vorliegenden Falle müsse an die Stelle der fehlenden Schlußbesprechung die Eröffnung der Prüfungsergebnisse oder die spätere Erstellung des Berichtes vom 13. Dezember 1985 treten. Eine Sekundärhaftung entfalle, da der Kläger nicht substantiiert dargelegt habe,

daß die Beklagte vor Auftragsende Anlaß gehabt habe, eine Ersatzpflicht zu prüfen, und weil Scheer während der Verjährungsfrist anwaltlich beraten gewesen sei.

II.

Diese Erwägungen zur Verjährung eines Primäranspruchs halten einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand.

Der Kläger hat der Beklagten vorgeworfen, sie habe S[redacted] im Frühsommer oder Herbst 1984 geraten, ein Gewerbe zur Wohnungsvermietung zu eröffnen, um als Unternehmer die Eigentumswohnungen anderer Bauherren an- und weiterzuvermieten; hierbei habe die Beklagte versäumt, S[redacted] darauf hinzuweisen, daß er dadurch die Optionsmöglichkeit des § 9 UStG und somit den Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer für seine Wohnung verlieren würde.

1. Ausgehend von diesem Klagevortrag, dessen Richtigkeit im Revisionsverfahren zu unterstellen ist, hat die Beklagte ihre Beratungspflicht verletzt. Ein daraus folgender Ersatzanspruch wegen Schlechterfüllung des Treuhandvertrages ist nicht ein halbes Jahr nach Vertragsende verjährt (Teil A Nr. VI 2 des Vertrages). Nach der unangefochtenen Feststellung des Berufungsgerichts handelt es sich um vorformulierte, nicht im einzelnen ausgehandelte Vertragsbestimmungen und damit um Allgemeine Geschäftsbedingungen im Sinne des § 1 AGBG. Grundsätzlich darf eine Verjährungsfrist einvernehmlich verkürzt werden (§ 225 Satz 2 BGB).

Das ist aber durch die Verjährungsregelung im Treuhandvertrag nicht wirksam geschehen; diese ist gemäß § 9 AGBG insgesamt unwirksam, weil sie den anderen Vertragspartner entgegen den Geboten von Treu und Glauben unangemessen benachteiligt. Das hat der Bundesgerichtshof bereits für entsprechende Klauseln entschieden, die Verjährungsfristen von sechs Monaten und von einem Jahr festlegten (BGHZ 97, 21, 24 f; 102, 220, 222; Urteil vom 5. Juli 1990 - VII ZR 26/89, NJW 1990, 2464, 2465; vom 16. Januar 1991 - VIII ZR 14/90, WM 1991, 695, 697). Die Verknüpfung der Tätigkeiten als Steuerberater und Treuhänder ergibt sich aus der Eigenart des Bauherrenmodelles, das von den Bauherren im wesentlichen aus Steuerersparnissen finanziert wird. Der Treuhandvertrag, aufgrund dessen der Steuerberater die steuerlichen Belange des Bauherren wahren soll, ist deshalb ein Vertragsverhältnis im Sinne des § 68 StBerG. Nach dieser Vorschrift, die Leitbild für eine Mindestregelung der Verjährung bei vergleichbaren Tätigkeiten ist, verjähren vertragliche Ersatzansprüche des Auftraggebers gegen den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten in drei Jahren seit Entstehung des Anspruchs. Die formularmäßige Verjährungsverkürzung bevorzugt einseitig und unangemessen das Interesse des Treuhänders an einem möglichst frühen Haftungsausschluß. Diese Benachteiligung wird nicht dadurch ausgeglichen, daß die Verjährungsfrist an das Vertragsende anknüpft. Die Unwirksamkeit der Verjährungsklausel führt dazu, daß Ersatzansprüche gegen die Beklagte aus dem Treuhandvertrag der Verjährungsfrist des § 68 StBerG unterliegen (§ 6 Abs. 1, 2 AGBG).

2. Der Klageanspruch ist auch nicht gemäß § 68 StBerG verjährt.

a) Die - nach dieser Vorschrift für den Verjährungsbeginn maßgebliche - Schadensentstehung ist anzunehmen, wenn der Schaden wenigstens dem Grunde nach erwachsen ist, mag seine Höhe noch nicht beziffert werden können, ferner wenn durch die Verletzungshandlung eine als Schaden anzusehende Verschlechterung der Vermögenslage eingetreten ist, ohne daß feststehen muß, ob ein Schaden bestehenbleibt und damit endgültig wird, oder wenn eine solche Verschlechterung der Vermögenslage oder auch ein endgültiger Teilschaden entstanden ist und mit der nicht fernliegenden Möglichkeit weiterer, noch nicht erkennbarer, adäquat verursachter Nachteile bei verständiger Würdigung zu rechnen ist (BGHZ 100, 228, 231 f; 114, 150, 152 f); Unkenntnis des Schadens und damit des Ersatzanspruchs hindert den Verjährungsbeginn nicht (BGHZ 73, 363, 365; 83, 17, 19; 114, 150, 151). Ist dagegen noch offen, ob ein pflichtwidriges, mit einem Risiko behaftetes Verhalten zu einem Schaden führt, ist ein Ersatzanspruch noch nicht entstanden, so daß eine Verjährungsfrist nicht in Lauf gesetzt wird (BGHZ 100, 228, 232). Dementsprechend hat der Senat in BGHZ 114, 150, 153 f, allgemein und grundlegend ausgeführt, die Verjährungsfrist des § 68 StBerG beginne spätestens mit dem Eintritt der Bestandskraft des belastenden Steuerbescheids. Die Möglichkeit, auch auf Feststellung einer Pflicht zur Leistung künftigen Schadensersatzes zu klagen, bestimmt den Zeitpunkt der Schadensentstehung nicht (BGHZ 100, 228, 232).

b) Im vorliegenden Falle begann die Verjährung nicht schon mit Scheers Beitritt zum Bauherrenmodell. Zu diesem Zeitpunkt war die erstrebte Steuervergünstigung noch nicht verlorengegangen.

Der geltend gemachte Schaden beruht - entgegen der Revisionserwiderung - nicht auf einem fehlerhaften Rat zur Beteiligung an dieser Vermögensanlage. Unstreitig wurde Scheer auch nicht durch die Beklagte zu dieser Beteiligung veranlaßt. Damit entfällt der Beteiligungszeitpunkt als Verjährungsbeginn (vgl. Senatsurteil vom 7. Mai 1991 - IX ZR 188/90, WM 1991, 1303, 1305).

c) Der Ersatzanspruch entstand nicht, als Scheer im Oktober 1984 - nach dem Klagevortrag auf Rat der Beklagten - seinen Tätigkeitsbereich um die gewerbliche Vermietung von Wohnungen erweiterte und damit eine Sachlage schuf, die eine Anrechnung der auf den Herstellungskosten seiner Wohnung lastenden Vorsteuern ausschloß.

Es wird allerdings die Ansicht vertreten, daß in Fällen, in denen dem Steuerberater eine mangelhafte Gestaltungsberatung vorgeworfen wird, schon mit Abschluß des schädigenden Gestaltungsvertrages das Vermögen gemindert sei und die Verjährung beginne (Gräfe, EWiR § 68 StBerG 1/91; Gehre, Steuerberatungsgesetz 2. Aufl. § 68 Rdnr. 8; Messmer, Anmerkung zu LG Arnsberg DStR 1976, 295; LG Köln DStR 1977, 583, 584; LG Koblenz DStR 1978, 163, 164 mit zustimmender Anmerkung Späth).

Dieser Meinung kann in den Fällen nicht gefolgt werden, in denen ein Bescheid des Finanzamtes ergehen muß, um die steuerlichen Folgen des Gestaltungsgeschäfts zu regeln. Zwar ist derjenige, der gemäß einem falschen Rat seines Steuerberaters eine nachteilige Vermögensanlage vornimmt, regelmäßig schon mit seiner rechtlichen Bindung geschädigt, so daß sein Regreßanspruch von diesem Zeitpunkt an verjährt (Senatsurteil v. 7. Mai 1991 - IX ZR 188/90 aaO). Anders als bei einem solchen Schaden infolge fehlerhafter Beratung in wirtschaftlicher Angelegenheit hat aber in einer Steuersache der Steuerpflichtige grundsätzlich noch keine Vermögenseinbuße erlitten, solange sich der Beratungsfehler seines Steuerberaters nicht in einem belastenden Bescheid der Finanzbehörde ausgewirkt hat. Bis zu diesem Zeitpunkt hängt die Entstehung des Schadens häufig noch von vielen ungewissen Umständen ab. Es kann unsicher sein, ob die Finanzbehörde einen steuerrechtlich bedeutsamen Sachverhalt aufdeckt. Es liegt in der Regel bei ihr - vor allem bei einer Ermessensentscheidung (§ 5 AO) -, ob sie bestimmte Tatbestände aufgreift und welche Rechtsfolgen sie daraus zieht. Das wird gerade im vorliegenden Falle deutlich, in dem ein Steuernachteil entstanden ist, weil die Finanzbehörde gemäß § 42 AO - unter Einschränkung der individuellen Gestaltungsfreiheit - einen Mißbrauch eines bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfts zur Umgehung des Steuergesetzes angenommen hat. Das setzte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs voraus, daß es sich um eine ungewöhnliche, den wirtschaftlichen Vorgängen und Zielen unangemessene Gestaltung handelte, die der Steuerminderung dienen sollte und nicht auf vernünftigen außersteuerlichen Gründen beruhte (BFHE 140, 354, 361 f = BStBl II 1984, 388 = BB 1984, 900;

folgend BFHE 140, 363, 367; 140, 369, 373; 140, 375, 378; BStBl II 1985, 269, 270 = BB 1985, 511, 512); dabei ist es denkbar, daß ein und derselbe Vorgang in der Person eines beteiligten Steuerpflichtigen als Mißbrauch zu beurteilen ist, in der Person eines anderen dagegen nicht (BFH BB 1991, 2142 f). Ob die Finanzbehörde eine steuermindernde Gestaltung in diesem Sinne als Mißbrauch wertet, steht erst fest, wenn sie ihren Entscheidungsprozeß abgeschlossen hat.

Daher besteht vor Erlaß des Steuerbescheids nur das Risiko, daß infolge eines Fehlers des Steuerberaters ein Schaden eintritt. Das ist allenfalls eine Gefährdung, aber noch keine Verschlechterung des Vermögens.

d) Danach kann der Schaden des Steuerpflichtigen grundsätzlich frühestens mit dem Zugang des nachteiligen Steuerbescheids eintreten; erst dann wirkt sich ein Fehler des Steuerberaters aus. Das gilt für alle Schadensfälle infolge eines Fehlers des Steuerberaters in einer Steuersache, gleichgültig, ob die Schadensursache dazu führt, daß gegen den Mandanten ein Leistungsbescheid der Finanzbehörde ergeht (vgl. BGHZ 73, 363, 365; 83, 17, 19; 96, 290, 294; 114, 150, 152) oder ein Steuervorteil durch einen Feststellungs-(Grundlagen-)Bescheid des Finanzamtes (§ 171 Abs. 10 AO) versagt wird (Kohlbeck/Peter/Rawald, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz 2. Aufl. § 68 Rdnr. 55; wohl auch Gräfe/Lenzen/Rainer, Steuerberaterhaftung 2. Aufl. Rdnr. 905, 906), der für Folgebescheide bindend ist (§ 182 Abs. 1 AO).

Deshalb ist - entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts - der Schaden auch noch nicht in dem Zeitpunkt eingetreten, in dem gemäß § 201 AO eine Schlußbesprechung über das Ergebnis einer Außenprüfung (§§ 193 ff AO) stattfindet oder in dem - ersatzweise - der Prüfer seinen Bericht erstellt. Zwar hat der VII. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs in seiner - vom Berufungsgericht herangezogenen - Entscheidung in BGHZ 73, 363, 368, die Verjährung des Ersatzanspruchs gegen einen Steuerberater aus Fehlern, die durch eine Außenprüfung aufgedeckt worden waren und zur Nacherhebung von Steuern geführt hatten, mit der Schlußbesprechung über das Ergebnis der Außenprüfung beginnen lassen. Damit war jedoch der früheste Zeitpunkt des Verjährungsbeginns gemeint, der in jenem Falle eine Verjährung des Ersatzanspruchs ausschloß. Die Außenprüfung soll die steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ermitteln und etwaige Fehler in den Besteuerungsgrundlagen aufdecken; die Schlußbesprechung unterrichtet über das Prüfergebnis und bietet Gelegenheit zur Erörterung tatsächlicher und rechtlicher Streitfragen. Beide Maßnahmen haben selbst aber noch keine Vermögenseinbuße des Betroffenen zur Folge.

e) Die dargelegte Bestimmung der Schadensentstehung und damit des Verjährungsbeginns gemäß § 68 StBerG schafft Klarheit für alle Beteiligten. Die allgemeine Regel, daß ein Schaden erst mit einer Vermögensverschlechterung eintritt, bedeutet in Steuersachen, daß alle Belastungen, die grundsätzlich erst durch einen Akt des Finanzamtes eintreten, damit auch erst entstehen. Danach hat - unter Berücksichtigung der Belange beider Vertragspartner - der Auftraggeber frühestens ab Zugang des belastenden Steuerbe-

scheids ein schutzwürdiges Interesse an einem Rückgriff gegen seinen Steuerberater. Vorher besteht kein Anlaß für ein solches Vorgehen, das das wechselseitige Vertrauens- und Vertragsverhältnis stören würde.

f) Danach hat sich im vorliegenden Falle die Vermögenslage S[redacted]s nicht vor dem Zugang des Feststellungsbescheids vom 4. Februar 1986 verschlechtert. Die frühestens seit diesem Zeitpunkt laufende Verjährungsfrist wurde durch die Klageerhebung im Januar 1989 rechtzeitig unterbrochen (§§ 209, 217 BGB). Deshalb kann dahinstehen, ob Schadensentstehung und Verjährungsbeginn im Sinne des § 68 StBerG nicht erst mit der Bestandskraft des Feststellungsbescheids (§§ 172, 347 ff AO) anzunehmen sind (dafür OLG Schleswig-Holstein, DStR 1984, 665, 666 und Späth, Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters 3. Aufl. Rdnr. 438).

B.

Das angefochtene Urteil beruht daher auf einem Rechtsfehler. Es ist im Ergebnis auch nicht aus anderen Gründen richtig.

Der Klageanspruch ist schlüssig dargelegt. Die Verteidigung der Beklagten ist rechtserheblich, so daß noch tatsächliche Feststellungen erforderlich sind.

I.

1. a) Das Vorbringen des Klägers, die Beklagte habe S[redacted] im Frühsommer oder Herbst 1984 geraten, ein Gewerbe zur Vermietung der Eigentumswohnungen anderer Bauherren einzurichten, ohne auf den daraus folgenden Verlust der Optionsmöglichkeit hinsichtlich seiner Wohnung hinzuweisen, ist für einen Ersatzanspruch wegen fahrlässiger Verletzung der Steuerberaterpflicht aus Teil A Nr. VII d des Treuhandvertrages schlüssig.

Die sogenannte Umsatz-/Mehrwertsteueroption bei einem Gebäude, das - wie im vorliegenden Falle - Wohnzwecken dient oder zu dienen bestimmt ist und vor dem 1. April 1985 fertiggestellt wurde, beruhte auf § 4 Nr. 12 a, §§ 9, 15 Abs. 1, 2, § 27 Abs. 5 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Ersten Kapitels des Gesetzes zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze vom 26. November 1979 (BGBl 1979 I 1953 und 1980 I 137), des Art. 36 des 2. Haushaltsstrukturgesetzes vom 22. Dezember 1981 (BGBl 1981 I 1523) und des Art. 17 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 vom 14. Dezember 1984 (BGBl 1984 I 1493; im folgenden UStG, wobei die genannten Vorschriften solche des UStG a.F. sind). Danach war zwar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2, 4 Nr. 12 a, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG für die Beteiligten eines Bauherrenmodells die Mehrwertsteuer aus ihren Bau- und Werbungskosten an sich nicht als Vorsteuer absetzbar. Jedoch konnte der Wohnungseigentümer - über eine entsprechende Optionserklärung (BFHE 127, 238, 241) - die Vermietungsumsätze als steuerpflichtig behan-

deln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wurde (§ 9 UStG). Das setzte voraus, daß der Eigentümer seine Wohnung nicht unmittelbar an einen privaten Wohnungssuchenden, sondern an einen gewerblichen Zwischenmieter vermietete, der sie seinerseits an den Endmieter weitervermietete (vgl. Bundesminister der Finanzen, Schreiben vom 27. Juni 1983 - IV A 3 - S 7198 -21/83, BB 1983, 1201; Casser, Steuerumgehung und Zwischenvermietung, Beilage 21 zu BB 1987 - zu Heft 32 -; Wenzel in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz 6. Aufl. § 9 Rdnr. 80 ff, 110 ff; Plückebaum/Malitzky, Umsatzsteuergesetz 10. Aufl. § 9 Rdnr. 100 ff). Der Bundesfinanzhof (aaO) hat allerdings - durch Entscheidungen ab 15. Dezember 1983 - die Einschaltung eines gewerblichen Zwischenmieters und -vermieters unter den genannten Voraussetzungen als Gestaltungsmißbrauch zur Steuerumgehung (§ 42 AO) gewertet und deswegen den Vorsteuerabzug versagt.

Die Zwischenvermietung der Eigentumswohnung an den Ehemann der Beklagten, obwohl S[redacted] selbst - angeblich auf Empfehlung der Beklagten - gewerbliche Wohnungsvermietung betrieb, lief auf einen solchen Gestaltungsmißbrauch und damit auf einen Ausschluß des erstrebten Steuervorteils hinaus. Es bestand kein verständiger Grund dafür, daß Scheer seine Eigentumswohnung nicht im Rahmen seines Gewerbes an den Endmieter vermietete, sondern einem Wettbewerber als Zwischenmieter und -vermieter überließ. Das konnte und mußte die fachkundige Beklagte erkennen und vermeiden (§ 276 BGB).

Zugunsten des Mandanten gilt die Vermutung, daß er sich bei sachgerechter Belehrung beratungsgemäß verhalten hätte (Senatsurteil vom 7. Mai 1992 - IX ZR 151/91, z.V.b.). Etwas anderes kann allerdings gelten, falls die Vorteile aus der gewerblichen Vermietung größer sind als der Nachteil, die Vorsteuer nicht anrechnen lassen zu können.

b) In diesem Zusammenhang wird noch zu klären sein, ob das Vorbringen des Klägers (GA I 35) zu dem - von ihm vorgelegten - Schreiben des Finanzamtes Trier an den Steuerbevollmächtigten W[redacted] vom 2. Oktober 1986 (GA I 38) dahin zu verstehen ist, daß S[redacted] seine Eigentumswohnung unter Inanspruchnahme öffentlicher Förderungsmittel errichtet hat und daher die Wohnungsvergabe den Vorschriften des Wohnungsbindungsgesetzes unterlag. In diesem Falle konnte von vornherein kein Vorsteuerabzug über eine Überlassung der Wohnung an einen gewerblichen Zwischenmieter und -vermieter erreicht werden (BFHE 140, 379, 383 f, 386 = BStBl II 1984, 400, 402 f; BFHE 140, 387, 390 f = BStBl II 1984, 404, 405 f), so daß dann eine Haftung der Beklagten entfiele, wenn ihr die Förderung nicht bekannt war.

c) Die Haftung der Beklagten wegen Verletzung ihrer Steuerberaterpflichten entfällt - entgegen ihrer Ansicht - nicht, weil sie gemäß Teil A Nr. VI 2 des Vertrages für den Eintritt der von den Bauherren verfolgten steuerlichen Ziele keine Haftung übernommen hat.

Es kann dahinstehen, ob diese Klausel überhaupt die von der Beklagten - in Teil A Nr. VII des Vertrages - übernommenen Steuerberaterpflichten betrifft; die letztgenannte Vertragsbestimmung sieht keinen Haftungsausschluß vor. Deswegen und mit Rücksicht auf den unmittelbaren Zusammenhang der Freizeichnungsklausel mit der Regelung in Teil A Nr. VI 1 des Vertrages, die sich auf die Wahrnehmung der Interessen der Bauherren bei dem Abschluß und der Durchführung der Verträge gegenüber den Vertragspartnern erstreckt, kann der vereinbarte Haftungsausschluß zum Inhalt haben, daß die Beklagte nicht ihre Haftung für eine Schlechterfüllung ihrer Beraterpflichten ausschließen, sondern lediglich nicht für die Verwirklichung der Steuervorteile, die die Bauherren mit ihrer Beteiligung an der Vermögensanlage erstrebt haben, einstehen wollte. Die Beklagte müßte eine solche Auslegung, die gegenüber ihrer Wertung der Klausel für den Vertragspartner günstiger ist, gemäß § 5 AGBG gegen sich gelten lassen (vgl. BGHZ 95, 170, 182).

Wenn die Freizeichnungsklausel auch die Steuerberaterpflichten der Beklagten umfassen sollte, so wäre diese formularmäßige Regelung, die dann die Haftung für jedes Verschulden ausschließt, insgesamt unwirksam (§ 11 Nr. 7 AGBG; vgl. BGHZ 96, 18, 24 f; 101, 307, 324).

2. Soweit das Vorbringen des Klägers schlüssig ist, ist rechtserheblich das Bestreiten der Beklagten, Scheer die behaupteten Ratschläge gegeben zu haben.

3. Danach bedarf es insoweit noch einer Beweisaufnahme.

Für den behaupteten Beratungsfehler trägt der Kläger die Beweislast.

II.

1. Nach dem Vortrag des Klägers ist S[redacted] durch den behaupteten Beratungsfehler der Beklagten der geltend gemachte Schaden infolge des verlorenen Steuervorteils entstanden. Die Beklagte hat solche Schäden bestritten. Insoweit hat der Tatrichter gemäß § 287 Abs. 1 ZPO zu entscheiden.

2. Die Beklagte macht einen Vorteilsausgleich geltend (§ 249 BGB).

Sie hat behauptet, infolge der Nichterstattung der Mehrwertsteuer seien S[redacted] andere steuerliche Vorteile entstanden, insbesondere sei dadurch eine höhere Abschreibung möglich geworden.

Die Beträge, die S[redacted] infolge der Zwischenvermietungen erhalten hat, sind im Wege eines Vorteilsausgleichs insoweit zu berücksichtigen, als sie die Mieteinnahmen übersteigen, die Scheer ohne Zwischenvermietung seiner Eigentumswohnung erzielt hätte.

Da der Kläger vorgebracht hat, er habe bereits sämtliche Vorteile bei Ermittlung seiner - inzwischen ermäßigten - Klageforderung berücksichtigt, können auch insoweit noch tatsächliche Feststellungen erforderlich sein (vgl. BGHZ 53, 132, 134; 94, 195, 217).

III.

Der von der Beklagten erhobene Einwand des Mitverschuldens (§ 254 BGB) ist unberechtigt, soweit die Verhütung des entstandenen Schadens nach dem Vertragsinhalt allein der Beklagten oblag (Senatsurteile vom 17. Oktober 1991 - IX ZR 255/90, WM 1992, 62, 66, z.V.b. in BGHZ, und vom 13. Februar 1992 - IX ZR 105/91, ZIP 1992, 544, 548).

Ein Mitverschulden wegen einer Anweisung S[redacted]s, den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid zurückzunehmen, hätte eine Erfolgsaussicht des Rechtsbehelfs und eines Klageverfahrens vorausgesetzt (Senatsurteil vom 13. Februar 1992 - IX ZR 105/91 aaO). Davon kann nicht ausgegangen werden.

C.

Danach ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückzuverweisen (§§ 564, 565 Abs. 1 ZPO).

Brandes Schmitz Kirchhof

RiBGH Dr. Ganter ist wegen Urlaubs gehindert zu unterschreiben.

Zugehör Brandes