



# BUNDESGERICHTSHOF

## IM NAMEN DES VOLKES

### URTEIL

IX ZR 176/12

Verkündet am:  
23. April 2015  
Preuß  
Justizangestellte  
als Urkundsbeamtin  
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: nein

BGHR: ja

StBerG § 68 aF

Weist ein neuer steuerlicher Berater den Mandanten auf eine fehlerhafte steuerliche Gestaltungsberatung des vormaligen Beraters hin und ergreift der Mandant Maßnahmen, die ihm zur Beseitigung der Folgen der fehlerhaften Beratung empfohlen worden sind, beginnt die Verjährung des durch die weitere Beratung entstandenen Kostenschadens spätestens mit der Bezahlung der Leistungen des neuen Beraters; mit einem späteren, aufgrund der fehlerhaften Gestaltungsberatung noch entstehenden Steuerschaden bildet der Kostenschaden eine Schadenseinheit.

BGH, Urteil vom 23. April 2015 - IX ZR 176/12 - OLG Schleswig  
LG Flensburg

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 23. April 2015 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Dr. Kayser, die Richter Prof. Dr. Gehrlein, Vill, die Richterin Lohmann und den Richter Dr. Fischer

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des 17. Zivilsenats des Schleswig-Holsteinischen Oberlandesgerichts in Schleswig vom 29. Juni 2012 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als die Beklagten zur Zahlung von 660.173,82 € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz seit dem 23. Dezember 2004 verurteilt worden sind.

Auf die Berufung der Beklagten wird das Urteil der 4. Zivilkammer des Landgerichts Flensburg vom 17. November 2011 geändert: Die Beklagten werden verurteilt, als Gesamtschuldner an die Klägerin 201.414,50 € nebst Zinsen in Höhe von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz hieraus seit dem 23. Dezember 2004 zu zahlen. Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits in erster und zweiter Instanz tragen die Klägerin zu 85 v.H. und die Beklagten zu 15 v.H. Die Kosten des Verfahrens der Nichtzulassungsbeschwerde werden wie folgt verteilt: Von den Gerichtskosten tragen die Klägerin 72 v.H. und die Beklagten 28 v.H. nach einem Wert von 717.007,50 €. Nach einem Wert von 1.377.181,32 € tragen die Klägerin die außergerichtlichen Kosten der Beklagten in Höhe von 37 v.H. und die Be-

klagten die außergerichtlichen Kosten der Klägerin in Höhe von 15 v.H. Die Kosten des Revisionsverfahrens trägt die Klägerin.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

- 1 Die mit der Vermietung von Nutzfahrzeugen befasste Klägerin verlangt von den Beklagten, soweit für das Revisionsverfahren noch von Interesse, Schadensersatz wegen einer steuerlichen Gestaltungsberatung. Sie war Eigentümerin des Betriebsgrundstücks in S. bei H. . Fahrzeuge und Betriebsgrundstück vermietete sie an die K. GmbH (nachfolgend: K. GmbH), welche die Fahrzeuge weitervermietete. Zwischen der Klägerin und der K. GmbH bestand eine gewerbesteuerliche Organschaft. Die Beklagte zu 1 ist Rechtsnachfolgerin der O. AG (nachfolgend: O. AG). Der Beklagte zu 2 war Vorstand und Aktionär der O. AG. Nunmehr ist er einer der Partner der Beklagten zu 1.
  
- 2 Die Klägerin eröffnete in N. eine Betriebstätte, um den dortigen niedrigen Gewerbesteuerhebesatz in Anspruch nehmen zu können. Ende des Jahres 2001 wurde die O. AG damit beauftragt, die bestehende gewerbesteuerliche Gestaltung zu überprüfen. Sie riet dazu, die gewerbesteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin und der K. GmbH aufzuheben. Damit sollte erreicht werden, den der Gewerbesteuer unterliegenden Ertrag der Klägerin in N. und den der K. GmbH in S. zu versteuern. Hierzu wurde die K. GmbH in die K.

GmbH & Co. KG umgewandelt. Einzige Kommanditistin der KG und einzige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH wurde die Klägerin. Für die Umwandlung der GmbH in eine KG entstanden Kosten in Höhe von insgesamt 19.926,25 € netto.

3 Im Jahre 2003 wechselte die Klägerin ihren steuerlichen Berater. Der neue Berater wies darauf hin, dass die seitens der O. AG empfohlene gesellschaftsrechtliche Gestaltung zur Erzielung der beabsichtigten Gewerbesteuerersparnis ungeeignet war, weil eine Mitunternehmerschaft begründet worden und dadurch ein gewerbesteuerlich ebenfalls in S. zu erfassendes Sonderbetriebsvermögen der Klägerin bei der KG entstanden war. Auf Anraten des neuen Beraters wurde die KG aufgelöst. Die Klägerin wurde deren Gesamtrechtsnachfolgerin. Für seine Beratungstätigkeit beanspruchte der neue Berater noch gegenüber der KG insgesamt 21.170 €. Die erste Rechnung datiert vom 4. Juli 2003 und wurde am 17. Juli 2003 bezahlt. Diese Kosten und diejenigen der vorangegangenen Umwandlung machte die Klägerin mit Schreiben vom 9. Dezember 2004 gegenüber der O. AG und deren Haftpflichtversicherer geltend. Unter dem 22. Dezember 2004 wies der Versicherer die Ansprüche im Namen der O. AG insgesamt zurück. Im Zeitraum vom 18. April 2005 bis zum 25. Januar 2006 fand eine steuerliche Außenprüfung der Klägerin statt, die sich auch auf ihre Rechtsvorgängerinnen erstreckte. Infolge der Außenprüfung kam es ab dem 19. Juni 2006 zur Neufestsetzung der Gewerbesteuer für die Erhebungszeiträume 2001 bis 2003, die den eigentlichen Steuerschaden begründete. Ferner wurden Nachzahlungszinsen erhoben.

4 Mit ihrer am 27. September 2006 beim Landgericht eingegangenen Klage hat die Klägerin zunächst nur die Beklagte zu 1 in Anspruch genommen. Mit Schriftsatz vom 15. November 2010 hat sie ihre Klage auf den Beklagten zu 2

erweitert. Das Landgericht hat der Klage in Höhe der Umwandlungskosten von 19.926,25 €, der Kosten des neuen Beraters von 21.170 € und eines Steuerschadens nebst Nachzahlungszinsen von 1.134.671,57 €, insgesamt 1.175.767,82 €, stattgegeben. Auf die Berufung der Beklagten hat das Berufungsgericht den Steuerschaden um 515.054,00 € gekürzt. Mit ihrer vom Senat insoweit zugelassenen Revision wollen die Beklagten weiterhin die vollständige Abweisung dieser Klage erreichen. Beim Urteilsausspruch - eine zugleich wegen eines weiteren Beratungsfehlers erhobene Klage betreffend - ist dem Berufungsgericht ein vom Senat korrigierter Rechenfehler in Höhe eines Euros unterlaufen.

Entscheidungsgründe:

- 5 Die Revision hat Erfolg. Sie führt zur Aufhebung des Berufungsurteils und zur Abweisung der Klage, soweit die Beklagten zum Ersatz des jetzt noch zur Beurteilung anstehenden Schadens verurteilt worden sind.

I.

- 6 Das Berufungsgericht meint, der Anspruch sei nicht verjährt. Das Landgericht habe mit Recht darauf hingewiesen, frühestmöglicher Verjährungsbeginn sei der Zugang des für den Mandanten nachteiligen Steuerbescheids. Verjährung sei auch nicht hinsichtlich der Kosten für den neuen Berater eingetreten, weil diese nicht schon früher hätten eingeklagt werden können. Ob die Verursachung der Kosten sinnvoll gewesen sei oder nicht, habe sich erst mit Zugang der Steuerbescheide zeigen können.

II.

7 Dies hält rechtlicher Prüfung nicht stand. Der Schadensersatzanspruch ist verjährt. Die Beklagten sind daher berechtigt, die Leistung zu verweigern (§ 214 Abs. 1 BGB), was aufgrund der von ihnen erhobenen Verjährungseinrede zu berücksichtigen ist.

8 1. Der hier zu beurteilende Sachverhalt erstreckt sich zeitlich von der Erteilung des Beratungsmandats Ende 2001 bis zur Neufestsetzung von Gewerbesteuer und Nachzahlungszinsen ab Juni 2006. In diesen Zeitraum fällt das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3214). Nach Art. 229 § 12 Abs. 1 Satz 1 Nr. 13 EGBGB ist auf die geänderten Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes Art. 229 § 6 EGBGB entsprechend anzuwenden, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Der Beginn der Verjährung richtet sich demnach für den Zeitraum vor dem 15. Dezember 2004 nach dem Steuerberatungsgesetz in der bis zu diesem Tag geltenden Fassung, mithin nach § 68 StBerG aF (Art. 229 § 12 Abs. 1 iVm § 6 Abs. 1 Satz 2 EGBGB).

9 2. Nach § 68 StBerG aF ist der Anspruch der Klägerin auf Ersatz der Umwandlungskosten in Höhe von 19.926,25 € sowie der Kosten des neuen Beraters von 21.170 € verjährt.

10 a) Die nach § 68 StBerG aF 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 bestehen

bleibt 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; Unkenntnis des Schadens und damit des Ersatzanspruchs hindert den Verjährungsbeginn nicht. 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 noch nicht in Lauf gesetzt wird (BGH, Urteil vom 2. Juli 1992 - IX ZR 268/91, BGHZ 119, 69, 70 f; vom 3. Dezember 1992 - IX ZR 61/92, NJW 1993, 1139, 1141; vom 5. März 2009 - IX ZR 172/05, WM 2009, 863 Rn. 8; vom 24. Januar 2013 - IX ZR 108/12, WM 2013, 940 Rn. 9; vom 10. Juli 2014 - IX ZR 197/12, DB 2014, 2402 Rn. 8).

- 11            b) Ein Steuerschaden ist noch nicht entstanden, solange es am Zugang des belastenden Steuerbescheids fehlt. Bis zu diesem Zeitpunkt hängt seine Entstehung noch von vielen ungewissen Umständen ab. Es kann unsicher sein, ob die Steuerbehörde einen steuerrechtlich bedeutsamen Sachverhalt aufdeckt. Es liegt in der Regel bei ihr - vor allem bei einer Ermessenentscheidung (§ 5 AO) -, ob sie bestimmte Tatbestände aufgreift und welche Rechtsfolgen sie daraus zieht (BGH, Urteil vom 2. Juli 1992, aaO S. 72; vom 3. Dezember 1992, aaO; vom 11. Mai 1995 - IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 388 ff; vom 5. März 2009, aaO Rn. 9 f; vom 24. Januar 2013, aaO Rn. 9 f; vom 10. Juli 2014, aaO). Die bis zum Zeitpunkt des Zugangs des belastenden Steuerbescheids mit Blick auf den eigentlichen Steuerschaden regelmäßig nur vorliegende Vermögensgefährdung wird auch nicht durch eine Schlussbesprechung über das Ergebnis einer Außenprüfung (§§ 193 ff AO) oder durch den erstellten Bericht des Prüfers zu einem den Lauf der Verjährung des § 68 StBerG aF in Gang setzenden Schaden (BGH, Urteil vom 2. Juli 1992, aaO S. 73 f).

- 12 c) Eine steuerliche Fehlberatung kann neben dem steuerlichen Schaden weitere Schäden verursachen. Als solche Schäden kommen im Streitfall sowohl die Kosten für die Umsetzung der fehlerhaften Gestaltungsberatung durch die O. AG (Umwandlung der K. GmbH in eine GmbH & Co. KG) als auch die im Zusammenhang mit der späteren Auflösung dieser Gesellschaft entstandenen Beratungskosten in Betracht.
- 13 aa) Seit dem Grundsatzurteil vom 2. Juli 1992 (aaO S. 73) findet sich in Entscheidungen des Senats wiederholt die Formulierung, die Schadensentstehung sei frühestens mit dem Zugang des nachteiligen Steuerbescheids "für alle Schadensfälle" infolge eines Fehlers des Steuerberaters in einer Steuersache anzunehmen, gleichgültig, ob die Schadensursache dazu führe, dass gegen den Mandanten ein Leistungsbescheid der Finanzbehörde ergehe oder ein Steuervorteil durch einen Feststellungs-(Grundlagen-)bescheid versagt werde (vgl. BGH, Urteil vom 15. Juli 2010 - IX ZR 180/09, WM 2010, 1620 Rn. 12 mit den entsprechenden Nachweisen). Das bedeutet jedoch nicht, der Zugang des Steuerbescheids bestimme den Beginn der Verjährung für sämtliche, durch eine unrichtige Steuerauskunft verursachte Schäden. Der Senat hat wiederholt ausgesprochen, die Anknüpfung der Verjährung an einen Steuerbescheid für andere Vermögensschäden als den eigentlichen Steuerschaden komme nicht stets in Betracht (BGH, Urteil vom 13. Dezember 2007 - IX ZR 130/06, WM 2008, 611 Rn. 16; vom 10. Januar 2008 - IX ZR 53/06, WM 2008, 613 Rn. 8).
- 14 bb) Für eine Anknüpfung der Verjährung erst an den Zugang des Steuerbescheids bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, wenn sich die Vermögenslage des Mandanten bei objektiver Betrachtung schon zuvor verschlechtert hat. Der Senat hat etwa entschieden, dass die Verjährungsfrist nach § 68



StBerG aF nicht vor dem Zugang des belastenden Steuerbescheids zu laufen beginnt, wenn der Schaden nicht in der späteren Besteuerung, sondern in einer vorgelagerten und für den Mandanten nachteiligen Vertragsgestaltung besteht, die ihren Grund in einer unrichtigen Auskunft des Steuerberaters hat (BGH, Urteil vom 13. Dezember 2007 - IX ZR 130/06, WM 2008, 611 Rn. 14 ff; vom 10. Januar 2008 - IX ZR 53/06, WM 2008, 613 Rn. 8). Wie in den Fällen vermeidbarer Steuerlasten verdichtet sich dort das steuerliche Feststellungs- und Beurteilungsrisiko des Mandanten, dessen Einschätzung sein rechtsgeschäftliches Handeln bestimmt, erst mit der Bekanntgabe des ihm ungünstigen Steuerbescheids zu einem Schaden (BGH, Urteil vom 13. Dezember 2007, aaO Rn. 16; vom 10. Januar 2008, aaO Rn. 8). So kann verhindert werden, dass der Mandant praktisch rechtlos gestellt wird, wenn es für diesen vor der Besteuerung keinen Anlass gibt, eine steuerliche Pflichtverletzung und einen daraus entstandenen Schaden auch nur in Erwägung zu ziehen (BGH, Urteil vom 13. Dezember 2007, aaO Rn. 19).

15           Hingegen besteht kein sachlicher Grund, den Beginn der Verjährung trotz bereits verschlechterter Vermögenslage auf die Bekanntgabe des belastenden Steuerbescheids hinauszuschieben, wenn der Mandant von einer steuerlichen Pflichtverletzung schon durch seinen neuen Steuerberater Kenntnis erlangt und Kosten auslösende Maßnahmen ergreift, die ihm zur Beseitigung der Folgen der vorausgegangenen Pflichtverletzung angeraten worden sind.

16           cc) So liegt der Fall hier. Die Klägerin ist nicht erst durch die spätere Neufestsetzung der Gewerbesteuer auf den Beratungsfehler aufmerksam geworden, sondern durch ihren neuen Steuerberater. Sie hat daraufhin Kosten aufgewendet, um die ihr zunächst angeratene Gestaltung rückgängig zu machen. Dadurch hat sich ihr Feststellungs- und Beurteilungsrisiko hinsichtlich

dieser Kosten zu einem Schaden verdichtet. Ob die Steuerbehörde den bis zur Rückgängigmachung der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung vorliegenden Steuersachverhalt aufgreifen würde, ist hierfür unerheblich. Die vom Berufungsgericht in Zweifel gezogene Sinnhaftigkeit der Rückgängigmachung war aufgrund der pflichtwidrigen Gestaltungsberatung gegeben. Die Klägerin war nicht gehalten, die dadurch verursachte und mit Blick auf das Risiko einer späteren Besteuerung bestehende Vermögensgefährdung für weitere Erhebungszeiträume fortbestehen zu lassen.

17 d) Für die hier in Rede stehenden Schäden wurde die Verjährungsfrist des § 68 StBerG aF daher spätestens am 17. Juli 2003 in Lauf gesetzt, als die erste Rechnung für die zur Rückgängigmachung der fehlerhaft angeratenen Gestaltung erforderliche Beratung an den neuen Steuerberater bezahlt worden war. Abgelaufen war diese Frist demnach am 17. Juli 2006 (§ 68 StBerG aF, Art. 229 § 12 Abs. 1 iVm § 6 Abs. 3 EGBGB, § 187 Abs. 1, § 188 Abs. 2 Fall 1 BGB). Ein die Verjährung hindernder Neubeginn oder eine solche Hemmung sind nicht ersichtlich. Die Klageerhebung am 27. September 2006 ist nicht mehr rechtzeitig erfolgt.

18 e) Eine Sekundärhaftung der Beklagten kann nicht angenommen werden. Dass und gegebenenfalls wann auf Seiten der O. AG begründeter Anlass bestanden haben könnte, auf die Möglichkeit einer eigenen Regresshaftung und die dafür maßgebliche Verjährungsregelung hinzuweisen (vgl. BGH, Urteil vom 11. Mai 1995 - IX ZR 140/94, BGHZ 129, 386, 391; vom 28. September 1995 - IX ZR 227/94, WM 1996, 33, 34; vom 1. Februar 2007 - IX ZR 180/04, WM 2007, 801 Rn. 13), ist nicht festgestellt. Vielmehr ist die Festsetzung der Gewerbesteuer zunächst antragsgemäß erfolgt. Zudem war die Klägerin durch ihre Instanzanwälte jedenfalls noch vor dem 10. Januar 2005 und da-

mit lange vor Ablauf der Primärverjährung wegen der Haftungsfrage anwaltlich beraten (vgl. BGH, Urteil vom 10. Mai 2012 - IX ZR 125/10, BGHZ 193, 193 Rn. 59).

19           3. Nach dem Grundsatz der Schadenseinheit erfasst die eingetretene Verjährung auch den erst später entstandenen Steuerschaden.

20           a) Der aus einem bestimmten Verhalten erwachsende Schaden ist in der Regel als ein Ganzes aufzufassen. Es gilt daher eine einheitliche Verjährungsfrist, wenn schon beim Auftreten des ersten Schadens bei verständiger Würdigung mit weiteren wirtschaftlichen Nachteilen gerechnet werden kann (BGH, Urteil vom 3. Dezember 1992 - IX ZR 61/92, NJW 1993, 1139, 1141; vom 18. Dezember 1997 - IX ZR 180/96, WM 1998, 779, 780; vom 21. Februar 2002 - IX ZR 127/00; WM 2002, 1078, 1080; vom 24. Januar 2013 - IX ZR 108/12, WM 2013, 940 Rn. 17). Für einen Steuerschaden gelten keine Besonderheiten (aA Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 5. Aufl., Rn. 902). Er muss nicht durch Zugang eines belastenden Steuerbescheids entstanden, sondern nur bei verständiger Würdigung voraussehbar sein.

21           b) Dies war hier der Fall. Nachdem die Klägerin von ihrem neuen Steuerberater auf die Unzulänglichkeit der gewählten gewerbesteuerlichen Gestaltung hingewiesen worden war, musste sie bei verständiger Würdigung mit Steuernachteilen rechnen, sei es durch eine Änderung der bisherigen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Steuerbescheide. Es war ihr deshalb möglich und zumutbar, neben einer Klage auf Ersatz der bisher entstandenen Kostenschäden eine solche auf Feststellung der Ersatzpflicht für den künftigen Steuerschaden zu erheben (vgl. BGH, Urteil vom 10. Juli 2014 - IX ZR 197/12, DB 2014, 2402 Rn. 11 ff).

22 Die Anwendbarkeit des Grundsatzes der Schadenseinheit stellt nicht in Frage, dass der Kostenschaden bei der K. GmbH & Co. KG angefallen ist, der eigentliche Steuerschaden und die Nachzahlungszinsen jedoch erst nach Gesamtrechtsnachfolge bei der Klägerin. Der Gesamtrechtsnachfolger erwirbt den Schadensersatzanspruch mit gegebenenfalls bereits laufender Verjährung (vgl. Staudinger/Peters/Jacoby, BGB, 2014, § 199 Rn. 56; Münch-Komm-BGB/Grothe, 6. Aufl., § 199 Rn. 36 f; Bamberger/Roth/Henrich, 3. Aufl., § 199 Rn. 39). Eine neue Verjährung wird nicht dadurch in Lauf gesetzt, dass später weitere, bei verständiger Würdigung voraussehbare (Teil-)Schäden unmittelbar bei ihm anfallen.

III.

23 Der Senat hat in der Sache selbst zu entscheiden, weil die Aufhebung des Berufungsurteils nur wegen Rechtsverletzung bei Anwendung des Gesetzes auf das festgestellte Sachverhältnis erfolgt und nach letzterem die Sache zur Endentscheidung reif ist (§ 563 Abs. 3 ZPO).

Kayser

Gehrlein

Vill

Lohmann

Fischer

Vorinstanzen:

LG Flensburg, Entscheidung vom 17.11.2011 - 4 O 266/06 -  
OLG Schleswig, Entscheidung vom 29.06.2012 - 17 U 1/12 -