



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

IX ZR 201/01

Verkündet am:
22. Mai 2003
Bürk
Justizhauptsekretärin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein
BGHR: _____ ja

BNotO §§ 14, 19; EStG § 4 Abs. 1 Satz 2

- a) Ist dem Notar bekannt, daß der Entwurf, den er der Beurkundung eines Hofübergabevertrages zugrundelegen soll, von einem Steuerberater stammt, kann er, wenn einer der Beteiligten eine Änderung des Vertrages anregt, gehalten sein, den Beteiligten zu empfehlen, daß sie die Tragweite der Änderung durch den Steuerberater überprüfen lassen, bevor der Vertrag in der geänderten Form beurkundet wird.
- b) Zum steuerlichen Wert der Entnahme bei der Übertragung von Betriebsgrundstücken auf den Hofübernehmer unter Vorbehalt des Nießbrauchs.

BGH, Urteil vom 22. Mai 2003 - IX ZR 201/01 - OLG Celle
LG Lüneburg

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 22. Mai 2003 durch den Vorsitzenden Richter Dr. Kreft und die Richter Kirchhof, Dr. Fischer, Dr. Ganter und Nešković

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des 3. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Celle vom 27. Juni 2001 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als zum Nachteil des Beklagten erkannt worden ist.

Hinsichtlich des Klageantrags Ziffer 2 wird die Berufung des Klägers gegen das Urteil der 2. Zivilkammer des Landgerichts Lüneburg vom 29. August 2000 zurückgewiesen.

Im übrigen wird die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung - auch über die Kosten des Revisionsverfahrens - an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Der Ehemann der Klägerin (im folgenden: Erblasser) war Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebes, zu dem unter anderem zwei Flurstücke gehörten, die mit Erbbaurechten belastet waren. Diese beiden Grundstücke

warfen im Jahr ca. 30.000 DM Erbbauzinsen ab. Als der Erblasser den Hof auf einen Sohn (im folgenden: Hofübernehmer) übertragen wollte, ließ er von seinem Steuerberater einen Vertragsentwurf fertigen. Dieser sah vor, den Hof mit dem gesamten Betriebsvermögen unter Vorbehalt des lebenslänglichen Nießbrauchs an den Erbbaugrundstücken zu übertragen.

Der Entwurf wurde dem verklagten Notar, der den Vertrag beurkunden sollte, vorgelegt. Weil die anderen Kinder des Erblassers gegen die angebliche Bevorzugung des Hofübernehmers Bedenken äußerten, fragte der Erblasser den Beklagten, ob die Erbbaugrundstücke aus dem Hofübergabevertrag herausgenommen werden könnten. Dies bejahte der Beklagte. Dementsprechend erfaßt der am 18. April 1997 beurkundete "Hofübergabe-, Altenteils- und Abfindungsvertrag" die Erbbaugrundstücke nicht.

Später wertete das Finanzamt diesen Vorgang als Entnahme der Erbbaugrundstücke aus dem Betriebsvermögen und veranlagte den Erblasser dementsprechend zur Einkommensteuer. Nachdem im Einspruchsverfahren lediglich eine Verringerung der Steuerlast erzielt werden konnte, bezifferte der Erblasser den durch die Entnahme der Grundstücke entstandenen Steuer Mehraufwand auf 589.014,06 DM.

Mit der Klage hat der Erblasser von dem Beklagten die Zahlung dieses Betrages nebst Zinsen unter der Bedingung, daß der Erblasser die Erbbaugrundstücke an den Hofübernehmer zur "Wiedereingliederung in das Hofesvermögen" überträgt, verlangt (Klageantrag Ziff. 1) sowie die Feststellung, daß der Beklagte die durch die Wiedereingliederung entstehenden Kosten zu erstatten habe (Klageantrag Ziff. 2). Das Landgericht hat die Klage abgewiesen.

Das Oberlandesgericht hat unter Berücksichtigung eines hälftigen Mitverschuldens des Erblassers die Zahlungsklage dem Grunde nach zu 50 % für gerechtfertigt erklärt und festgestellt, daß der Beklagte verpflichtet ist, dem Erblasser die Hälfte der Kosten zu erstatten, die durch die Übertragung der Erbbaugrundstücke auf seinen Sohn entstehen. Dagegen richtet sich, soweit zu seinem Nachteil erkannt worden ist, die Revision des Beklagten. Während des Revisionsverfahrens ist der Erblasser verstorben und von seiner Ehefrau beerbt worden. Diese hat den Rechtsstreit als Klägerin aufgenommen.

Entscheidungsgründe:

Die Revision des Beklagten führt zur Aufhebung und teilweise zur Zurückweisung der Berufung, im übrigen zur Zurückverweisung.

I.

Das Berufungsgericht hat ausgeführt, der Beklagte habe seine Amtspflichten verletzt. Er hätte den Erblasser vor der Beurkundung auf die Notwendigkeit einer steuerlichen Überprüfung des abgeänderten Vertragsentwurfs hinweisen müssen, habe dies aber unterlassen. Durch die vom Finanzamt zutreffend als Entnahme aus dem Betriebsvermögen bewertete Herausnahme der Erbbaugrundstücke aus dem Übertragungsvertrag sei dem Erblasser ein Schaden entstanden, welcher der Höhe nach noch festgestellt werden müsse. Wären in Verwirklichung des ursprünglichen Entwurfs die Erbbaugrundstücke un-

ter Nießbrauchsvorbehalt mit übertragen worden, wäre kein gleichartiger Schaden entstanden. Der Nießbrauchsvorbehalt hätte keine Entnahme dargestellt, sondern nur zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geführt. Allerdings habe der Erblasser den Steuerschaden zu 50 % mit verursacht; das Mißverständnis, das zu dem Schaden geführt habe, hätten beide Parteien bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt vermeiden können.

II.

Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Überprüfung in wesentlichen Punkten nicht stand.

1. Allerdings ist dem Berufungsgericht insofern zuzustimmen, als der Beklagte seine Amtspflichten verletzt hat, indem er den von einem Steuerberater ausgearbeiteten Entwurf abgeändert hat, ohne zuvor den Beteiligten zumindest empfohlen zu haben, die steuerliche Tragweite der Änderung von dem Steuerberater überprüfen zu lassen.

a) Zwar erstreckt sich die Rechtsbelehrungspflicht des Notars grundsätzlich nicht auf steuerliche Nachteile (BGH, Urt. v. 2. Juni 1981 - VI ZR 148/79, WM 1981, 942, 943). Jedoch kann eine erweiterte Belehrungspflicht im Hinblick auf eine in besonderen Umständen des Einzelfalls wurzelnde, den Beteiligten unbewußte steuerliche Gefahrenlage bestehen, wenn der Notar diese erkennt oder zumindest erkennen kann (BGH, Urt. v. 14. Mai 1992 - IX ZR 262/91, WM 1992, 1533; v. 13. Juni 1995 - IX ZR 203/94, WM 1995, 1502). Inhalt und Umfang der Belehrungspflicht hängen davon ab, wie konkret der Notar die drohenden steuerlichen Folgen kennt. Kennt er sie positiv, muß

er davor warnen (BGH, Urt. v. 14. Mai 1992 - IX ZR 262/91, aaO). Kennt er sie zwar nicht, muß er aber annehmen, daß das geplante Geschäft von allen Beteiligten nicht erkannte und nicht gewollte steuerliche Auswirkungen haben könnte, muß er empfehlen, die steuerliche Seite von einem Fachmann überprüfen zu lassen. Da im vorliegenden Fall der ursprüngliche Entwurf von einem Steuerberater stammte und Hofübergabeverträge regelmäßig steuerliche Relevanz haben, konnte sich der Beklagte nicht sicher sein, daß steuerliche Belange durch die Entwurfsänderung nicht berührt würden. In einem solchen Fall schuldet der Notar den Beteiligten den Rat, die steuerliche Tragweite der Änderung durch den steuerlichen Berater überprüfen zu lassen, bevor der Vertrag in der geänderten Form beurkundet wird.

b) Die Revision verweist darauf, das Landgericht sei nach Beweisaufnahme zu dem Ergebnis gelangt, der Beklagte habe den Erblasser nicht so verstehen müssen, daß dieser eine steuerliche Beratung von ihm wünsche. Darüber habe sich das Berufungsgericht nicht ohne Wiederholung der Beweisaufnahme hinwegsetzen dürfen. Diese Rüge greift nicht durch. Das Berufungsgericht hat das Beweisergebnis nicht anders gewürdigt, sondern es - zutreffend - lediglich als unerheblich gewertet.

c) Der Ansicht der Revision, das Berufungsgericht hätte dem unter Beweis gestellten Vorbringen des Beklagten nachgehen müssen, der Steuerberater habe vor der Erstellung seines Vertragsentwurfs mehrmals mit dem Erblasser darüber gesprochen, daß die Abfindung für die übrigen Kinder aus seinem Privatvermögen erfolgen müsse und daß hierfür die Erbbaugrundstücke nicht verwendet werden dürften, ist ebensowenig zu folgen. Aus diesem Vor-

trag ergibt sich nicht, daß dem Erblasser die Entnahmeproblematik geläufig war.

2. Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts steht jedoch nicht fest, daß der mit dem Klageantrag Ziff. 1 geltend gemachte Schaden des Erblassers durch diese Pflichtverletzung entstanden ist.

a) Zur Beantwortung der Frage, welchen Schaden eine Amtspflichtverletzung zur Folge hat, ist zu prüfen, welchen Verlauf die Dinge bei pflichtgemäßem Verhalten genommen hätten und wie die Vermögenslage des Betroffenen sein würde, wenn der Notar nicht die Pflichtverletzung begangen, sondern pflichtgemäß gehandelt hätte. Sofern die Pflichtverletzung in einer Unterlassung besteht, muß untersucht werden, wie sich die Dinge bei pflichtgemäßem positivem Tun entwickelt hätten. Hat der Notar durch positives Tun gegen seine Amtspflichten verstoßen, ist zu prüfen, wie sich die Vermögenslage des Betroffenen ohne die pflichtwidrige Handlung darstellen würde (ständige Rspr., vgl. zuletzt BGH, Urt. v. 17. Januar 2002 - IX ZR 266/00, WM 2002, 516). Dabei obliegt die Darlegungs- und Beweislast dem Kläger (ständige Rspr., vgl. zuletzt BGH, Urt. v. 25. Oktober 2001 - IX ZR 427/98, WM 2002, 29, 32); sie kann allerdings nach den Regeln des Anscheinsbeweises gemildert sein (ständige Rspr., vgl. BGH, Urt. v. 6. Juli 2000 - IX ZR 88/98, WM 2000, 1808, 1809). Ein Anwendungsfall des Anscheinsbeweises ist die Vermutung, daß in der Regel ein vom Notar oder einem Rechtsberater ausgesprochener Hinweis oder Rat befolgt wird (BGH, Urt. v. 6. Juli 2000 - IX ZR 88/98, aaO). Allerdings reicht diese Vermutung nicht weiter als der Rat selbst. Besteht nicht nur eine Möglichkeit, auf den Rat verständlich zu reagieren, sondern sind mehrere Handlungsweisen gleich naheliegend und bergen sie sämtlich gewisse Risiken oder

Nachteile in sich, die zu gewichten und gegenüber den Vorteilen abzuwägen sind, so bleibt es bei der vollen Beweislast des Geschädigten (BGH, Urt. v. 9. Juli 1992 - IX ZR 209/91, WM 1992, 1662, 1667; vgl. ferner BGHZ 123, 311, 319).

b) Die Revision rügt, das Berufungsgericht - das beanstandungsfrei von einer Unterlassung des Beklagten ausgegangen ist - habe verfahrensfehlerhaft keine Feststellungen zu der Frage getroffen, wie sich die Vertragsparteien verhalten hätten, wenn der Beklagte seiner Hinweispflicht genügt hätte. Diese Rüge ist insofern berechtigt, als die Feststellungen des Berufungsgerichts nicht ausreichen, um jetzt schon zur Anwendung des Anscheinsbeweises zu gelangen.

Der Erblasser hat vorgetragen, die von dem Beklagten zu empfehlende Konsultation des Steuerberaters hätte ihm - Erblasser - die Kenntnis vermittelt, daß die unterlassene Übertragung der Erbbaugrundstücke auf den Hofübernehmer sich steuerrechtlich als Entnahme aus dem Betriebsvermögen darstelle; dann hätte er den Hof, wie von dem Steuerberater vorgeschlagen, vollständig - also unter Einbeziehung der beiden Grundstücke, wenngleich unter Nießbrauchsvorbehalt - übertragen. Das hat der Beklagte unter Hinweis auf die Zeugenaussage eines weiteren Sohnes des Erblassers bestritten. Dieses Bestritten war erheblich. Wie der Zeuge bekundet hat, wurden die Erbpachtgrundstücke deshalb aus dem Hofübergabevertrag herausgenommen, weil der Zeuge und seine Schwester (die weichenden Erben) befürchteten, "relativ leer" auszugehen. Der Erblasser hätte also - wenn er über die steuerliche Problematik aufgeklärt worden wäre - vor der Wahl gestanden, entweder die weichenden Erben "relativ leer" ausgehen zu lassen oder den steuerlichen Nach-

teil in Kauf zu nehmen. Wie er sich in dieser Situation verhalten hätte, ist nach derzeitigem Sach- und Streitstand nicht eindeutig zu beantworten. Mit welchen Schwierigkeiten der Erblasser rechnen mußte, wenn es dabei blieb, daß die weichenden Erben "relativ leer" ausgehen würden, ist unbekannt. Ungeklärt ist zum einen, ob der Erblasser dann, wenn er den Betrieb als Einheit auf den Hofübernehmer übertrug, noch andere, wenngleich vielleicht geringerwertige Vermögensgegenstände besaß, die er den weichenden Erben zur Abfindung hätte anbieten können. Zum andern ist offen, ob die weichenden Erben sich auf eine Abfindung in geringerer Höhe eingelassen hätten. Offen ist zudem die weitere Frage, ob der Erblasser, nur um Steuern zu sparen, einen ernststen Konflikt mit den weichenden Erben in Kauf genommen hätte. Falls die Erbpachtgrundstücke aus damaliger Sicht benötigt wurden, um die weichenden Erben abzufinden, war es unvermeidbar, jene Grundstücke in das Privatvermögen des Erblassers zu überführen. Die dann eintretende steuerliche Belastung konnte jedoch unter Umständen vermindert werden, indem der Erblasser den Freibetrag zur Abfindung weichender Erben nach § 14a Abs. 4 EStG in Anspruch nahm. Richtigerweise hätte der Steuerberater den Erblasser auch darüber aufklären müssen, daß bei der von ihm vorgeschlagenen Gestaltungsvariante - Übertragung des gesamten Betriebsvermögens unter Nießbrauchsvorhalt bezüglich der Erbbaugrundstücke - ebenfalls Steuern in beträchtlicher Höhe anfallen würden (dazu unten c). Dies muß bei der Beantwortung der Frage, wie sich der Erblasser bei ordnungsgemäßer Beratung entschieden hätte, mitberücksichtigt werden. Falls keine der denkbaren Handlungsmöglichkeiten als die "allein vernünftige" angesehen werden kann, sind die Grundsätze des Anscheinsbeweises unanwendbar.

c) Hätte der Erblasser - nach ordnungsgemäßer Beratung durch den Beklagten und im weiteren durch den Steuerberater - die Erbbaugrundstücke unter Vorbehalt eines Nießbrauchs auf den Hofübernehmer übertragen, wäre der mit der Klage geltend gemachte Schaden möglicherweise in derselben Höhe, jedenfalls aber zum Teil ebenfalls entstanden. Die Ansicht des Berufungsgerichts, die Bestellung des Nießbrauchs hätte keine Entnahme dargestellt, sondern lediglich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geführt, ist unzutreffend. Der Erblasser hätte den Nießbrauch entnommen.

aa) Für die steuerrechtliche Beurteilung ist wesentlich, daß der gesamte landwirtschaftliche Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf den Hofübernehmer übertragen worden wäre, hinsichtlich der beiden zum Betriebsvermögen gehörenden Erbbaugrundstücke allerdings unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs für den Alteigentümer. Die Erbbaugrundstücke hätten bis zur Übertragung zum Betriebsvermögen des Erblassers gehört und diesem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Gestalt des Erbbauzinses vermittelt. Nach der Übertragung hätte der Erblasser den Erbbauzins nicht mehr im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern gehabt. Die Erbbaugrundstücke wären nicht mehr zu betrieblichen Zwecken genutzt worden. Ein betrieblicher Zusammenhang hätte nur noch insoweit bestanden, als die Erbbaugrundstücke nach Erlöschen des Nießbrauchs, das heißt nach dem Tode des Erblassers, wieder in den Betrieb eingegliedert worden wären und der Erbbauzins fortan wieder vom Eigentümer des landwirtschaftlichen Betriebes vereinnahmt worden wäre.

bb) Ob eine derartige Konstellation zur Entnahme der Grundstücke oder lediglich des Nießbrauchs an diesen aus dem Betriebsvermögen führt, ist in der steuerrechtlichen Rechtsprechung und im Schrifttum noch nicht geklärt. Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs liegt hierzu noch nicht vor (in BFH BStBl. 1985 II, 606, 613 gehörte die vom Vater genutzte Immobilie zum Betriebsvermögen des Sohnes). Allgemein hat der Bundesfinanzhof entschieden, durch die Bestellung eines Nießbrauchs für einen Betriebsfremden werde die eigenunternehmerische Verwendung des Grundstücks als Sache beendet; unerheblich sei, daß der Unternehmer das nießbrauchsbelastete Eigentum an dem Grundstück habe (BFH FR 1988, 132); bei nicht notwendigem, sondern nur gewillkürtem Betriebsvermögen reiche es für eine Entnahme aus, daß die Verknüpfung des Wirtschaftsgutes mit dem Betrieb erkennbar gelöst werde (BFH-NV 1999, 1075, 1076). Wenn der Vorbehaltsnießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer betrachtet würde, wäre ebenfalls von einer Grundstücksentnahme auszugehen (vgl. zu Bauten auf fremdem Grund und Boden BFH DB 2002, 1969). Andererseits hat der Bundesfinanzhof dem Umstand Bedeutung beigemessen, daß das Grundstück nach Beendigung des Nießbrauchs wieder betrieblichen Zwecken dienen soll (BFH BStBl. 1995 II, 241, 246). Für die Auffassung, daß von einer Entnahme des Grundstücks auszugehen sei, haben sich Winkeljohann (DStR 1985, 227, 231) und Schubert (DStR 1995, 362, 366) ausgesprochen. Dazu hat - freilich ohne den Fall der Betriebsübertragung anzusprechen - auch Nieland (in: Littmann/Bitz/Meincke, EStG 15. Aufl. § 4, 5 Rn. 197) geneigt. Schmidt (FR 1988, 133) und Heinicke (in: Schmidt, EStG 21. Aufl. § 4 Rn. 360 Stichwort "Nießbrauch"), der auf Schmidt verweist, haben zwar eine Entnahme des Grundstücks abgelehnt. Sie haben jedoch den Fall der "Rheinischen Hofübergabe" im Auge gehabt, wobei der ganze Betrieb unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen wird, der Nießbraucher

die Betriebsgrundstücke an den neuen Eigentümer zurückvermietet und dieser den Betrieb weiterführt; ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Einigkeit besteht insoweit, als für den Fall, daß die Lockerung des betrieblichen Zusammenhangs nicht zwingend für die Entnahme des Grundstücks sprechen sollte, jedenfalls von einer Entnahme des Nießbrauchsrechts auszugehen ist (so Brandenburg DB 1990, 1835, 1836; Wüllenkemper FR 1991, 101, 104).

cc) Der Senat kann diese Frage nicht offen lassen, sondern muß sie entscheiden. Denn wenn es für die Feststellung der Ursächlichkeit einer notariellen Amtspflichtverletzung darauf ankommt, wie die Lage, die bei amtspflichtgemäßem Verhalten bestanden hätte, rechtlich zu bewerten gewesen wäre, ist grundsätzlich die Auffassung des über den Ersatzanspruch erkennenden Gerichts maßgeblich (std. Rechtsprechung, vgl. BGHZ 133, 110, 111 f).

dd) Zutreffend ist nach Ansicht des Senats die Lösung, daß lediglich das Nießbrauchsrecht an den Grundstücken, nicht aber die Grundstücke selbst entnommen worden wären. Diese Lösung gewährleistet für alle denkbaren Sachverhalte angemessene Ergebnisse. Bei der Ansicht, daß der vorbehaltene Nießbrauch eine Grundstücksentnahme darstelle, ist das nicht der Fall.

Der Wert dessen, was der Nießbraucher dem Betriebsvermögen entnimmt, ist abhängig von der Dauer des Nießbrauchs, mithin von der statistischen Lebenserwartung des Nießbrauchers im Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung. Hat der Nießbraucher nur noch eine geringe Lebenserwartung, so daß absehbar ist, daß das nießbrauchsbelastete Grundstück alsbald wieder dem Betrieb unbeeinträchtigt zur Verfügung stehen wird, ist es offensichtlich unangemessen, von einer Entnahme des Grundstücks auszugehen. Anderer-

seits nähert sich der Wert des vorbehaltenen Nießbrauchs um so mehr dem Wert des Grundstücks an, je höher die restliche Lebenserwartung des Berechtigten ist. Die Entnahme des Nießbrauchs kann somit im Ergebnis der Entnahme des Grundstücks gleichkommen, wenn der Nießbraucher im Zeitpunkt der Bestellung des Nießbrauchsrechts noch jung ist und der Eigentümer noch mehrere Jahrzehnte nicht zu betrieblichen Zwecken über das Grundstück verfügen kann. Gegebenenfalls hat dieses in der Hand des Eigentümers und für dessen Betrieb keinen wirtschaftlichen Wert, ist insbesondere auch als potentiellales Beleihungsobjekt uninteressant.

Unerheblich für das Ausmaß der Lockerung des betrieblichen Zusammenhangs ist im vorliegenden Fall die Frage nach der Laufzeit der Erbbaurechte. Diese haben schon vor den hier interessierenden Vorgängen bestanden. Gleichwohl gehörten die Grundstücke zum Betriebsvermögen und warfen - in Gestalt des Erbbauzinses - land- und forstwirtschaftliche Einkünfte ab. Endet das Nießbrauchsrecht, wird dieser Zustand wiederhergestellt.

ee) Legt man für die Schadensberechnung zugrunde, daß der Erblasser - falls er sich bei ordnungsgemäßer Beratung für das ursprüngliche Konzept entschieden hätte - das Nießbrauchsrecht entnommen hätte, ist zwar kaum zweifelhaft, daß in diesem Fall der Entnahmegewinn niedriger gewesen wäre, als er vom Finanzamt veranschlagt worden ist. Denn bei der Entnahme des Nießbrauchs wäre ein Entnahmegewinn in Höhe des kapitalisierten Erbbauzinses angefallen. Dieser wäre - weil der Erblasser im Zeitpunkt der Hofübergabe 66 Jahre alt war, also nur noch eine statistische Lebenserwartung von 14,68 Jahren hatte (vgl. Sterbetafeln 1997/99, in: Hellwig, Der Schaden,

65. Aktualisierung K 20) - wahrscheinlich geringer gewesen als der Entnahmegewinn aufgrund der tatsächlich erfolgten Entnahme der Grundstücke.

Gleichwohl kann nach dem derzeitigen Sach- und Streitstand nicht davon ausgegangen werden, daß durch den Notarfehler ein Schaden entstanden ist. Denn die tatsächlich eingetretene Vermögenslage des Erblassers, die mit derjenigen zu vergleichen ist, die sich aufgrund einer zutreffenden Belehrung ergeben hätte, wird nicht nur durch steuerliche Nachteile, sondern möglicherweise auch durch Vorteile gekennzeichnet.

Die Erwägung des Berufungsgerichts, daß über die Erbbaugrundstücke "steuerfrei" verfügt werden könne, weil diese sich nicht mehr im Betriebs-, sondern im Privatvermögen befänden, kann allerdings keinen Vorteil begründen. Dafür ist, entgegen der Annahme des Berufungsgerichts, zwar nicht maßgeblich, daß der Erblasser angeblich nicht beabsichtigt hat, die Grundstücke zu veräußern. Denn entscheidend ist die objektive Verfügbarkeit der Grundstücke. Nach dem im Zeitpunkt des Schadenseintritts geltenden Rechtszustand hätten gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Erbbaugrundstücke steuerfrei veräußert werden können, wenn man nach der Entnahme zehn Jahre zugewartet hätte. Diese Steuervergünstigung wird jedoch - und deshalb ist die Ansicht des Berufungsgericht im Ergebnis zutreffend - vom Gesetzgeber beseitigt werden. Der Bundestag hat am 11. April 2003 das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (StVergAbG) beschlossen (BT-Drucks. 253/03). Nach dessen Art. 1 Nr. 15 werden private Veräußerungsgewinne auch in Altfällen voll besteuert; die Zehnjahresfrist entfällt. Der Bundesrat hat noch am gleichen Tag zugestimmt. Wann das Gesetz in Kraft treten wird, ist noch nicht bekannt. Mit Sicherheit werden aber bis dahin - von der

Entnahme an gerechnet - keine zehn Jahre vergangen sein. Somit hatte weder der Erblasser die Möglichkeit noch wird die Klägerin diese erhalten, steuerfrei über die Erbbaugrundstücke zu verfügen.

Als Vorteil kommt jedoch in Betracht, daß der Erblasser unter Verwendung der Erbbaugrundstücke die weichenden Erben hätte befriedigen und dafür die Steuervergünstigung gemäß § 14a Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen können. Gegebenenfalls ist dieser Vorteil bei der Schadensberechnung zu berücksichtigen, weil er durch das schädigende Ereignis mitverursacht wurde; Vorteil und Nachteil sind bei wertender Betrachtung gleichsam zu einer Rechnungseinheit verbunden (vgl. BGH, Urt. v. 11. Juli 1996 - IX ZR 116/95, WM 1996, 2074, 2076 f; v. 18. November 1999 - IX ZR 153/98, WM 2000, 193, 196). Daß der Erblasser den Vorteil tatsächlich nicht wahrgenommen hat, ist unerheblich.

Bei der Differenzrechnung ist also auf der einen Seite ("Ist-Situation") der tatsächlich eingetretene steuerliche Nachteil in Höhe von 589.014,06 DM -möglicherweise gemindert um den Betrag, der unter Ausnutzung des Freibetrags gemäß § 14a Abs. 4 EStG hätte eingespart werden können - anzusetzen. Gegenüberzustellen ist die steuerliche Belastung, die hypothetisch - bei Verwirklichung der ursprünglichen Konzeption - eingetreten wäre ("Soll-Situation"). Die Höhe dieser Belastung hängt von der Bewertung des entnommenen Nießbrauchsrechts ab. Wird nach allgemeinen Grundsätzen bewertet, ist die Jahresrate (30.000 DM) mit dem von der statistischen Lebenserwartung des Erblassers (14,68) abhängigen Diskontierungsfaktor zu multiplizieren (vgl. etwa Zeller/Stöber, ZVG 17. Aufl. Tabellenanhang Tab 3). Dabei dürfte sich ein Betrag von über 300.000 DM ergeben. Schon deswegen, weil zu dem bei der "Ist-

Situation" möglicherweise zu berücksichtigenden Abzugsposten Feststellungen fehlen, kann der Senat nicht ausschließen, daß der Vergleich der "Ist-" mit der "Soll-Situation" keine Differenz ergibt.

3. Entgegen der Ansicht der Revision liegt kein Haftungsausschließungsgrund nach § 839 Abs. 3 BGB i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 3 BNotO vor.

Der Erblasser hat die Steuerbescheide mit dem Einspruch angefochten und einen Teilerfolg erzielt. Die Revision macht geltend, daß der Übernahmevertrag unwirksam gewesen sei; damit will sie, soweit erkennbar, zum Ausdruck bringen, daß der Erblasser durch eine finanzgerichtliche Klage die Steuerbelastung ganz hätte beseitigen können. Nach herrschender Meinung ist eine Entnahme ein tatsächlicher Geschäftsvorfall. Liegt der Entnahme ein Rechtsgeschäft zugrunde, ändert dessen Unwirksamkeit an der Entnahme nichts. Nach einer Mindermeinung (Giloy FR 1987, 25, 27) kann die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts zwar in den von § 41 Abs. 1 Satz 2 AO (Stichtagsprinzip) gezogenen Grenzen berücksichtigt werden. Grenze ist das Wirtschaftsjahr. Welcher Auffassung zu folgen ist, kann hier jedoch offenbleiben. Denn die Revision macht nicht geltend, daß der Erblasser innerhalb desselben Wirtschaftsjahres eine gerichtliche Korrektur hätte erreichen können.

Die Revision meint, auf jeden Fall hätten die Vertragsparteien den Übergabevertrag rückwirkend aufheben und so die steuerliche Belastung vermeiden können. Diese Ansicht ist unzutreffend. Nach allgemeiner Auffassung führt die Aufhebung des der Entnahme zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts lediglich zu einer Wiedereinlage (BFH BStBl. 1983 II, 736; Heinicke, in: Schmidt, § 4 EStG Rn. 336; Giloy FR 1987, 25, 26).

4. Bei der Festlegung der Mitverschuldensquote (§ 254 BGB) sind Rechtsfehler zu Lasten des Beklagten nicht ersichtlich.

Die Abwägung des Mitverschuldens ist Sache des Tatrichters. Daß dieser erhebliche Umstände übersehen habe, ist nicht dargetan.

Falls der Erblasser in den Genuß des Freibetrages nach § 14a Abs. 4 EStG gekommen wäre, wenn er die Erbbaugrundstücke - die er nach seinem eigenen Vortrag nur deshalb aus dem Hofübergabevertrag herausgenommen hat, um die weichenden Erben damit abzufinden - dieser Absicht gemäß verwendet hätte, ist dies im vorliegenden Zusammenhang unerheblich. Gegebenenfalls ist dieser Umstand im Wege der Vorteilsausgleichung zu berücksichtigen (vgl. oben 2 c ee). Er darf nicht ein zweites Mal über das Mitverschulden zur Minderung des Klageanspruchs führen.

5. Mit Recht beanstandet die Revision jedoch die Fassung des Klageantrags zu 1, dem das Berufungsgericht dem Grunde nach stattgegeben hat. Damit erstrebt die Klägerin unzulässigerweise (vgl. Zöller/Greger, ZPO 23. Aufl. vor § 128 Rn. 20 und § 253 Rn. 1) eine von einer außerprozessualen Bedingung abhängige Verurteilung des Beklagten. Entgegen der von der Revisionsrweiterung vorgetragenen Ansicht handelt es sich nicht um ein Tatbestandsmerkmal des geltend gemachten Schadensersatzanspruchs. Der eingetretene Steuerschaden ist unabhängig davon, ob die Klägerin die Erbbaugrundstücke zur Wiedereingliederung in das Betriebsvermögen auf den Sohn überträgt oder nicht.

6. Hinsichtlich des Klageantrags Ziff. 2 ist die Klage bereits jetzt abzuweisen. Die Klägerin hat keinen Anspruch darauf, daß der Beklagte ihr auch nur teilweise die Kosten für die nachträgliche Eingliederung der Erbbaugrundstücke in das Betriebsvermögen ersetzt.

Insofern hat die Klägerin keinen Schaden dargetan (vgl. oben 2.). Die Überführung der Erbbaugrundstücke in das Betriebsvermögen ist nicht erforderlich, um die steuerlichen Nachteile auszuräumen. Wenn die Grundstücke wieder in das Betriebsvermögen eingegliedert werden, ändert das an der Steuerlast nichts. Die Entnahme wird nicht rückwirkend beseitigt; es kommt lediglich zu einer Wiedereinlage (vgl. oben 3.).

Des weiteren ist unerheblich, ob der Erblasser bei richtiger Belehrung durch den Beklagten die Erbbaugrundstücke nicht vom Betriebsvermögen getrennt hätte. Gegebenenfalls würde dies nur deutlich machen, daß dem Erblasser die Vermeidung der steuerlichen Nachteile wichtiger war als die Erlangung der Möglichkeit, über die Erbbaugrundstücke verfügen zu können. Wenn die steuerlichen Nachteile dadurch ausgeglichen werden, daß der Beklagte gemäß dem Klageantrag Ziff. 1 Schadensersatz leistet, besteht kein - jedenfalls kein von dem Beklagten zu verantwortender - Anlaß mehr, die Erbbaugrundstücke in das Betriebsvermögen zu überführen.

Allerdings wäre die Übertragung der Erbbaugrundstücke mitsamt dem sonstigen Betrieb im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge in einer Urkunde möglicherweise kostengünstiger gewesen als die nunmehr beabsichtigte

isolierte und eine neue Beurkundung erfordernde Übertragung. Darauf wird die Klage indes nicht gestützt.

III.

Das Berufungsurteil ist somit aufzuheben (§ 564 Abs. 1 ZPO a.F.). Hinsichtlich des Klageantrags Ziff. 2 ist die Sache zur Endentscheidung reif; insofern ist die Berufung der Klägerin gegen das klageabweisende Urteil erster Instanz zurückzuweisen (§ 565 Abs. 3 Nr. 1 ZPO a.F.). Im übrigen ist die Sache an das Berufungsgericht zurückzuverweisen (§ 565 Abs. 1 Satz 1 ZPO a.F.). Dieses wird zu prüfen haben, ob der Erblasser, wenn er ordnungsgemäß belehrt worden wäre, die Erbbaugrundstücke mit dem sonstigen Betriebsvermögen auf den Hofübernehmer übertragen hätte. Dabei wird es auch zu berücksichtigen haben, daß die bisherige Fassung des Klageantrags Ziff. 1 eher dagegen spricht, weil sie darauf hindeutet, daß der Erblasser die Erbbaugrundstücke nur dann in das Betriebsvermögen wiedereingliedern wollte, wenn die weichenden Erben aus der von dem Beklagten erhofften Schadensersatzleistung abgefunden werden konnten. Falls sich das Berufungsgericht davon überzeugt, daß die Erbbaugrundstücke unter Nießbrauchsvorbehalt auf den Hofübernehmer übertragen worden wären, wird es prüfen müssen, ob in diesem Falle die Vermögenslage des Erblassers besser gewesen wäre als sie sich nach der "Ist-Situation" tatsächlich darstellt. Dazu wird das Berufungsgericht, bezogen auf die statistische (restliche) Lebenserwartung des Erblassers im Zeitpunkt der Beurkundung, den Entnahmegewinn in Höhe des kapitalisierten Erbbauzinses ermitteln müssen. Schließlich muß geklärt werden, ob der Erblasser den Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EstG hätte in Anspruch nehmen

können, wenn er die Erbbaugrundstücke zur Abfindung der weichenden Erben verwendet hätte. Gegebenenfalls muß dieser Vorteil beziffert werden.

Kreft

Kirchhof

Fischer

Richter am Bundesgerichtshof Nešković ist erkrankt und deshalb verhindert, seine Unterschrift beizufügen.

Ganter

Kreft