



**HANSEATISCHES OBERLANDESGERICHT
URTEIL im schriftlichen Verfahren
IM NAMEN DES VOLKES**

Geschäftszeichen:

8 U 114/06

313 O 483/05

Verkündet am:

04. Juli 2007

S.....

Justizangestellte
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

In dem Rechtsstreit

R.... I...,

.....

..... Hamburg

- Kläger und Berufungskläger -

Prozessbevollmächtigte/r:

Rechtsanwälte Dr. M.....,

..... Hamburg

(.....)

g e g e n

R..... H.....,

.....,

..... Hamburg

- Beklagter und Berufungsbeklagter -

Prozessbevollmächtigte/r:

Rechtsanwalt H..... B.....,

.....Celle

hat das Hanseatische Oberlandesgericht Hamburg, **8. Zivilsenat**, durch die Richter

Ruhe, Prof. Dr. Peters, Gravesande-Lewis

aufgrund des am 30.05.2007 geschlossenen schriftlichen Verfahrens für Recht erkannt:

Tie

Auf die Berufung des Klägers wird das Urteil des Landgerichts Hamburg, Zivilkammer 13, vom 07.09.2006 unter Zurückweisung der Berufung im Übrigen abgeändert und der Beklagte verurteilt, an den Kläger € 1.421.611,43 nebst Zinsen in Höhe von 4 % hierauf seit dem 17.01.2006 zu zahlen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Rechtsstreits.

Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Der Kläger nimmt den Beklagten wegen fehlerhafter Erfüllung seiner Pflichten aus einem Steuerberatervertrag auf Schadensersatz in Anspruch.

Der Beklagte war im Jahr 1999 als Steuerberater des Klägers damit beauftragt, für diesen und seine Ehefrau die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 zu erstellen und den Einkommenssteuerbescheid für das Jahr zu überprüfen. Ende 1999 reichte er beim zuständigen Finanzamt eine vom Kläger vorbereitete, von ihm bearbeitete Einkommenssteuererklärung ein (als Anlage K 2 davon S. 1), in der tatsächlich richtig auch erhebliche Einkünfte des Klägers aus Wertpapierveräußerungsgeschäften angegeben waren. Am 07.01.2000 erging ein (erster) Bescheid des Finanzamtes Hamburg-Elbufer (Anlage K 3), der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand (§ 164 Abs. 1 AO). Darin wurden für die Steuerpflichtigen Einkommenssteuern in Gesamthöhe von DM 2.560.516,- festgesetzt. Aus den im Bescheid aufgeführten Besteuerungsgrundlagen ergibt sich, dass das Finanzamt für den Kläger neben Einkünften aus selbständiger sowie nichtselbständiger Arbeit von zusammen DM 533.938,- und aus Kapitalvermögen von DM 234.180,- sowie Vermietung und Verpachtung von DM 1.836,- auch als sonstige Einkünfte Spekulationsgewinne von DM 4.087.985,- berücksichtigt hatte. Wie die als Anlage B 4 zur Akte gereichte Aufstellung zeigt, waren die Spekulationsgewinne daraus entstanden, dass der Kläger mit einem eher geringen Kapitaleinsatz im Erhebungsjahr immer wieder in- wie ausländische, börsennotierte und freie Wertpapiere zu besonders attraktiven Handelskonditionen gekauft und für sehr kurze Zeit, manchmal nur für einige Tage, gehalten hatte, um sie alsbald zu einem in der Regel höheren Kurs wieder abzustoßen. Den ihm zugewandenen Steuerbescheid sandte der Beklagte dem Kläger mit seinem Anschreiben vom 11.01.2000 zu (Anlage K 3). Darin heißt es unter anderem: „... Nach grober Durchsicht ergeben sich derzeit 2 Abweichungen von der Erklärung. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind anders als in der Erklärung dargestellt, es fehlen die Spekulationseinkünfte Ihrer Frau. Bitte beachten Sie die Anlage. ...“ (vgl. Anlage K 3). Mit dem letzten der zitierten Sätze bezog sich der Beklagte auf eine Anlage zum Steuerbescheid, in der der Nachweis bestimmter Steuerbescheinigungen gefordert wurde.

Am 25.02.2000 wurde in der Zeitschrift EFG (Entscheidungen der Finanzgerichte) 2000 S. 178 unter Hinweis auf ein bereits beim Bundesfinanzhof anhängiges Revisi-

onsverfahren eine Entscheidung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 23.09.1999 veröffentlicht, die sich mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen befasste. Am 10.04.2000 wurde das in die Liste anhängiger Verfahren aufgenommene Revisionsverfahren sodann auch in der als Anlage zum Bundessteuerblatt veröffentlichten so genannten Anhängigkeitsdatei aufgeführt. Für den Wortlaut dieser Veröffentlichung wird auf das angefochtene Urteil verwiesen.

Am 26.06.2000 hob das Finanzamt durch seinen Änderungsbescheid (Anlage K 4) u.a. den Nachprüfungsvorbehalt auf. Hinsichtlich der Einkünfte des Klägers, dabei insbesondere auch aus Spekulationsgeschäften, erfolgten keine geänderten Festsetzungen. Am 09.08.2000 erging nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ein geänderter weiterer Steuerbescheid gegen den Kläger und seine Ehefrau, in dem aber die früher erfolgten Festsetzungen im Bereich der Einkünfte des Klägers unverändert blieben (Anlage K 5). Aufgrund einer Außenprüfung erließ das Finanzamt schließlich am 04.04.2002 einen erneut geänderten, jetzt nach § 129 AO berichtigten Bescheid gegen die Steuerpflichtigen, in dem beim Kläger die Einkünfte aus Kapitalvermögen auf nunmehr DM 260.444,-- erhöht festgesetzt wurden (Anlage K 6),

Der Kläger ließ am 26.04.2002 gegen diesen letztgenannten Steuerbescheid von der Sozia des Beklagten, der Steuerberaterin Friedrich, unter Hinweis auf das vor dem Bundesfinanzhof anhängige Verfahren (GZ IX R 62/99) Einspruch einlegen und Ruhensantrag stellen (Anlage K 7). Dem vorangegangen waren Presseveröffentlichungen in der Tageszeitung Die Welt vom 18.04. und 26.04.2002 (Anlagen B 9, B 10), in denen von dem beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahren und von den vom Bundesrechnungshof geäußerten Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der „Spekulationssteuer“ berichtet wurde.

Nachdem der Bundesfinanzhof mit Vorlagebeschluss vom 17.07.2002 (DStRE 2002, 1431 ff.) dem Bundesverfassungsgericht die Frage der Verfassungsmäßigkeit der in § 23 Abs. 1 S.1 Nr. 1 lit. b EStG in der für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 gültigen Neufassung vom 16.04.1997 (BGBl. I, 821) getroffenen Regelung vorgelegt und dieses mit Urteil vom 09.03.2004 die Besteuerung von Gewinnen aus Wertpapierveräußerungsgeschäften für die Jahre 1997 und 1998 für verfassungswidrig erklärt hatte, half das (nunmehr zuständige) Finanzamt Hamburg - Am Tierpark dem Einspruch des Klägers und seiner Ehefrau in dem nach Ansicht des Amtes rechtlich noch mögli-

chen Umfang teilweise, nämlich in Höhe von € 14.253,28 (= DM 27.877,--), ab und wies ihn im Übrigen zurück. Zum genauen Inhalt der Einspruchsentscheidung wird auf Anlage K 9 Bezug genommen.

Mit den als Anlagen K 10, 11 und 12 zur Akte gereichten Schreiben verlangte der Kläger vom Beklagten oder dessen Haftpflichtversicherung vergeblich Schadensersatz in Höhe von € 1.153.629,70 (entsprechend 53 % der für 1998 gezahlten Einkommenssteuer und des Solidaritätszuschlages).

Der Kläger hat vorgebracht, der Beklagte habe seine Pflichten verletzt, indem er den Steuerbescheid für das Jahr 1998 habe bestandskräftig werden lassen. Er habe spätestens aus Anlass der Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts prüfen müssen, ob eine etwaige Bestandskraft nachteilig gewesen sei. Dabei habe er das bereits seit dem 10.04.2000 in der so genannten Anhängigkeitsdatei aufgeführte Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof, das später zur verfassungsgerichtlichen Entscheidung geführt habe, beachten und im Hinblick darauf Einspruch einlegen müssen. Sein Schaden liege darin, dass er mangels rechtzeitigen Einspruchs nicht den gesamten Erstattungsbeitrag in Höhe der zu Unrecht erhobenen Steuern erhalten habe. Dieser wäre etwa 2 Monate nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ausgezahlt worden.

Der Kläger hat beantragt,

den Beklagten zu verurteilen, an ihn € 1.421.611,43 nebst Zinsen in Höhe von 4 % seit dem 01.05.2004 zu zahlen.

Der Beklagte hat beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hat vorgetragen, er habe das Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof nicht kennen müssen, im Übrigen auch bei dessen Kenntnis auf die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung bezüglich der Besteuerung von Spekulationsgewinnen aus Wertpapiergeschäften vertrauen dürfen und somit keinen Anlass zum Handeln gehabt. Im Frühjahr 2000 sei das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Zinsbesteuerung vom 27.06.1991 (GZ 2 BvR 1493/89, vgl. Bundessteuerblatt 1991, Teil II, S. 654 ff) seit

langem in Rechtsprechung und Literatur nicht mehr aufgegriffen worden und habe den Gesetzgeber nicht zum Handeln veranlasst. Im Frühjahr 2000 sei nicht vorhersehbar und zu erwarten gewesen, dass dem Kläger durch einen Erfolg der beim Bundesfinanzhof eingelegten Revision irgendeine Begünstigung zukommen würde.

Mit dem angefochtenen Urteil vom 07.09.2006 hat das Landgericht die Klage abgewiesen. Es hat in den Entscheidungsgründen ausgeführt, der Beklagte habe seine Pflichten nicht verletzt, weil er das anhängige Revisionsverfahren nicht habe kennen müssen. Er sei weder allgemein verpflichtet gewesen, die Anhängigkeitsdatei auszuwerten noch habe er etwa aufgrund besonderer Umstände gezielt nach einschlägigen anhängigen Verfahren suchen müssen. Hierzu habe auch nicht etwa aufgrund der Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts im Juni 2000 Anlass bestanden. Im Übrigen habe das Bundesverfassungsgericht im Jahr 1991 die Besteuerung privater Kapitalerträge nicht grundsätzlich für verfassungswidrig erklärt, sondern lediglich hinreichende Kontrollmechanismen verlangt. Seitdem habe es auch nicht etwa eine breite Diskussion über diese Problematik gegeben. Schließlich seien Ansprüche des Klägers auch verjährt. Auf das Urteil wird bezüglich des Tatbestands und der Entscheidungsgründe Bezug genommen.

Gegen dieses am 13.09.2006 zugestellte Urteil hat der Kläger am 11.10.2006 Berufung eingelegt, die er –nachdem die Frist entsprechend verlängert worden war- am 15.01.2007 begründet hat.

Der Kläger kritisiert die Abweisung der Klage. Er wiederholt sein erstinstanzliches Vorbringen und trägt weiter vor:

Der Umfang der Pflichten des Beklagten sei auch unter Einbeziehung der wirtschaftlichen Bedeutung der so genannten Spekulationssteuer für ihn zu bestimmen. Im Hinblick auf die Höhe der erklärten Spekulationsgewinne, die seine Einkünfte maßgeblich charakterisiert hätten, und auf die daraus folgende Steuerlast habe der Beklagte eine sorgfältige und eingehende Prüfung der Rechtslage geschuldet. Dabei habe angesichts der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1991 zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979 gerade **nicht** auf die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen aus Wertpapierveräußerungen vertraut

werden dürfen. Die letztlich beanstandete Regelung des § 30a Abs. 3 AO (Inkrafttreten am 03.08.1988; Art. 29 Abs. 1 StRefG 1990), die eine wirksame Kontrolle der bei Banken unterhaltenen Depots seitens der Finanzämter behindere, habe gleichermaßen Spekulationsgewinne aus Wertpapiergeschäften betroffen. Diese Parallele sei auch in der Fachliteratur gezogen worden; ferner seien im Frühjahr 2000 auch in Standardkommentaren bereits Hinweise auf das anhängige Revisionsverfahren enthalten gewesen, wie sich aus der Urteilsanmerkung von Felix in der FR (Zeitschrift Finanzrundschau) 13/1991 (8.7.) S. 389 ff, der Kommentierung des EStG von Ludwig Schmidt/Bearb. Heinicke in der 18. Aufl., erschienen im Frühjahr 1999 zu § 20 Rn. 165, aus der Veröffentlichung zu Verwaltungsentscheidungen/ OFD Hannover vom 07.04.1998 in FR 4/98 S. 173 und auch aus den Anmerkungen zu § 30 a AO im Großkommentar zur AO Hübschmann/Hepp/Spitaler, Erg.-Lieferung 128 vom November 1989 sowie der Erg.-Lieferung 155 vom November 1997 und der Erg.-Lieferung 157 vom Juli 1998 ersehen lasse (Anlagen K 17- 19, K 21).

Das Verfassungsgericht habe in der Entscheidung vom 27.06.1991 dem Gesetzgeber immerhin lediglich eine Übergangszeit für Nachbesserungen zugebilligt. Welche Konsequenzen ein solcher Regelungsauftrag nach Ablauf einer Übergangszeit habe, habe der Beklagte auch anhand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 zum Vermögenssteuergesetz (BVerfGE 93, 121) wissen müssen. Die Entscheidung habe die Bemessungsgrundlage des § 10 Nr. 1 des Gesetzes in der Fassung vom 14.11.1990, zuletzt geändert am 14.09.1994 für verfassungswidrig erkannt und dem Gesetzgeber zur Neuregelung ein Frist bis 31.12.1996 gesetzt. Nach Ablauf des Übergangszeitraums sei es mangels Neuregelung außer Kraft getreten.

Das vom Gesetzgeber als „Nachbesserungsmaßnahme“ zur Beseitigung des vom BVerfG im Urteil vom 27.06.1991 beanstandeten Steuererhebungsdefizits erlassene „Zinsabschlagsgesetz“ vom 09.11.1992 (BGBl I 1992, 1853, BStBl I 1992, 682), das nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 18.02.1997 die Besteuerung von **Kapitaleinkünften** i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1993 im Veranlagungsjahr 1993 als verfassungsgemäß beurteilt habe, habe für die Besteuerung von Spekulationsgewinnen schließlich nicht gegolten.

Wegen dieser damals ungeklärten Sachlage habe der Beklagte zumindest im Wege eines Vorbehalts der Nachprüfung sicherstellen müssen, dass er, der Kläger, an für ihn günstigen künftigen Entwicklungen habe teilhaben können. Auch die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts habe Anlass zur Überprüfung gegeben, weil sie vorrangig für den Steuerpflichtigen mit Nachteilen verbunden sei. So könne nämlich auch in diesem Fall gemäß § 173 AO ein Steuerbescheid noch zu Lasten des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn nachträglich bekannt gewordene Tatsachen oder Beweismittel dies rechtfertigten. Demgegenüber könne der Steuerpflichtige nach Bestandskraft keine für ihn günstigen Änderungen mehr erwirken.

Der Beklagte sei daher jedenfalls auch verpflichtet gewesen, auf die Möglichkeit eines Einspruchs gegen den Einkommenssteuerbescheid für 1998 hinzuweisen. In Fall eines solchen Hinweises und Rates hätte er, der Kläger, zusammen mit seiner Ehefrau auch die Einlegung eines Einspruchs gewünscht, weil nur dies unter Kosten/Nutzengesichtspunkten sinnvoll gewesen sei. Auf seine Versäumnisse habe der Beklagte jedenfalls anlässlich des späteren Einspruchs im Jahr 2002 hinweisen müssen.

Der Kläger beantragt,

unter Abänderung des Urteil des Landgerichts Hamburg vom 07.09.2006 den Beklagten zu verurteilen, an ihn € 1.421.611,43 nebst Zinsen in Höhe von 4 % seit dem 01.05.2004 zu zahlen.

Der Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

Er verteidigt das angefochtene Urteil und verweist auf die Entscheidungen des Kammergerichts vom 08.09.2006 (zur Akte gegeben mit Schriftsatz vom 22.02.2007; abgedruckt u.a. DB 2006, 2343 ff), des OLG Hamm vom 29.06.1994 (GZ 25 U 61/93, verfügbar in juris) sowie der Landgerichte Frankfurt a./M. vom 02.02.2005 (Anlage B 2), Frankenthal vom 08.03.2005 (Anlage K 14) und Bonn vom 08.12.2006 (GZ 15 O 277/06, verfügbar in juris). Er wiederholt sein erstinstanzliches Vorbringen und trägt vor:

Die Übertragbarkeit der in der verfassungsgerichtlichen Entscheidung zur Zinsbesteuerung aufgestellten Grundsätze auf die Versteuerung von Gewinnen aus Wertpapierpekulationsgeschäften habe, jedenfalls seinerzeit, von ihm noch nicht erkannt werden müssen. Eine derartige Parallele sei weder von der Rechtsprechung noch in der einschlägigen steuerrechtlichen Literatur, dort von wenigen Ausnahmen abgesehen, gezogen worden. Hier sei lediglich die ungleiche Besteuerung des Grundvermögens bei Erbschafts- und Schenkungssteuer thematisiert worden. Schließlich führe ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes auch nicht allgemein zur Steuerfreiheit. Das Steuer-Erhebungsdefizit sei schließlich vom Bundesfinanzhof für die Jahre 1995, 1996 und 1999 verneint worden. Auch für 1998 habe es durch die Finanzbehörden und –gerichte vermehrt veranlasste Durchsuchungen bei Banken gegeben wegen der in der Vergangenheit durch die Steuerpflichtigen versuchten „Verschiebungen“ von Spekulationseinkünfte ins Ausland.

Bei allem müsse für ihn und seine Pflichterfüllung aus dem Beratungsverhältnis ein Sorgfaltsmaßstab angelegt werden, der sich auf einen durchschnittlichen Berufsangehörigen und die von diesem zu verlangenden Kenntnisse beziehe.

Es sei nicht ausreichend dargetan, dass der Kläger Einspruch eingelegt hätte, weil ein Offenhalten des Steuerbescheids auch Nachteile bedeutet hätte. Zum einen hätte dies für ihn das Risiko begründet, in Abweichung zum Steuerbescheid für die Spekulationsgewinne die betragsmäßig höheren Gewerbesteuer zahlen zu müssen, weil es sich bei den streitgegenständlichen Einkünften des Klägers tatsächlich um gewerbliche Einkünfte gehandelt habe. Zum anderen wäre bei einem Einspruch dem Finanzamt aufgefallen, dass es die Spekulationseinkünfte und ausländischen Kapitalerträge seiner Ehefrau nicht berücksichtigt gehabt habe.

Schadensersatzansprüche seien auch nach den Grundsätzen der Sekundärhaftung verjährt. Zum einen habe er von der späteren Einspruchseinlegung im Jahr 2002 wegen Abwesenheit von der Praxis keine Kenntnis gehabt. Zum anderen habe dies ohnehin keine Veranlassung gegeben, eine in der Vergangenheit begangene Pflichtverletzung anzunehmen.

Schließlich macht der Beklagte geltend, der entscheidende Senat sei nicht vorschriftsmäßig besetzt.

Zur Ergänzung des Vorbringens der Parteien im Berufungsverfahren wird ergänzend auf die zwischen den Parteien in dieser Instanz gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen Bezug genommen.

Mit Beschluss vom 09.05.2007 hat der Senat das schriftliche Verfahren angeordnet. Die Parteien konnten Schriftsätze wechseln bis zum 30.05.2007.

Entscheidungsgründe

I.

Der diesen Rechtsstreit entscheidende 8. Zivilsenat ist ordnungsgemäß den gesetzlichen Vorschriften (§§ 115, 116, 122 GVG) sowie der Geschäftsverteilung des Hanseatischen Oberlandesgerichts für 2007 entsprechend besetzt. Die geltende senatsinterne Geschäftsverteilung vom 12.12.2006/10.01.2007 mit der Zusatzerklärung vom 01.02.2007 trägt der Bestimmung des § 29 DRiG Rechnung, indem sicher gestellt ist, dass in der für die einzelne Sache zuständigen Sitzgruppe des Senats stets nur eine der abgeordneten Richterinnen beteiligt ist (Ziffer II. 1.1.2).

II.

Die Berufung ist zulässig, insbesondere rechtzeitig eingelegt und begründet worden (§§ 517, 519, 520 ZPO). Der Entscheidung im schriftlichen Verfahren haben die Parteien zugestimmt (§ 128 Abs. 2 ZPO).

III.

Die Berufung hat auch in der Sache Erfolg, denn dem Kläger steht ein Schadensersatzanspruch gegen den Beklagten wegen Pflichtverletzung des Steuerberatervertrages nach den Grundsätzen der positiven Vertragsverletzung zu (§§ 280, 286, 325, 326 BGB a.F. analog). Auf den zwischen den streitenden Parteien im Jahr 1999 geschlossenen Steuerberatungsvertrag finden gemäß Art. 229 § 5 S.1 EGBGB die gesetzlichen Vorschriften in der bis zum 31.12.2001 geltenden Fassung Anwendung, wie das angefochtene Urteil zutreffend begründet hat.

1.

Entgegen seiner Ansicht hat der Beklagte seine **Pflichten** aus dem mit dem Kläger Anfang Januar 1999 vereinbarten Steuerberatungsvertrag schuldhaft schlecht erfüllt.

a.) Es ist anerkannt, wovon auch das angefochtene Urteil ausgegangen ist, dass der mit der Erstellung der Jahreserklärung zur Einkommens- und Kirchensteuer, deren Einreichung beim Finanzamt sowie der Überprüfung des darauf erlassenen Steuerbescheides beauftragte Steuerberater im Rahmen des ihm erteilten Auftrags verpflichtet ist, den Mandanten umfassend zu beraten und, auch ungefragt, über alle steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen zu unterrichten. Er hat im Rahmen des gesetzlich Zulässigen dafür Sorge zu tragen, dass dieser keine höheren Steuern als nach dem Gesetz notwendig zu zahlen hat (Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 3. Aufl., Rn. 140). Er hat seinen Auftraggeber vor finanziellem Schaden zu schützen, ihm den relativ sichersten Weg zu dem angestrebten Ziel aufzuzeigen und die für den Erfolg notwendigen Schritte vorzuschlagen. Die mandatsbezogenen erheblichen Gesetzes- und Rechtskenntnisse muss der Steuerberater besitzen oder sich ungesäumt verschaffen. Wegen der richtungweisenden Bedeutung, die höchstrichterlichen Entscheidungen für die Rechtswirklichkeit zukommt, hat er sich bei der Wahrnehmung eines Mandats grundsätzlich an dieser Rechtsprechung auszurichten, auf dessen Fortbestand er vertrauen kann, es sei denn, es finden sich hinreichend deutliche Anzeichen auf eine bereits absehbare bestimmte Entwicklung der Veränderung dieser Rechtsprechung. Eine Pflicht, die veröffentlichte Instanzrechtsprechung und die Kommentarliteratur wie das weitere Schrifttum heranzuziehen, besteht grundsätzlich nur in besonders gelagerten Sachverhalten, wobei auch insoweit für die Pflichterfüllung insgesamt ein „realistischer Toleranzrahmen“ (vgl. BGH NJW 2001, 675) zugebilligt werden muss. Welche konkreten Pflichten aus diesen allgemeinen Grundsätzen (vgl. dazu BGH NJW-RR 2006, 273; NJW 2004, 3487; das oben zitierte Urteil des KG vom 08.09.2006 DB 2006, 2343, 2344; Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 3. Aufl., 1998, RN 140, 229 f, 233, 234 ff, 248 f je m.w.N.; Palandt-Sprau, BGB, 66. Aufl., § 662 Rn. 9) abzuleiten sind, richtet sich nach dem konkret erteilten Mandat und den Umständen des Einzelfalls (BGH NJW 2004, 3487; 1993, 3323 (zur Haftung des Rechtsanwalts) m.w.N.). In diesem Zusammenhang sind auch die konkrete steuerrechtliche Situation des Mandanten und dessen Einkommens- und Vermögenslage von Bedeutung.

b.) Von diesen in Rechtsprechung und Literatur anerkannten Grundsätzen geht auch der Senat bei der Beurteilung der Pflichtenlage für den Beklagten im streitgegenständlichen Vertragsverhältnis, die Steuererklärung und –festsetzung der Einkommenssteuer des Klägers im Veranlagungsjahr 1998 betreffend, aus. In Abweichung zum angefochtenen Urteil ist anzunehmen, dass die Besonderheiten des vorliegenden Einzelfalls über den gedachten Normalfall hinausgehende Beratungspflichten des Be-

klagen ausgelöst hat, denen er auch bei der Zubilligung eines „realistischen Toleranzrahmens“ (BGH a.a.O. NJW 2001, 675) nicht vollumfänglich gerecht geworden ist.

Für das Veranlagungsjahr 1998 war das Mandatsverhältnis wesentlich dadurch geprägt, dass für den Kläger in ganz erheblichem Umfang Einkünfte aus Wertpapierspekulationsgeschäften angefallen waren und diese den Umfang der Steuerschuld maßgeblich bestimmten. Hierauf hat bereits das Landgericht in seiner Verhandlung vom 04.07.2006 hingewiesen und hierin unterscheidet sich der vorliegende Fall signifikant von den Sachverhalten, die das Kammergericht am 08.09.2006 und die Landgerichte Frankfurt a/M., Frankenthal und Bonn entschieden haben. Bei dem vor dem KG verhandelten Fall ging es um eine durch Spekulationseinkünfte aus Wertpapiergeschäften veranlasste Steuerschuld von € 46.919,48, das LG Frankfurt (Anlage B) hatte eine unterbliebene Steuererstattung von € 19.205,75 zu beurteilen, das LG Frankenthal eine Steuerfestsetzung für die Jahre 1997 und 1998 im Umfang von € 27.777,49 sowie das Landgericht Bonn eine Schadensersatzforderung in Höhe von € 11.362,84. Im vorliegenden Fall waren dagegen für den Kläger über 4,0 Mio. DM (vgl. dazu Anlage K 4 und die Zusammenstellung Anlage B 4) an Einkünften aus Spekulationsgeschäften anzugeben und der Steuerfestsetzung zu unterwerfen.

Die Höhe der im Veranlagungsjahr 1998 zu versteuernden Spekulationsgewinne haben das Mandatsverhältnis und damit auch die Intensität, den Umfang wie die Ausrichtung der dem Kläger zu leistenden Beratung geprägt. Die wirtschaftliche Bedeutung für den Kläger, die sich aus dem Umfang dieser Einkünfte und der nach der Erhebungsnorm des EStG darauf anfallenden Steuerlast ergibt, ist offenkundig gewesen. Aber nicht allein das reine Ausmaß der zu erwartenden Steuerlast, sondern gleichermaßen der Umstand, dass diese Gewinneinnahmen aus Wertpapiergeschäften resultierten, die über Banken und Bankendepots und damit im Schutz- und Regelungsbereich des § 30 a AO (Fassung seit 03.08.1988) abgewickelt wurden, ist für die besondere Beratungssituation maßgeblich. Dieser Umstand nötigte nämlich den Steuerberater dazu, die Parallelität dieser Einkünfte mit denen aus Zinserträgen aus bei Banken verwahrten Vermögen und aufgrund von Bankgeschäften zur Geldanlage zu erkennen, für die die Regelungen des § 30 a AO auch galten und für die Zweifel geäußert waren, ob sie nicht verfassungswidrig zur Steuer veranlagt wurden. Der Senat hält diese aus der Herkunft der Einnahmen resultierende Parallelität für derart signifikant, dass sie sich jedem fachkundigen Steuerberater in der Zeit zwischen den Veröffentlichungen der

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 27.06.1991 einerseits und vom 09.03.2004 andererseits hat aufdrängen müssen.

Die Beanstandungen des Bundesverfassungsgerichts im Urteil vom 27.06.1991 betrafen dabei nicht die materiellen Besteuerungsgrundlagen als solche (dort §§ 2 Abs. 1 Nr. 5, 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979), sondern die Regelungen des Erhebungsverfahrens. Gerügt wurde die Unzulässigkeit einer mangels wirksamer Kontrollmöglichkeiten faktisch allein vom Willen des Steuerpflichtigen abhängigen Besteuerung. Ausgangspunkt war dabei die Feststellung, dass das im Bankenerlass von 1979 enthaltene Verbot von Kontrollmitteilungen den Bankkunden praktisch "abschirme" und den Finanzbehörden daher eine wirksame Kontrolle nicht möglich sei. Dieses strukturelle Erhebungsdefizit rechnete das Gericht auch dem Gesetzgeber zu und machte deutlich, dass nach Ablauf einer Übergangszeit ohne ausreichende gesetzgeberische Nachbesserung künftig auch die materielle Steuernorm selbst verfassungswidrig werden würde.

Ob diese Bedenken an einer verfassungskonformen Steuererhebung allein die Zins-einkünfte betrafen, sondern die Bedenken auch für alle von einem derartigen strukturellen Erhebungsdefizit betroffenen Einnahmen zuträfen, somit auch „Spekulationseinkünfte“ aus Wertpapiergeschäften, die dem Regelungsbereich des § 30 a AO ebenfalls unterfielen, wurde in der einschlägigen steuerrechtlichen Literatur erörtert (vgl. z.B. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Ergänzungslieferung Januar 1995, § 23 Rn. A 2 3; Tipke/Kruse, AO, Ergänzungslieferung April 1998, § 30a AO Tz 25 ff.; Felix, FR 1991, 390).

Diese Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 27.06.1991 hatte in der steuerrechtlichen Literatur und den Fachkreisen der steuerberatenden Berufe, sogar darüber hinaus, große Beachtung gefunden, wie der Beklagte im hiesigen Rechtsstreit eingeräumt hat. Dass im Steuerfall des Klägers bezüglich der Einkünfte aus Wertpapiergeschäften eine vergleichbare Problematik bestand, war für den Beklagten ohne weiteres erkennbar.

Die beiden das hier vorliegende Beratungsverhältnis prägenden besonderen Umstände machten es für die Erfüllung der Pflichten aus dem Beratungsvertrag notwendig, in dem Bereich der Einkünfte aus den Wertpapiergeschäften nicht nur, wie es geschehen ist, die insoweit relevanten tatsächlichen Vorgänge zusammenzustellen, sondern den Kläger darauf hinzuweisen, dass im Zusammenhang mit dem so genannten Bankgeheimnis und den daraus abgeleiteten Schranken der Ermittlung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte das Bundesverfassungsgericht in einer früheren, einige Zeit zurückliegenden Entscheidung deutliche Zweifel an der Besteuerung von Zinseinkünften wegen eines Erhebungs- und Kontrolldefizits geäußert hatte. Anlass, sich an dieses Urteil und den Ausspruch darin, dass die durch § 30 a AO geschaffene Tatsachenlage bei verfassungsmäßiger Unbedenklichkeit und daher fortbestehender Gültigkeit der Besteuerungsgrundlage nach § 20 Abs. Nr. 8 EStG 1979 einen Verstoß gegen die „Belastungsgleichheit“ (vgl. BVerfG BStBl. 1991, Teil II, 654 ff, 670) bedeute, zu erinnern, bestand dabei auch deshalb, weil der Bundesfinanzhof in seinem am 18.02.1997, und damit dem Zeitpunkt der vom Beklagten zu leistenden Hinweispflichten Anfang des Jahres 1999, nahen Zeitzusammenhang mit dem Problem der Verfassungsmäßigkeit der Zinsbesteuerung aus Kapitaleinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1993 (vgl. BStBl II 1997, 499 ff) befasst und dabei die Frage der Verfassungsmäßigkeit erneut aufgeworfen hatte.

Die Besonderheit des hier vorliegenden Beratungsverhältnisses machte jedoch nicht nur diese Hinweise nötig, sondern verpflichtete den Beklagten darüber hinaus dazu, in einer intensiven Analyse zu erkunden und die vorhandene Kommentarliteratur zu § 30 a AO (1977) und zu der für den Kläger einschlägigen Besteuerungsgrundlage im EStG dahin durchzusehen, inwiefern auch im Jahr 1999 Zweifel niedergeschrieben waren daran, dass das vom Bundesverfassungsgericht im Urteil von 1991 bezeichnete Erhebungs- und Vollzugsdefizit für Kapitaleinkünfte aus Wertpapiergeschäften, die über Banken und Bankendepots abgewickelt wurden, gleichermaßen anzunehmen, vom Gesetzgeber nicht entscheidend behoben sei und somit sich die Frage der verfassungswidrigen Steuererhebung für den Bereich derartiger Kapitaleinkünfte weiterhin stellen würde.

Die Hinweise an den Kläger auf die genannten höchstrichterlichen Entscheidungen vom 27.06.1991 wie vom 18.02.1997 und deren Befassung mit dem Problem, ob auf die Zinseinkünfte aus Kapitalanlagen wegen der aus dem so genannten Bankgeheim-

nis resultierenden Nachforschungsschwierigkeiten bei den Geldinstituten Steuern haben erhoben werden dürfen, die zur vollständigen Pflichterfüllung aus dem Beratungsverhältnis der streitenden Parteien ebenso nötig war, wie die Unterrichtung des Klägers, ob in der einschlägigen Kommentarliteratur für seine zur Veranlagung zu erklärenden Einkünfte aus den Wertpapiergeschäften parallele Probleme einer verfassungswidrigen Steuererhebung gesehen würden, waren vom Beklagten bereits im Zug der Erstellung der maßgeblichen Einkommenssteuererklärung für das Veranlagungsjahr 1998 geschuldet, also Anfang des Jahres 1999.

Hätte der Beklagte diesen Pflichten genügt, wäre er neben den genannten höchstrichterlichen Entscheidungen nicht nur, wie oben bereits erwähnt, auf die kritische Anmerkung zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27.06.1991 von Felix in der Zeitschrift Finanzrundschau (FR) 13/1991 S. 389 ff und die Kommentierung bei Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Ergänzungslieferung Januar 1995, § 23 Rn. A 2 3 sowie bei Tipke/Kruse, AO, Ergänzungslieferung April 1998, § 30a AO Tz 25 ff. gestoßen, sondern hätte zudem die Bedenken zur Kenntnis genommen, die zu § 30 a AO im Großkommentar zur AO Hübschmann/Hepp/Spitaler, mit der Erg.-Lieferung Nr. 155 vom November 1997 und der Erg.-Lieferung Nr. 157 vom Juli 1998 (vgl. Anlage K 21) verfasst waren. Der Bearbeiter Hellwig spricht die verfassungsrechtlichen Bedenken an der Steuerpflicht aufgrund von §§ 20 EStG i.V.m. 30 a AO aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27.06.1991 an (RN 7, 8, 9, 11), weist auf die Reaktion des Gesetzgebers dazu zum 01.01.1993 in Form der Zinsabschlagssteuer auf Kapitalerträge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und danach ergangener Entscheidungen des Bundesfinanzhofes, auch der vom 18.02.1997, hin (RN 11a), stellt die Frage, ob nicht die Pflicht zur erneuten Vorlage des Problems der Besteuerung von Zinseinkünften bestanden habe und bestehe (RN 11c) und kommt dann zur eigenen Einschätzung: *„Insgesamt gesehen mag im Veranlagungszeitraum 1993 die Zinsbesteuerung noch verfassungsgemäß gewesen sein. Bezüglich der Aussagen zu § 30 a wurde indes eine Auslegung mit Dauerwirkung vorgenommen, an deren Richtigkeit ich zweifele. Auf lange Sicht muß m.E. entweder § 30 a in seiner Gesamtheit durch das BVerfG für nichtig erklärt werden, oder es muß durch eine Änderung des materiellen Rechts eine gleichmäßige Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sichergestellt werden.“* (vgl. RN 11d am Ende). Der Beklagte war damit bei der Bearbeitung der Steuererklärung Anfang 1999 in der Lage und aus der besonderen Situation des Mandatsverhältnisses auch verpflichtet, dem Kläger die beiden höchstrichterlichen Entscheidungen und zudem mitzuteilen, dass jedenfalls im genannten Kommentar zu § 30 a AO und dem

Problem der verfassungsmäßigen Steuererhebung die Ansicht vertreten wird, dass die Ungleichbehandlung bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften nach wie vor gegeben und es nötig ist, erneut das Bundesverfassungsgericht damit zu befassen. Die Unterrichtung des Klägers hätte diesen in die Lage versetzt, selbst eigenverantwortlich zu entscheiden, ob die auf die Spekulationseinkünfte zu erwartenden Steueranteile reaktionslos hingenommen werden sollten oder Rechtsmittel gegen die Festsetzung einzulegen sein würde.

Da vom Beklagten die Unterrichtungspflichten im Zug der Erstellung der Steuererklärung des Klägers nicht vollständig und ausreichend erfüllt worden sind, blieb die Pflichtlage für den Beklagten über diesen Zeitpunkt hinaus bestehen. Das führt dazu, dass die dargestellten Hinweise dem Kläger auch weiterhin geschuldet waren, als dem Beklagten zu den jeweiligen späteren Zeitpunkten der (erste) Einkommenssteuerbescheid und die weiteren Steuerbescheide für 1998 zuzugingen, mithin am 07.01.2000 (Anlage K 3), am 27.06.2000 bei Eingang des nach § 146 Abs. 2 AO geänderten (zweiten) Bescheides vom Vortag (Anlage K 4), am 12.08.2000 bei Eingang des nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO geänderten (dritten) Steuerbescheides (Anlage K 5) bis hin zum Tag des Zugangs des nach § 129 AO berichtigten Bescheides vom 04.04.2002 (Anlage K 6). Jeder der genannten Bescheide war entsprechend der gegebenen Rechtsmittelbelehrung selbständig anfechtbar, so die vom Beklagten dem Kläger geschuldete Aufklärung auch weiterhin ihren Sinn und Zweck behalten hatte. Soweit der Beklagte darauf verweist, die Pflicht des Steuerberaters bei Zugang des auf die bearbeitete Steuererklärung erfolgten Steuerbescheides sei darauf beschränkt, die Übereinstimmung der der Steuerfestsetzung zugrunde gelegten Daten mit den Angaben aus der Steuererklärung zu prüfen, entlastet dies ihn in der gegebenen besonderen Situation nicht. Der Beklagte schuldet nämlich bei Zugang jedes der genannten Steuerbescheide die umfassende Beratung des Klägers dahin, ob dieser im Hinblick auf die oben dargestellte Problemlage sich entschließen sollte, Einspruch einzulegen.

Hätte der Beklagte Anfang und /oder Mitte 2000 seine Pflichten, sich um die Problematik der noch nicht als behoben anzusehenden Vollzugsdefizite zu unterrichten und den Kläger darüber aufzuklären, wäre der Steuerberater zu den bereits benannten Fundstellen auch auf die Kommentierung zu § 20 EStG durch Ludwig Schmidt/Bearb. Heinicke, in der im Frühjahr 1999 erschienenen 18. Aufl., Rn 165 gestoßen (Anlage K 18). Dort ist zur Problematik zu lesen: „ ... *Seit der Neuregelung ab 1993 im ZinsabschlagG*

BStBl I, 92, 682 ist die Zinsbesteuerung nach bisher hM verfassungsgemäß /BFHE 183,45 = BStBl II 97, 499 unter Ausdehnung der Überprüfungspraxis nach § 30 a AO – zweifelnd dagegen BFH VII. Senat BFH/NV 98424 = EFG 97, 230 ...“. Die Kommentartabelle wird dann ergänzt um eine Vielzahl von Entscheidungen verschiedener Finanzgerichte und um eine Reihe von Fundstellen zu „*Bedenken im Schrifttum*“. Der Beklagte hätte bei seiner Recherche auch die Veröffentlichung der Entscheidung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts in EFG vom 25.02.2000 entdeckt und wäre darauf aufmerksam geworden, dass dieses Urteil am 10.04.2000 in die als Anlage zum Bundessteuerblatt geführte Liste der beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahren (so genannte Anhängigkeitsdatei) aufgenommen worden war.

Das zeigt auf, dass der Beklagten entgegen seiner Ansicht zur Frage der Besteuerung der Wertpapierveräußerungsgewinne im Veranlagungszeitraum 1998 maßgebliche Quellen gefunden hätte, die Zweifel daran äußerten, dass die früheren vom Bundesverfassungsgericht bemängelten Erhebungsdefizite zwischenzeitlich behoben waren. Diese von den Quellen geäußerten Bedenken waren dem Kläger mitzuteilen, um ihn in die Lage zu versetzen, entscheiden zu können, ob er die Steuerbescheide hat anfechten wollen.

Die vom Senat bejahte Pflichtenlage für den Beklagten steht nicht im Widerspruch zu dem Grundsatz, dass der Steuerberater auf die Verfassungsmäßigkeit der im Steuerfall maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung vertrauen darf. Die Besonderheiten des Steuerfalls haben es nicht erfordert, den Kläger zu einem Rechtsmittel gegen die Steuerbescheide zu raten. Nötig war es, den Kläger auf die geäußerten Bedenken hinzuweisen, die in den höchstrichterlichen Urteilen thematisiert und im Anschluss daran auch für andere als die damals beurteilten Zinseinkünfte in der einschlägigen Kommentarliteratur vertreten wurden. Auf diese Unterrichtung war der Kläger angewiesen, um in der gegebenen Situation über sein Vorgehen zu entscheiden.

Der Senat sieht auch den „realistischen Toleranzrahmen“ (BGH NJW 2001, 675) für die Pflichtenerfüllung als eingehalten an. Die besondere Prägung des Beratungsfalles war für den Beklagten deutlich erkennbar. Die Parallelität der zur Veranlagung anzugebenden Gewinneinnahmen aus den Wertpapiergeschäften des Klägers zu den im Zusammenhang mit dem so genannten „Bankgeheimnis“ im Regelungsbereich von §

30 a AO (Fassung 03.08.1988) diskutierten Zinseinkünften aus Kapitalanlagen drängte sich förmlich auf. Die eigene Unterrichtung über den Stand der einschlägigen Rechtsprechung und Kommentarliteratur war dem Beklagten unschwer möglich, die Quellen nicht ungewöhnlich versteckt oder verschlossen. Die dem Kläger zu gebenden Hinweise rechtlich und tatsächlich nicht komplex und schwierig.

2. Die Pflichtverletzung des Beklagten hat auch einen Schaden verursacht. Bei ordnungsgemäßer Aufklärung des Klägers über die dargestellte Problematik hätte dieser den Steuerbescheid nicht bestandskräftig werden lassen (a), so dass letztlich eine Besteuerung der Gewinne aus Wertpapiergeschäften unterblieben wäre (b).

a) Bei entsprechender Unterrichtung über die Problematik des aus § 30 a AO folgenden Steuererhebungsdefizites und Beratung über die Chancen und Risiken von Einspruch und Klage hätte der Kläger die rechtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft, den Steuerbescheid anzugreifen. Es ist davon auszugehen, dass er entweder Einspruch hätte einlegen oder im Hinblick auf das anhängige Revisionsverfahren den Steuerbescheid für das Jahr 1998 beantragen lassen, im Wege eines Ruhensantrags gemäß §§ 363, 165 Abs. 1 S. 2 Ziffer 3 AO offen zu halten. Beide Anträge hätten im Ergebnis dazu geführt, dass die Steuerfestsetzung für die Gewinneinkünfte aus den Wertpapiergeschäften aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 09.03.2004 nicht bestandskräftig geworden wäre.

Dass der Kläger den Steuerbescheid für 1998, jedenfalls die Gewinneinkünfte betreffend, nicht hätte bestandskräftig werden lassen, folgt hier zwar nicht bereits aus der bei Verletzung von Beratungspflichten von der obergerichtlichen Rechtsprechung angenommenen Vermutung eines so genannten aufklärungsrichtigen Verhaltens. Dieser Grundsatz gilt nämlich nur in denjenigen Fällen von Pflichtverletzungen, in denen eine ordnungsgemäße Aufklärung und Beratung durch den Pflichtigen darin liegt, dem Geschädigten zu einem bestimmten Verhalten zu raten. Nur dann wird zugunsten des Geschädigten vermutet, dass er dem Rat gefolgt wäre (vgl. BGH NJW 2000, 2814, 2815; Palandt-Heinrichs, BGB, 66. Aufl., § 280 Rn. 39; Münchener Kommentar-Ernst, Schuldrecht AT, 5. Aufl., § 280 Rn. 144). Sind demgegenüber bei einer ergebnisoffe-

nen Beratung durch den Rechtsanwalt oder Steuerberater mehrere Entscheidungen des Mandanten möglich und vertretbar, so hat der Geschädigte für die haftungsausfühlende Kausalität den bei ordnungsgemäßer Beratung eingetretenen hypothetischen Kausalverlauf nach den Grundsätzen des § 287 ZPO darzulegen und zu beweisen, wobei ihm die in § 287 ZPO vorgesehenen Beweiserleichterungen zu Hilfe kommen. Für die richterliche Überzeugung genügt eine überwiegende, auf gesicherter Grundlage beruhende Wahrscheinlichkeit (vgl. BGH NJW 2000, 2814, 2815; NJW 1996, 2501, 2502; Zöller-Greger, ZPO, 26. Aufl., § 287 Rn. 3).

Wie oben dargelegt, war der Beklagte im vorliegenden Fall nicht verpflichtet, dem Kläger während der Phase der Bearbeitung der Steuererklärung und bei dem Zugang der einzelnen Steuerbescheide einen Rat zu einem konkreten Verhalten zu erteilen. Der Kläger war in erster Linie über die Bedenken an einer verfassungskonformen Besteuerung der Einkünfte aus den Bankgeschäften zu unterrichten und über die Möglichkeiten zu beraten, auf welchen Wegen es möglich sein könnte, die Bestandskraft der Steuerfestsetzung insoweit offen zu halten. Es ist anzunehmen, dass der Kläger, wie von ihm behauptet, in Fall der Unterrichtung und Beratung Einspruch gegen die einzelnen Steuerbescheide eingelegt oder Ruhensantrag gestellt und, falls erforderlich, auch Klage beim Finanzgericht erhoben hätte.

Dass der Kläger sich in dieser Weise entschieden hätte, zeigt sich zunächst schon daran, dass er gegen den letzten der Steuerbescheide am 26.04.2002 tatsächlich Einspruch hat einlegen lassen. Die Rechtsmittelinlegung auch gegen die früheren Bescheide ist angesichts der Höhe der insgesamt oder nur bezüglich der Gewinneinnahmen aus den Wertpapierspekulationsgeschäften festgesetzten Steuern bei den sich aus den Angaben zur Gesamtheit der Einkünfte ablesbaren wirtschaftlichen Verhältnissen des Klägers überwiegend wahrscheinlich. Es kommt hinzu, dass dem mit einem erfolgreichen Rechtsmittel verbundenen sehr hohen Vorteil nur verhältnismäßig geringe Kosten und Risiken gegenüberstanden. Das Risiko, dass im Fall eines Unterliegens möglicherweise vom Finanzamt übersehenen Einnahmen seiner Ehefrau nachversteuert werden würden, auf das der Beklagte hinweist, war im Verhältnis zu den Chancen von verhältnismäßig geringer Bedeutung, so dass die Annahme, der Kläger hätte die Bestandskraft zu verhindern versucht, nicht widerlegt wird. Dass der Kläger bereit war, das Kostenrisiko für nach Ansicht des Beklagten aussichtslose Rechtsbehelfe einzugehen, das sich nach dem unwidersprochenen Vorbringen des Klägers auf ca. 350,- €

belieb, ist anzunehmen und wird auch aus dem späteren Rechtsmittel bestätigt. Im Jahr 2002 waren die Erfolgsaussichten aus einer ex-ante-Sicht vor der Entscheidung des Verfassungsgerichts nicht besser als in der ersten Jahreshälfte 2000.

Umstände, die diesem überwiegend wahrscheinlichen Kausalverlauf entgegenstehen, sind nicht ersichtlich. So hat der Beklagte nicht ausreichend substantiiert vorgetragen, dass für den Kläger über das Kostenrisiko hinaus weitere konkrete Risiken bestanden haben, die ihn veranlasst hätten, den Steuerbescheid für das Veranlagungsjahr 1998 bestandskräftig werden zu lassen. Insbesondere ist nicht schlüssig dargelegt, dass der Kläger im Fall der Rechtsbehelfseinlegung Gefahr lief, für die Einkünfte aus den Wertpapiergeschäften an Stelle der Einkommenssteuer mit Gewerbesteuer belastet zu werden (vgl. dazu unten Ziffer III.2.c).

b) Bei Einlegung eines Rechtsmittels gegen die Veranlagung hätte der Kläger letztlich keine Steuern auf die Einnahmen aus den Wertpapiergeschäften zahlen müssen. Dies gilt gleichermaßen bei einem Einspruch des Klägers, einem isolierten Ruhensantrag und einer Klage. In allen Fällen wäre keine bestandskräftige Entscheidung zu Lasten des Klägers ergangen, die diesen gehindert hätte, sich die Vorteile der späteren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2004 zunutze zu machen.

Welchen Verlauf das Verfahren im Fall eines Rechtsmittels genommen hätte, beurteilt sich nach § 287 ZPO und den oben dargelegten Grundsätzen, denn auch insoweit ist die haftungsausfüllende Kausalität betroffen (vgl. BGH NJW 1996, 2501, 2502; Zöller-Greger, a.a.O., § 287 Rn. 3). Im Rahmen des Haftungsprozesses ist dabei maßgeblich, welches Vorgehen des Finanzamtes oder des Finanzgerichts richtig gewesen wäre und welche Entscheidung hätte ergehen müssen (BGH a.a.O.; Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O., Rn. 632). Danach hätte im Fall eines Einspruchs oder Ruhensantrags jedenfalls für den hier maßgeblichen Veranlagungszeitraum 1998 die Entscheidung richtigerweise zunächst ausgesetzt und der Steuerbescheid später - nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts – umfassend korrigiert werden müssen.

Es ist nicht ersichtlich, dass der Einspruch zurückgewiesen oder dem Ruhensantrag nicht entsprochen worden wäre. Auch im ersten Halbjahr 2000 waren dem Finanzamt und dem Finanzgericht das beim Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren bekannt. Auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 18.02.1997 (BStBl II 1997, 499 ff) war nicht dahin zu verstehen, dass die vom Bundesverfassungsgericht bemängelten Defizitprobleme des Erhebungsverfahrens für alle zukünftigen Veranlagungszeiträume und alle in den Regelungsbereich von § 30 a AO fallenden Einkunftsöglichkeiten als abschließend geklärt anzusehen waren. Entgegen der Ansicht des Beklagten folgt dies im Übrigen auch nicht aus der in Bezug genommenen späteren Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg (DStRE 2003, 617 ff. zitiert nach juris), denn sie betrifft einen späteren Erhebungszeitraum (VZ 2000), zu dem bereits andere gesetzliche Regelungen galten. Gegen den Einwand des Beklagten spricht schließlich auch, dass das Finanzamt den vom Kläger im Jahr 2002 eingelegten Einspruch seinerseits nicht etwa „durchentschieden“ hat (vgl. Anlage K 8).

c) Soweit der Beklagte einwendet, der Grundsatz der Maßgeblichkeit des „richtigen“ Vorgehen des Finanzamtes oder des Finanzgerichts und der „richtigen“ Entscheidung (s.o. BGH a.a.O.; Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O., Rn. 632) führe zur Annahme, dass bei der Einlegung von Rechtsmitteln des Klägers gegen die Steuerfestsetzung die Gewinneinnahmen aus den Wertpapiergeschäften der Gewerbesteuer unterworfen worden wären, greift dies nicht durch. Hierbei handelt es sich um die Geltendmachung rechtmäßigen Alternativverhaltens. Daher ist der Beklagte darlegungs- und beweisbelastet für seine Behauptung, auch bei ordnungsgemäßer Beratung und der Einlegung von Rechtsmitteln hätten im gleichen Umfang Steuern gezahlt werden müssen (Palandt-Heinrichs, a.a.O., Vorb. vor § 249 Rn. 107).

Dass die Einkünfte aus den Wertpapiergeschäften entgegen dem erklärten Steuertatbestand „richtigerweise“ der Gewerbesteuer und nicht der Einkommenssteuer zu unterwerfen sind, ist nicht ersichtlich und substantiiert dargetan. Das Finanzamt hat sich weder durch die Steuererklärung selbst, noch durch die Erfüllung der Auflage, Nachweise zu erbringen, noch anlässlich der späteren Außenprüfung und bei der Begründung der ablehnenden Rechtsmittelentscheidung, somit in Kenntnis sämtlicher Umstände veranlasst gesehen, die Frage einer gewerblichen Tätigkeit des Klägers in Erwägung zu ziehen und zu prüfen. Die vom Beklagten genannte Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Anlage B 6) kann das Fehlen substantiierten Vortrags nicht erset-

zen, betraf sie doch einen im Tatsächlichen anders gelagerten Sachverhalt, nämlich den Eigenhandel eines in der Branche erfahrenen Rentenhändlers. Dass die Wertpapierkäufe und –verkäufe durch den Kläger damit vergleichbar sind, ist ohne vertieftes Sachvorbringen der Parteien nicht anzunehmen.

3. Dem Kläger ist der geltend gemachte Schaden entstanden. Der durch die Pflichten widrige, nicht ausreichende Beratung seitens des Steuerberaters im Rechtssinn adäquat kausal herbeigeführte Schaden besteht in denjenigen Vermögensnachteilen, die bei ordnungsgemäßem Handeln des Pflichtigen vermieden worden wären (vgl. Palandt-Heinrichs, a.a.O., Vorb. vor § 249 Rn. 84). Dies ist vorliegend der Erstattungsbeitrag, der dem Kläger verzinst zurückgezahlt worden wäre, hätte er durch Rechtsbehelfe oder Rechtsmittel erreicht, den Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheides für 1998 hinauszuschieben.

a) Als Folge der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 09.03.2004 wären hier dem Kläger - über die nach der teilweisen Abhilfe seines Einspruchs erstatteten Beträge hinaus - letztlich die gesamten, auf die veranlagten Einnahmen aus den Wertpapiergeschäften erhobenen Steuern erstattet worden. Diese beliefen sich auf weitere **€ 1.093.547,30** (bei einem Steuersatz von 53 % auf Einnahmen von ursprünglich festgesetzten DM 4.087.985 ./.. Reduktion durch die Abhilfeentscheidung in Höhe von DM 52.527 = DM 4.035.458,- (Anlage K 8)). Ebenso wäre ein hierauf berechneter Solidaritätszuschlag von 5,5 %, mithin € 60.145,10, zurückgezahlt worden. Dass dies etwa einen Monat nach der Entscheidung des Verfassungsgerichts, somit Ende April 2004 geschehen wäre, ist nachvollziehbar und wird vom Beklagten auch nicht angegriffen.

b) Auf die bei pflicht- und ordnungsgemäßer Beratung vermeidbare Einkommensteuerschuld von € 1.093.547,30 wären gemäß §§ 233, 233a Abs. 3 S.3, 238 Abs. 1 AO seit dem 01.04.2000 bis zur Zahlung Ende April 2004 gesetzliche Zinsen in Höhe von insgesamt € 267.918,99 angefallen. Auch diese Berechnung hat der Beklagte nicht bestritten. Dass eine Verzinsung des Erstattungsbetrages auf den gezahlten Solidaritätszuschlag nicht erfolgt wäre (BFH vom 23.2.2007, IX B 242/06, zitiert nach juris), hat der Kläger bei seiner Zinsberechnung bereits berücksichtigt.

4. Der Schadensersatzanspruch des Klägers aus der Schlechterfüllung des Beratungsvertrages ist schließlich auch nicht verjährt.

a) Zwar greift der Verjährungseinwand des Beklagten hinsichtlich der so genannten Primärverjährung durch, denn Schadensersatzansprüche des Mandanten gegen einen Steuerberater gemäß § 68 StBerG i.V.m. Art. 229 § 12 Abs. 1 Ziff. 13, Art. 229 § 6 Abs. 1 EGBGB verjähren innerhalb von drei Jahren (vgl. Palandt-Heinrichs, a.a.O., EGBGB Art. 229 § 12 Rn. 3). Die Frist beginnt dabei im Fall eines Schadens des Mandanten aufgrund eines ihm nachteiligen Steuerbescheids spätestens mit Bestandskraft des Bescheids. Vorliegend wurde der hier maßgebliche Steuerbescheid für das Jahr 1998, in dem die streitgegenständlichen Steuern für den Kläger unangreifbar abschließend festgesetzt wurden, jedenfalls am 10.09.2000 bestandskräftig, so dass damit der Lauf der Verjährung begann (vgl. zur Berechnung der Frist: Kuhls/Maxl-Kuhls, Steuerberatungsgesetz, 2. Aufl., § 68 Rn. 11). Bei Klagerhebung am 30.12.2005 und Zustellung an den Beklagten am 17.01.2006 war damit ein Primäranspruch des Klägers bereits verjährt.

Ein späterer Verjährungsbeginn ist hier auch nicht aufgrund der Tatsache anzunehmen, dass es im Jahr 2002 noch eine Außenprüfung gab und der Kläger erst in zeitlichen Zusammenhang mit dem Steuerbescheid vom 26.04.2002 von einer Schädigung durch die unzureichende Erfüllung der geschuldeten Beratungspflichten erfuhr. Außenprüfung und geänderter Bescheid können jedoch nur dann für die Verjährung bedeutsam sein, wenn aufgrund einer Nachveranlagung des Finanzamtes ein (weiterer) Schaden erst entsteht (vgl. Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O., § 68 Rz. 894 ff., 898). Dies war hier nicht der Fall. Die Entdeckung der die Schädigung bewirkenden Beratungsfehlers und der Schädigung beruhten nicht auf der Außenprüfung. Die Kenntnisse vom Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof und die vom Bundesrechnungshof geäußerten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Spekulationseinkünften aus Wertpapiergeschäften hatte der Kläger vielmehr aufgrund von Presseveröffentlichungen erlangt. Die Außenprüfung führte auch bei den Einkünften aus Gewinnen der Wertpapiergeschäfte und somit im Bereich des streitgegenständlichen Schadens zu keiner „Nachveranlagung“. Schließlich würde auch ein auf den Zeitpunkt der Außen-

prüfung abstellender Verjährungsbeginn nichts daran ändern, dass vorliegend eine Primärverjährung eingetreten ist.

b) Entgegen seiner Ansicht kann sich der Beklagte jedoch auf den Eintritt der Verjährung nicht berufen. Nach den Grundsätzen der Sekundärverjährung hat ein Steuerberater die Pflicht, seinen Mandanten auf einen seinerseits begangenen Fehler und die Möglichkeit eines Ersatzanspruches gegen sich selbst hinzuweisen, wenn er in unverjährter Zeit Anlass hat, den begangenen Fehler zu erkennen (vgl. Kuhls/Maxl-Kuhls, a.a.O., § 68 Rn. 23). Unterlässt der Steuerberater schuldhaft den gebotenen Hinweis, begründet dies eine weitere Pflichtverletzung des Beratungsvertrages und einen gleichfalls in der Frist von drei Jahren verjährenden Ersatzanspruch. Die Frist beginnt insoweit mit dem durch Eintritt der Primärverjährung entstehenden Schaden.

Grundsätzlich obliegt dem Steuerberater ein solcher Hinweis zwar nur bis zur Beendigung des Beratungsmandats, denn nach dessen Ende können keine vertraglichen Pflichten mehr bestehen (vgl. BGH DB 2007, 907; Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O., Rn. 271). Allerdings kann auch eine erneute Beauftragung des Steuerberaters durch den Mandanten über denselben Gegenstand des früheren Vertrages eine Pflicht des Steuerberaters begründen, seinen Auftraggeber auf dessen mögliche Regressansprüche aus dem früheren Mandat hinzuweisen (vgl. BGH a.a.O.). Unerheblich ist dabei, aufgrund welcher Umstände, etwa aufgrund einer anderweitigen behördlichen oder gerichtlichen Entscheidung, einer Presseveröffentlichung oder eines Hinweises des Mandanten, für den Steuerberater Anlass besteht, einen durch ihn begangenen Fehler zu erkennen. Unterlässt er den gebotenen Hinweis, so liegt der durch diese (weitere) Pflichtverletzung entstandene Schaden im Eintritt der Primärverjährung.

Vorliegend bestand für den Beklagten jedenfalls aufgrund des Vorlagebeschlusses des Bundesfinanzhofs vom 17.07.2002, veröffentlicht DStRE 2002, 1431 ff, Anlass zu erkennen; dass der Kläger zur Steuererklärung und zum Steuerbescheid für das Veranlagungsjahr 1998 nicht ausreichend über die in Rechtsprechung und Literatur angesprochenen Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Gewinneinkünften aus den Wertpapiergeschäften belehrt und beraten worden war. Der Kläger war zu diesem Zeitpunkt auf die Problematik, die aktuelle Diskussion darüber und das beim Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren hingewiesen worden und ließ

durch die Sozia des Beklagten am 26.4.2002 Einspruch gegen den letzten Bescheid vom 04.04.2002 einlegen (Anlage K 7). Somit war für den Beklagten erkennbar, dass ihm möglicherweise ein Fehler im Beratungsverhältnis zum Kläger unterlaufen war, indem er ihn nicht bereits zu einem früheren Zeitpunkt von den Ansichten unterrichtet hatte, die verfassungsrechtliche Bedenken an der Besteuerung der Spekulationsgewinne hatten, sowie mit dem Kläger die daraus zu ziehenden Konsequenzen beraten hatte. Unerheblich in diesem Zusammenhang ist, ob der Beklagte Regressansprüche gegen sich selbst für gerechtfertigt hielt. Es ist anerkannt, dass der Mandant auch über nur wahrscheinlich bestehende Regressansprüche informiert werden muss (Kuhls, a.a.O., § 68 Rn. 19). Dieser Hinweispflicht ist der Beklagte schuldhaft nicht nachgekommen.

Bei Veröffentlichung der Vorlageentscheidung des Bundesfinanzhofes war die Primärverjährung auch noch nicht abgelaufen, wie oben dargestellt worden ist. Die Rechtsfrage, ob das ursprüngliche Mandatsverhältnis im Hinblick auf die zwischenzeitliche Bestandskraft der Steuerfestsetzung zu diesem Zeitpunkt schon beendet war, kann der Senat offen lassen, denn auch in diesem Fall hatte der Beklagte aus Anlass eines neuen auf das Veranlagungsjahr 1998 bezogenen Mandats auf mögliche Regressansprüche aus seiner früherer Tätigkeit hinzuweisen. Es unterliegt nämlich keinen rechtlichen Zweifeln, dass der Kläger (auch) den Beklagten mit der Einlegung des Rechtsbehelfs gegen den Steuerbescheid vom 04.04.2002 beauftragt hat. Wenn, wie hier durch den Kläger geschehen, eine Beauftragung an Steuerberater erteilt wird, die nach außen erkennbar als Mitglieder einer Sozietät auftreten, ist anzunehmen, dass damit ein Mandat allen Mitgliedern übertragen wird (vgl. Gräfe/Lenzen/Schmeer, a.a.O., Rn. 38). Dass die vom Kläger ausgesprochene Beauftragung zur Einlegung des Einspruchs im Übrigen auch von Frau Steuerberaterin Friedrich, die zuvor in die Kanzlei des Beklagten als Sozia eingetreten war, so verstanden worden ist, belegt die von ihr gewählte Formulierung des Einspruchs, der ausdrücklich für den Kläger als Mandant der Sozietät eingelegt wurde (Anlage K 7 „unser Mandant“). Auf die Frage, ob und zu welchem Zeitpunkt der Beklagte persönlich von der während seines Urlaubs eingetretenen Entwicklung unterrichtet wurde, kommt es daher nicht an.

III. Der Zinsanspruch ist gemäß § 291 BGB, also lediglich seit dem 17.01.2006 begründet. Es ist nicht ersichtlich oder dargetan, dass der Beklagte bereits zu einem früheren Zeitpunkt in einer den Verzug begründenden Weise gemahnt wurde. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass eine Mahnung vorliegend entbehrlich war.

IV. Die Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 92 Abs. 2, 708 Nr. 10, 711 ZPO.

V. Die Revision wird zugelassen, weil dies zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung geboten erscheint.

Ruhe

Peters

Gravesande-Lewis