
Datum: 16.07.2009
Gericht: Oberlandesgericht Köln
Spruchkörper: 8. Zivilsenat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 U 64/08
ECLI: ECLI:DE:OLGK:2009:0716.8U64.08.00

Vorinstanz: Landgericht Bonn, 15 O 3/06

Tenor:

Die Berufung der Klägerin gegen das am 07.11.2008 verkündete Urteil der 15. Zivilkammer des Landgerichts Bonn – 15 O 3/06 – wird zurückgewiesen.

Die Kosten des Berufungsverfahrens trägt die Klägerin.

Das Urteil ist vorläufig vollstreckbar.

Die Klägerin darf die Zwangsvollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 120 % des beizutreibenden Betrages abwenden, wenn nicht die Beklagten vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Gründe:

I.

Die Klägerin begehrt von den Beklagten, die in weitem Umfang steuerberatend für sie tätig waren, Schadenersatz wegen Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit einer Tatsächlichen Verständigung mit dem Finanzamt B, die im Rahmen einer Betriebsprüfung am 10.12.1997 unterzeichnet wurde.

1

2

3

- Im Wesentlichen geht es darum, dass die Klägerin als Bauunternehmerin angeblich zwei Verträge mit der Fa. D Real Estate B. V. abgeschlossen hatte, die u. a. Gegenstand einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt B in den Jahren 1995 bis 1997 waren, was wiederum zu Nachprüfungen des Finanzamts, zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens und schließlich zur erwähnten Tatsächlichen Verständigung führte, in deren Folge das Finanzamt frühere Festsetzungen von Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer bzw. Gewerbesteuer messbescheide korrigierte. 4
- Die Fa. D hatte zum einen ein Grundstück in H, L Str. 112, erworben und den noch zu sanierenden Grundbesitz an die Bundesrepublik Deutschland – Bundesministerium für Gesundheit - vermietet. Mit der Klägerin schloss die Fa. D einen Generalübernehmervertrag betr. die Sanierung des Objekts zum Pauschalpreis von 10 Mio. DM. Die Fa. D leistete darauf nur 1,65 Mio. DM; sie fiel später in Insolvenz. Die Klägerin erhielt vor diesem Hintergrund eine weitere Zahlung in Höhe von 3.072.488,52 DM durch die schwedische Fa. T AB als „Garantie“. Schließlich trat die Fa. D der Klägerin ihre Mietzinsansprüche gegen die Bundesrepublik bis zur Höhe des Restwerklohnanspruchs erfüllungshalber ab. 5
- Die Fa. D soll darüber hinaus ein Bauvorhaben in G durchgeführt haben. Sie stellte der Klägerin eine Rechnung vom 15.04.1991 über brutto 2.374.627,50 DM, aus der die Klägerin sogleich die Vorsteuern geltend machte. Die abgerechnete Leistung wurde im Jahresabschluss 1992 schließlich gewinnmindernd auf „0“ wertberichtigt. 6
- Im Rahmen der ab März 1996 stattfindenden Betriebsprüfung beanstandete das Finanzamt zunächst, bei der vorerwähnten Rechnung der Fa. D habe es sich um eine Scheinrechnung bzw. bei der Fa. D um eine bloße Briefkastenfirma gehandelt. Daher sei der Vorsteuerabzug zu Unrecht beansprucht bzw. die Rechnung zu Unrecht als Verbindlichkeit gebucht worden. 7
- Hinsichtlich des Objekts L Str. seien die umsatz- und ertragsteuerlichen Konsequenzen ebenfalls falsch gezogen worden, indem für 1991 und 1992 zu geringe Umsätze gebucht worden seien. Zudem beanstandete die Betriebsprüfung die Gewährung diverser Darlehen an Dritte, die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurden. Bei Zugrundelegung der Bewertungen der Betriebsprüfer drohte der Klägerin nach dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Beklagten eine Steuernachforderung von insgesamt 4,8 Mio. DM, was schließlich zum Abschluss der Tatsächlichen Verständigung vom 10.12.1997 führte, deren Vorgeschichte im Einzelnen streitig ist, was die Einbeziehung des Generalbevollmächtigten der Klägerin betrifft. 8
- In einem gegen die Bundesrepublik anhängigen Prozess wegen Mietzahlungen für das Objekt L Str. 112 erzielte die Klägerin in 2. Instanz am 27.07.2001 einen Vergleich, wonach die Bundesrepublik einen Betrag von 7,5 Mio. DM zu zahlen hatte. Zuvor war es in der Beweisaufnahme um die tatsächliche Existenz der Fa. D und die Werthaltigkeit des Vertrages zwischen der Fa. D und der Bundesrepublik Deutschland gegangen. Infolge der Abtretung im Rahmen der Tatsächlichen Verständigung floss ein Teil der Vergleichssumme (gestundete Umsatzsteuer-Nachzahlung 1991, 1992) aufgrund der Abtretung direkt an das Finanzamt, das sodann am 16.11.2001 erneut eine Betriebsprüfung anordnete, in deren Rahmen die Vorgänge um die Tatsächliche Verständigung 1997 erneut zur Sprache kamen. Der Generalbevollmächtigte der Klägerin, Herr G2, war der Meinung, dass ihm gegen die Beklagten Schadenersatzansprüche zustehen, da diese 1997 Fehler gemacht hätten. In der Folgezeit wurde ab Mai 2002 über mögliche Regressansprüche verhandelt, die schließlich in der von Rechtsanwalt Dr. N formulierten Vereinbarung vom 12./20.08.2003 mündeten, nach deren Ziff. 9 die Beklagten „für die Dauer eines Deckungsprozesses der Beklagten gegen die Haftpflichtversicherung“ auf die Einrede der Verjährung verzichten sollten. 9

Im Laufe des Prozesses ist der Beklagte zu 4) aus dem bis dahin einheitlichen Sachvortrag ausgeschert und hat eidesstattliche Versicherungen vorgelegt, in denen er die Abläufe teilweise anders bewertet und den Abschluss der Tatsächlichen Verständigung als fehlerhaft bezeichnet.	10
Die Klägerin hat behauptet, ihr seien unterschiedliche Schäden in Folge der Tatsächlichen Verständigung entstanden, die die Beklagten wegen falschen Anratens zu tragen hätten und die sie für verschiedene steuerliche Bereiche auf insgesamt 3.138.916,49 € beziffert hat.	11
Die Beklagten haben Fehler im Zusammenhang mit dem Abschluss der Tatsächlichen Verständigung verneint und sich auf die Einrede der Verjährung berufen. Die Primärverjährung sei für alle Ansprüche bereits im Jahre 2001 eingetreten. Ein begründeter Anlass zur Überprüfung des eigenen Verhaltens habe sich innerhalb der Primärverjährungsfrist ebenfalls nicht ergeben, so dass auch keine Sekundärhaftung eingreife.	12
Wegen aller weiteren Einzelheiten, auch zum jeweiligen Parteivortrag, wird auf die Feststellungen des angefochtenen Urteils, Bl. 901 R ff. (= berichtigte Fassung) Bezug genommen.	13
Das Landgericht hat die Klage insgesamt abgewiesen und die Einrede der Verjährung für gegeben erachtet. Die Primärverjährung hat es – bezogen auf die verschiedenen Schadenspositionen – bis März 2001 als durchgreifend angesehen. Die Primärverjährungsfrist sei nicht durch Verhandlungen zwischen den Parteien gehemmt gewesen. Soweit die Klägerin nach Schluss der mündlichen Verhandlung vorgetragen habe, bereits ab Frühjahr 2001 sei es zu Verhandlungen zwischen den Parteien gekommen, sei dies unsubstantiiert und stehe insbesondere im Widerspruch zum vorherigen eigenen substantiierten Vorbringen. Im Übrigen sei der Vortrag gem. § 296 a ZPO ausgeschlossen. Einen Sekundäranspruch hat das Landgericht auch jeweils verneint. Die Beklagten hätten keinen konkreten Anlass gehabt, in primär unverjährter Zeit eine eigene Ersatzpflicht wegen pflichtverletzenden Verhaltens im Zusammenhang mit Eingehung und Umsetzung der tatsächlichen Verständigung 1997 zumindest zu prüfen. Ein solcher Anlass sei jedenfalls durch die Klägerin schon nicht hinreichend substantiiert vorgetragen. Ausweislich des eigenen Vortrags der Klägerin seien die Vorgänge um die Tatsächliche Verständigung 1997 erstmals „wieder aufgerollt“ worden im Zusammenhang mit der Anordnung der erneuten Betriebsprüfung am 16.11.2001, so dass sich frühestens zu diesem Zeitpunkt ein hinreichend dargelegter Anlass für die Beklagten geboten hätte, eine eigene Haftung wegen der vergangenen Vorgänge zu prüfen. Zu jener Zeit aber sei die Primärverjährung bereits abgelaufen gewesen. Die Bezugnahme auf die eidesstattliche Versicherung des Beklagten vom 13.10.2008 sei verspätet im Sinne des § 296 a ZPO; im Übrigen ergebe sich auch daraus kein hinreichend konkreter Anlass zur Überprüfung der eigenen Haftpflicht wegen angeblicher Pflichtverletzungen.	14
Die Beklagten hätten auch nicht wirksam auf die Einrede der Verjährung verzichtet. Die Vereinbarung vom 12./20.08.2003 könne nicht als umfassender Einredevorzicht verstanden werden, da nicht sicher sei, dass die Parteien zu diesem Zeitpunkt bereits vom Ablauf der Primärverjährung ausgingen. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben verbiete den Beklagten nicht die Berufung auf die Einrede.	15
Offen gelassen hat das Landgericht die Frage, ob den Beklagten im Zusammenhang mit der Tatsächlichen Verständigung überhaupt eine Pflichtverletzung vorzuwerfen sei. Es spreche aber vieles dafür, dass der Rat der Beklagten auf der Basis der Erkenntnisse des Jahres	16

1997 gut vertretbar gewesen sei und bereits die Frage eines Beratungsfehlers sehr zweifelhaft sei.

Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer form- und fristgerecht eingelegten Berufung, mit der sie ihren Anspruch in vollem Umfange weiterverfolgt. 17

Die Klägerin wiederholt und konzentriert ihr erstinstanzliches Vorbringen. Sie behauptet, die Beklagten hätten sie seinerzeit über Bedeutung und Folgen der Tatsächlichen Verständigung im Unklaren gelassen und auch eine spätere Aufklärung über ihr eigenes Fehlverhalten geflissentlich unterlassen. Nach dem Vergleich mit der C im Mietprozess habe der Generalbevollmächtigte der Klägerin die Beklagten bereits mit Schreiben vom 04.06.1998 darauf aufmerksam gemacht, dass die Tatsächliche Verständigung keinen Bestand haben könne. Der Beklagte zu 2) habe lediglich darauf hingewiesen, dass die Tatsächliche Verständigung nun einmal unterschrieben worden sei und von daher ihre Richtigkeit habe. Erst im November 2001 hätten die Beklagten erstmals eigene Fehler zugestanden. 18

Das Landgericht habe verfahrensfehlerhaft nicht darauf hingewiesen, dass es auf den Beginn der Verhandlungen im Frühjahr 2001 ankomme. Angesichts der Erklärung des Beklagten zu 4) vom 13.10.2008 hätte es auch die mündliche Verhandlung wiedereröffnen müssen. 19

Für den Sekundäranspruch bedürfe es hier gar keines „Anlasses zur Überprüfung“ des eigenen Verhaltens der Beklagten, die nicht „bona fide“ gehandelt hätten, da ihnen bereits bei Abschluss der Tatsächlichen Verständigung 1997 klar gewesen sei, dass sie nicht im Interesse ihrer Mandanten gehandelt hätten, wie der Beklagte zu 4) in seinem Schreiben vom 13.10.2008 erklärt habe. 20

Es habe aber auch mehrfache Anlässe zur Überprüfung und Aufklärung des Herrn G2 über das Fehlverhalten gegeben, und zwar spätestens mit der Berufungsbegründung im Prozess B ./ C. Weiter habe Herr G2 mit Schreiben vom 04.06.1998 die Beklagten darauf aufmerksam gemacht, dass die Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung nicht mehr gegeben seien. Auch stehe § 242 BGB der Berufung auf die Verjährungseinrede hier entgegen. 21

Die Beklagten hätten in den Verhandlungen mit dem Finanzamt nicht von der zuvor besprochenen Linie abweichen dürfen, zumal sie um die wirtschaftliche Existenz der Fa. D gewusst hätten. Die Klägerin sei bei dem Ger Gebäudekomplex mit Projektierungsentwicklungstätigkeiten beauftragt gewesen. Der Nachweis einer ordnungsgemäßen Rechnung habe auch gegenüber dem Finanzamt geführt werden können. Spätestens nach der Beweisaufnahme in Sachen B ./ C habe sich dies den Beklagten aber aufdrängen müssen. 22

Das Landgericht habe auch die Vereinbarung vom 12./20.08.2003 falsch bewertet. Alle Beteiligten seien davon ausgegangen, dass auf die Einrede der Verjährung insgesamt verzichtet werden sollte. 23

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 24

das Urteil der 15. Zivilkammer des Landgerichts Bonn vom 07.11.2008 ? 15 O 3/06 - aufzuheben und die Beklagten wie Gesamtschuldner zu verurteilen, an sie 3.138.916,49 € nebst Zinsen in Höhe von acht Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz seit dem 16.02.2006 zu zahlen. 25

hilfsweise im Hinblick auf einen darin enthaltenen Teilbetrag in Höhe von 478.373,13 € für einen Posten Gewerbesteuerschaden festzustellen, dass die Beklagten verpflichtet sind, der Klägerin allen Schaden zu erstatten, der aus der Festsetzung von Gewerbesteuer für die Jahre ab 1991 entstehen kann.

Die Beklagten beantragen, 27

die Berufung zurückzuweisen. 28

Sie verteidigen das angefochtene Urteil und sind der Auffassung, alle Ansprüche seien verjährt; Sekundäransprüche griffen nicht ein. 29

Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass den Beklagten schon 1997 klar gewesen sei, die Tatsächliche Verständigung sei für die Klägerin von Nachteil. Die Beklagten verneinen im Wesentlichen übereinstimmend eine Pflichtverletzung im Zusammenhang mit der Tatsächlichen Verständigung und weisen auf die damalige Sicht, das Ermessen des Beraters und die seinerzeitigen Unsicherheitsfaktoren hin. Insbesondere die Beklagten zu 1, 2, 3, 5 und 6 vertiefen unter Anführung weiterer Einzelheiten die damals schwierige Beweissituation der Klägerin, die schwierige Liquiditätslage und die steuerlichen bzw. Liquiditäts-Vorteile, die der Abschluss der Tatsächlichen Verständigung für die Klägerin mit sich gebracht habe. Eine realistische Handlungsalternative habe die Klägerin nicht dargelegt. Die Klägerin könne auch bis heute nicht darlegen, welche vertragliche Leistung der Rechnung der Fa. D vom 15.04.1991 zugrundeliege. Soweit sie nun vortrage, sie – die Klägerin – habe Projektentwicklungsarbeiten für die Fa. D durchgeführt, erkenne sie, dass es nicht um eine Leistung ihrerseits gehe, sondern um eine Leistung der Fa. D, die diese in Rechnung gestellt habe. 30

Die Verjährung sei nicht durch Verhandlungen gehemmt gewesen, der Vortrag, bereits im Frühjahr 2001 sei über mögliche Ersatzansprüche verhandelt worden, sei einerseits verspätet, andererseits unsubstantiiert. Weiterhin meinen die Beklagten, es habe keinen begründeten Anlass gegeben, der sie zur Überprüfung ihres eigenen Verhaltens und zum Hinweis auf mögliche Ersatzansprüche hätte anhalten müssen. Das Schreiben vom 04.06.1998 lege die Klägerin verspätet erstmals in 2. Instanz vor. Eine Pflichtverletzung der Beklagten werde darin im Übrigen nicht aufgezeigt, es lasse lediglich die Vertragsreue der Klägerin bzw. des Herr G2 erkennen. Der Beweisaufnahme im Verfahren gegen die C hätten die Beklagten nicht beigewohnt, das Protokoll sei ihnen nicht zur Verfügung gestellt worden. 31

Schließlich sei auch nicht auf die Einrede der Verjährung insgesamt verzichtet worden. Die Vereinbarung von August 2008 habe sich lediglich auf den Zeitraum eines etwaigen Deckungsprozesses bezogen; für diesen Zeitraum sei ein Verjährungsverzicht lediglich angekündigt worden. 32

Es könne auch keine Rede davon sein, dass das Landgericht die nötigen Hinweise an die Parteien unterlassen habe. Schon in der ersten mündlichen Verhandlung sei die Verjährungsfrage eingehend erörtert worden, die Kammer habe darauf hingewiesen, dass sie die Verjährung als durchgreifend ansehe, wie sich aus den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils sowie aus dem Protokoll vom 31.08.2006 ergebe. Eines solchen Hinweises habe es nicht einmal bedurft, da die Verjährungsfrage schon in der Klageerwiderung eingehend behandelt worden sei. 33

Wegen der weiteren Einzelheiten des Berufungsvorbringens der Parteien wird auf den Inhalt der im Berufungsverfahren gewechselten Schriftsätze verwiesen. 34

II.	35
Die formell bedenkenfreie Berufung hat in der Sache keinen Erfolg.	36
Der Klägerin stehen keine Ansprüche auf Schadenersatz aus positiver Forderungsverletzung gegen die Beklagten zu, da diesen bereits keine Pflichtverletzung im Zusammenhang mit dem Abschluss der Tatsächlichen Verständigung im Jahre 1997 vorzuwerfen ist (dazu unter 1). Im Übrigen sind etwaige Ansprüche verjährt, wie das Landgericht zutreffend erkannt hat (dazu unter 2).	37
1. Pflichtverletzung	38
Die Beklagten haben nicht gegen ihre Pflichten aus dem Mandatsverhältnis verstoßen, als sie dem Beklagten zur Unterzeichnung der Tatsächlichen Verständigung rieten.	39
Wegen der Vielzahl von Unsicherheitsfaktoren, sei es in Bezug auf offene Beweisfragen, sei es in Bezug auf die Beurteilung schwieriger Rechtsfragen, ist dem Berater bei Vergleichsabschlüssen ein weiter Ermessensspielraum einzuräumen, wie das Landgericht zutreffend ausführt, wobei es immer auf die Einschätzung in der gegebenen Situation ankommt, denn zur Beurteilung der Pflichterfüllung eines anwaltlichen oder steuerlichen Beraters bei der Beratung über einen Vergleichsabschluss verbietet sich eine ex-post Betrachtung (vgl. Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, 4. Aufl., § 20, Rn. 117 m. w. N.) Dass später im Prozess B ./ C der Nachweis der wirtschaftlichen Existenz der Fa. D gelungen ist, bedeutet von daher keineswegs, dass die seinerzeitige Ermessensentscheidung der Beklagten und ihr daraus folgender Rat an den Generalbevollmächtigten der Klägerin fehlerhaft waren. Bei der Risikoabwägung, die sich stets am Maßstab des Mandanteninteresses auszurichten hat, kann der Berater nicht nur das offene Ergebnis von Beweiserhebungen, die Einschätzung des Richters oder der Verwaltungsbehörde und das Kostenrisiko, sondern auch weitere Umstände wie etwa die finanzielle Situation des Mandanten einbeziehen (vgl. Borgmann/Jungk/Grams, Anwaltshaftung, 4. Aufl., § 20, Rn. 118). Dem Berater ist daher ein Ermessensspielraum zu belassen, dessen er auch bei gewissenhafter Abwägung bedarf. Nicht wegen jeder der Partei nachteiligen Regelung kann er später Schadenersatzansprüchen ausgesetzt werden; dies bedeutete das Ende jeder gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichspraxis. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes kommt es darauf an, ob nach der in Haftpflichtfällen stets erforderlichen Untersuchung der damaligen Situation der Vergleichsabschluss die Interessen des Mandanten so unzulänglich wahrte, dass die Führung eines Rechtsstreits unbedingt vorzuziehen gewesen wäre (vgl. BGH VersR 68, 450 f.).	40
Danach hatten die Beklagten in der damaligen Situation als Ausgangslage zugrunde zu legen, dass während der laufenden Betriebsprüfung hohe Umsatzsteuernachforderungen des Finanzamts und deren Vollziehung drohten, was die Klägerin vor erhebliche Liquiditätsprobleme stellte. Gleichzeitig wurde gegen den Generalbevollmächtigten der Klägerin ein Steuerstraßverfahren geführt. In dieser Situation mussten die Beklagten die Chancen und Risiken für die Klägerin bewerten und gewichten.	41
Dazu war zunächst zum Komplex „G“ zu berücksichtigen, dass das Finanzamt B die Rechnung der Fa. D vom 15.04.1991 als Scheinrechnung beanstandet hatte. Den der Rechnung vom 15.04.1991 zugrunde liegenden Vertrag konnte die Klägerin nicht vorlegen und den Sachverhalt nicht näher erläutern. Evident wird dies sogar heute noch im Berufungsvorbringen der Klägerin, in dem diese auf eigene „Projektentwicklungsleistungen“ für die Fa. D rekurriert, während es in Wahrheit um Leistungen geht, die die Fa. D hätte in	42

Rechnung stellen können, woraus die Beklagten mit Recht schließen, dass der Kläger eben bis heute nicht in der Lage ist, den Vertragsgegenstand und die von ihr erbrachten Leistungen näher darzulegen. Aus damaliger Beratersicht ergaben sich beträchtliche Ungereimtheiten: Die Fa. D wurde nach den Ermittlungen der Finanzbehörde in Deutschland nicht steuerlich geführt. Die genannte Rechnung vom 15.04.1991 und der Generalübernehmervertrag betreffend das Objekt L Str. trugen dasselbe Datum. Nach den genannten Urkunden hatte die Fa. D in den Niederlanden unterschiedliche Adressen. Während laut Rechnung v. 15.04.1991 Herr T2 H2 Direktor und Herr M X Generalbevollmächtigter der Fa. D waren, war laut Generalübernehmervertrag Herr I2 L2 alleinvertretungsberechtigter Direktor. Ausweislich der Rechnung vom 15.04.1991 residierte die Fa. D in L-I, S Str. Der Geschäftsführer Herr S2, der 1993 für die D aufgetreten war, hatte erhebliche Steuerrückstände; gegen ihn wurde wiederholt wegen Steuerhinterziehung ermittelt. Unter der Rechnungsadresse in L-I residierten andere Firmen, die Telefonnummern lauteten auf „X2 S3“, gegen den ebenfalls wegen Steuervergehen ermittelt wurde. Zudem waren im Büro der Klägerin Blanko-Rechnungsformulare der Fa. D sichergestellt worden, die vom Vordruck her mit der Rechnung vom 15.4.1991 identisch waren. Die Fa. D hat darüber hinaus nach dem Vortrag der Klägerin später noch über zwei Jahre lang ein Büro in den Räumen der Fa. B betrieben. M X, Generalbevollmächtigter der Fa. D, gehörte zu den Personen, denen die Fa. B GmbH angeblich Darlehen gewährte und später abschrieb, wenn auch nur in Höhe einer „Darlehensgewährung“ von 17.428,-- DM.

Die weiteren Beanstandungen der Betriebsprüfung ergeben sich detailliert aus dem Schreiben des Finanzamts B von „Oktober 1996“, Anlage K 1 zur Klageschrift. Unter den später als „verdeckte Gewinnausschüttungen“ qualifizierten Darlehen findet sich auch eines in Höhe von 50.000,- DM an den bereits erwähnten Herrn „S3“. Verträge zu den Darlehen lagen nicht vor. Aus dem Objekt L Str. wollte die Klägerin lediglich die von der Fa. D Real Estate gezahlten 1.650.000,-- DM als umsatzsteuerpflichtig ansehen. Insoweit bestand aber nach dem Zwischenergebnis der seit Oktober 1995 laufenden Betriebsprüfung ein hohes Risiko, dass auch das angebliche Darlehen „T AB“ über 3 Mio. DM vom Finanzamt als Gegenleistung angesehen und der Umsatzbesteuerung unterworfen werden würde. Diese „Bankgarantie“ war vor dem Hintergrund des bestehenden Werkvertrags keineswegs zwingend als Darlehen anzusehen. Vor dem Hintergrund, dass die Fa. T das Grundstück unter bestimmten Voraussetzungen erwerben wollte, ist die Bankgarantie eher als Fertigstellungsprämie anzusehen, so dass hier aus damaliger Beratersicht ebenfalls die hohe Gefahr einer entsprechenden Umsatzbesteuerung bestand. Nach dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Beklagten drohte der Fa. B GmbH bei streitigem Fortgang der Angelegenheit eine Steuernachforderung des Finanzamts von insgesamt 4,9 Mio DM, die zur Insolvenz geführt hätte. Auch die Indizien für eine Steuerstraftat des Klägers waren sehr stark. Die Beklagten hatten im Rahmen der Risikoabwägung also beträchtliche Risiken zu Lasten der Klägerin zu veranschlagen.

43

Die im Rahmen der Tatsächlichen Verständigung mit dem Finanzamt gefundene Lösung hat diesen Risiken in geeigneter Weise Rechnung getragen; sie war in der damaligen komplexen Sach- und Verfahrenslage eine akzeptable und interessengerechte Lösung. Der dem steuerlichen Berater bei Vergleichsabschlüssen gegebene Ermessensspielraum wurde durch das im Rahmen der Tatsächlichen Verständigung geschnürte Gesamtpaket nicht überschritten, zumal auch pragmatische und ökonomische Überlegungen in die Abwägung einzufließen hatten:

44

Soweit Umsätze aus den Projekten „L Str.“ und „G“ der Besteuerung unterworfen wurden, konnte dem seitens der Beklagten für die Klägerin nur mit geringer Erfolgsaussicht entgegen

45

getreten werden. Die Betrachtung der Geschäfte als umsatzsteuerpflichtig und das darin liegende Nachgeben für die Klägerin erscheint jedenfalls nicht als ermessensfehlerhaft. Dabei kann man entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht im Nachhinein daraus, dass im Mietverfahren B ./ C schließlich – nach langer Prozessdauer erst 2001 in 2. Instanz – der Nachweis der Existenz und der wirtschaftlichen Tätigkeit der Fa. D gelungen ist, darauf schließen, dass seinerzeit das Faktum der „Scheinrechnung“ hätte widerlegt werden können. Die Beklagten weisen auch mit Recht darauf hin, dass es in diesem Komplex nicht um den Vorwurf ging, dass die Fa. D eine Scheinfirma sei, sondern dass es sich bei der Rechnung vom 15.04.1991 um eine Scheinrechnung handele, der keine tatsächliche Leistung zugrunde liege; mehr ist seinerzeit auch vom Betriebsprüfer nicht beanstandet worden. Im Übrigen kommt es für die Bewertung der Pflichtwidrigkeit nicht auf nachträgliche Erkenntnisse an, sondern auf die damalige Sicht der Dinge am 10.12.1997.

Die Beklagten haben bei Abschluss der Tatsächlichen Verständigung aber nicht nur nachgegeben, sondern auch positive Effekte für die Klägerin erzielt, indem das Finanzamt hinsichtlich verschiedener Darlehen und Ausgaben im Rahmen der Verständigung teilweise verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen hat. Diese Betrachtungsweise war keineswegs zwingend, da nicht festgestellt war, dass die Vorgänge verdeckte Gewinnausschüttungen waren. Die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen hatte jedoch den Vorteil, dass sie auf der Gesellschafterebene zu einem Steuererstattungsanspruch geführt haben, der an die Klägerin abgetreten und mit Steuerforderungen gegen diese verrechnet werden konnte. Dieser Darstellung ist die Klägerin nicht im Detail entgegengetreten. Schließlich – und dies war eine der wesentlichen Gesichtspunkte - sicherte dieser Weg auch die Liquidität der Klägerin in der damaligen Situation, ebenso wie die Aussetzung der Vollziehung des Umsatzsteuerbescheides 1992 gegen Abtretung von Ansprüchen der Klägerin gegen die Bundesrepublik aus dem seinerzeit laufenden Zivilprozess, so dass die Klägerin seinerzeit auf Umsatzsteuernachforderungen zunächst nichts zahlen musste und ihre Liquidität und wirtschaftliche Handlungsfähigkeit behielt. Nur die Geldauflage in Höhe von 75.000,- DM zur Einstellung des Steuerstraßverfahrens musste gezahlt werden, wobei der Ausgang des Steuerstraßverfahrens gegen den Generalbevollmächtigten der Klägerin nicht sicher zu bewerten war.

46

Vor diesem Hintergrund stellt sich der damalige Rat der Beklagten zum Abschluss der Tatsächlichen Verständigung nicht als pflichtwidrig dar. Soweit die Klägerin für ihre abweichende Einschätzung nur pauschal auf die eidesstattlichen Versicherungen des Beklagten zu 4) rekurriert, wonach spätestens ab der Berufung im Mietprozess klar gewesen sei, dass der Abschluss der tatsächlichen Verständigung für die Klägerin nachteilig gewesen sei, ergibt sich daraus nichts anderes. Wie bereits mehrfach erwähnt, verbietet sich eine ex-post-Betrachtung. Die Erklärungen des Beklagten zu 4) enthalten letztlich nicht mehr als nachträgliche, z. T. auch nur pauschale Bewertungen. Wenn die Klägerin sich auf eine längere Auseinandersetzung mit dem Finanzamt eingelassen hätte, hätte das ernsthafte Risiko bestanden, dass eine Stundung von Steuerforderungen oder Aussetzung der Vollziehung nicht zu erreichen war. Gegenteiliges hat die Klägerin jedenfalls nicht dargetan. Damit bestand das beträchtliche Risiko, dass die Klägerin insolvent geworden wäre und den Prozess gegen die Bundesrepublik nicht hätte zu Ende führen können. Dass gegenüber dem Rat der Beklagten seinerzeit ernsthafte Handlungsalternativen bestanden, lässt das Vorbringen der Klägerin demgegenüber nicht erkennen.

47

Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat bzw. im nachfolgenden Schriftsatz vom 10.07.2009 als pflichtwidrig ansehen will, dass die Beklagten die auf die Tatsächliche Verständigung folgenden Steuerbescheide nicht angefochten bzw. keinen

48

Antrag auf Abänderung gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO gestellt hätten, vermag der Senat ihr darin nicht zu folgen.

Die Klägerin zeigt bereits nicht auf, welche tatsächlichen Umstände die Beklagten Anfang 1998 hätten dazu veranlassen sollen, die abändernden Steuerbescheide anzugreifen, die auf der Grundlage der Betriebsprüfung und der Tatsächlichen Verständigung ergangen waren. Die Erfolgsaussichten für Einsprüche waren zudem vor dem Hintergrund der Bindungswirkung, die sich aus der Tatsächlichen Verständigung ergibt, denkbar gering. Soweit nämlich die Bindungswirkung der Verständigung reicht, ist sie von der Finanzverwaltung bei der anschließenden Steuerfestsetzung zugrunde zu legen. Mit welchen Argumenten der Beklagte einer solchen Bindungswirkung erfolgreich hätte entgegentreten sollen, legt die Klägerin nicht dar; ihre erneuten Betrachtungen aus der ex-post-Perspektive helfen insoweit nicht weiter. 49

Es ist auch nicht erkennbar, dass das Finanzamt auf einen Antrag auf Änderung der Steuerbescheide gem. § 172 AO zu Abänderungen bereit gewesen wäre, hätte man ihm nach Rechtskraft der Bescheide nachgewiesen, dass die Fa. D doch existent gewesen sei. Auf die bereits mehrfach vorgenommene Abgrenzung zwischen Scheinfirma und Scheinrechnung wird verwiesen. 50

Die Ausführungen im nicht nachgelassenen Schriftsatz der Klägerin vom 10.07.2009 geben im Übrigen keinen Anlass zur Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung. 51

Die Verantwortlichen der Klägerin sind schließlich auch in hinreichender Weise über die Bedeutung und Folgen der Tatsächlichen Verständigung aufgeklärt worden, wobei es nicht darauf ankommt, welche Gespräche in diesem Zusammenhang geführt wurden. Die notwendigen Belehrungen sind jedenfalls im Schreiben der Beklagten vom 13.11.1997 (Anl. K 23 zur Klageschrift) enthalten. 52

2. Verjährung 53

Eventuelle Schadenersatzansprüche der Klägerin wegen positiver Forderungsverletzung wären im Übrigen verjährt, wie das Landgericht insgesamt zutreffend erkannt hat. Auf die entsprechenden sorgfältigen Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Urteils wird vorab Bezug genommen. 54

a.) Primärverjährung 55

Das Landgericht geht zutreffend von der Vorschrift des § 68 StBerG a. F. aus, da die möglichen Pflichtverletzungen noch vor dem Stichtag des 15.12.2004 liegen, so dass der Beginn und die Dauer der Verjährungsfrist sich nach altem Recht richten. Die Grundsätze des Verjährungsbeginns mit der Bekanntgabe des auf die Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheids und der Sekundärhaftung stellt das angefochtene Urteil ebenfalls in jeder Hinsicht richtig dar, worauf Bezug genommen wird. Soweit das Landgericht für jede einzelne Schadensposition den Verjährungseintritt geprüft hat, sind hinsichtlich des Verjährungsbeginns und des Ablaufs der dreijährigen Primärverjährung keine Fehler erkennbar und werden mit der Berufung auch nicht gerügt. Danach waren Ansprüche bezogen auf die einzelnen Positionen überwiegend bis zum Frühjahr 2001, hinsichtlich der zweiten Abtretung von Ansprüchen gegen die C in Höhe von 200.000,- DM am 10.09.2001 verjährt. 56

b.) Hemmung 57

Der Lauf der Verjährungsfrist war auch nicht ganz oder bezogen auf einzelne Schadenspositionen i. S. d. § 203 BGB gehemmt durch schwebende Verhandlungen zwischen den Parteien.	58
Soweit die Klägerin erstmals mit Schriftsatz vom 17.10.2008 – nach Schluss der mündlichen Verhandlung vom 16.09.2008 – vorgetragen hat, zwischen den Parteien unmittelbar habe es bereits seit Frühjahr 2001 Verhandlungen über Schadenersatzansprüche gegeben, hat das Landgericht dieses Vorbringen zu Recht als unsubstantiiert und zugleich als verspätet im Sinne des § 296 a ZPO angesehen, da es nicht vom gewährten Schriftsatznachlass gedeckt war. Das entsprechende Vorbringen ist auch nicht in 2. Instanz als neues gem. § 531 Abs. 2 ZPO zu berücksichtigen, weil entgegen der Berufung nicht davon auszugehen ist, dass das Landgericht in diesem Zusammenhang Hinweispflichten versäumt hat. Die Fragen der Verjährung, der Hemmung und des Sekundäranspruches standen von Anfang an im Raum, wie schon das Protokoll der ersten mündlichen Verhandlung zeigt, in dem die Kammer nach ausführlicher Erörterung darauf hinweist, dass sie die Ansprüche insgesamt für verjährt hält. Selbst wenn das Vorbringen zuzulassen wäre, bliebe es dabei, dass die Behauptung, schon ab Frühjahr 2001 habe es unmittelbare Verhandlungen gegeben, letztlich unsubstantiiert ist. Sie steht schon zum eigenen Vorbringen der Klägerin im Widerspruch, wonach erst durch die erneute Anordnung der Betriebsprüfung im November 2001 der Blick wieder auf die seinerzeitigen Vorgänge gerichtet worden sei und der Stein gewissermaßen neu ins Rollen geraten sei, so auch noch in der Berufungsbegründung. Auch Rechtsanwalt Dr. N ist erst im Frühjahr 2002 mandatiert worden. Dementsprechend ist die Klägerin auch nicht in der Lage, angebliche frühere Termine konkreter zu benennen, in denen über Schadenersatzansprüche verhandelt worden sein soll.	59
c.) Sekundäranspruch	60
Zu Recht hat das Landgericht auch einen Sekundäranspruch verneint, da letztlich kein Anlass für die Beklagten bestand, in primär unverjährter Zeit ihre eigene mögliche Ersatzpflicht gegenüber der Klägerin zumindest zu prüfen.	61
Die Berufung zeigt solche Anlässe nicht auf.	62
aa)	63
Zunächst kann nicht davon ausgegangen werden, dass es eines solchen Anlasses aus Rechtsgründen nicht bedurft hätte, weil den Beklagten von Anfang an klar gewesen sei, dass die Tatsächliche Verständigung für die Klägerin von Nachteil gewesen sei, wie die Berufung unter Hinweis auf die Erklärung des Beklagten zu 4) geltend macht. Einen Anlass benötige nur der Berater, der ursprünglich „bona fide“ gehandelt habe.	64
Dass den Beklagten schon bei Abschluss der Tatsächlichen Verständigung vor Augen stand, dass diese den Interessen der Klägerin zuwiderlief, sie also wissentlich pflichtwidrig handelten, wird auch nicht durch die eidesstattliche Versicherung des Beklagten zu 4) vom 15.01.2008, Bl. 654 ff. d. A., belegt. Darin legt er zwar dar, dass die Tatsächliche Verständigung nach seiner Meinung unter verschiedenen Aspekten fehlerhaft gewesen sei, der Gesamtzusammenhang lässt aber erkennen, dass dies eine eigene Betrachtung und Bewertung der Angelegenheit ex post darstellt. Dass bei den Beklagten schon bei Abschluss der Tatsächlichen Verständigung das Bewusstsein fehlerhaften Handelns bestand, ist daraus nicht zu entnehmen.	65
	66

Soweit den Beklagten laut eidesstattlicher Versicherung des Beklagten zu 4) von Anfang an bekannt gewesen sei, dass die Fa. D keine Briefkastenfirma gewesen sein soll, lässt dies nicht den zwingenden Schluss darauf zu, dass die Rechnung vom 15.04.1991 keine Scheinrechnung gewesen sein kann. Die Beklagten weisen zu Recht darauf hin, dass auch ein existentes Unternehmen Scheinrechnungen ausstellen kann, wofür vorliegend gewichtige Indizien bestanden.

bb) 67

Ein Anlass zur Überprüfung eigenen Fehlverhaltens ergab sich entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht aus der Berufungsbegründung in Sachen B ./ C. Die Klägerin trägt zunächst nicht vor, aus welchen Einzelheiten jener Berufungsbegründung sich ergeben sollte, dass gerade die Tatsächliche Verständigung fehlerhaft und ihr Anraten pflichtwidrig gewesen sein sollte. Im Wesentlichen wird dazu von der Klägerin vorgetragen, im Berufungsverfahren sei die Existenz und wirtschaftliche Tätigkeit der Fa. D nachgewiesen worden. Dies ist letztlich pauschal und nur ein tatsächlicher Befund. Das Finanzamt hat überdies nicht unbedingt die Existenz der Fa. D angezweifelt, sondern den Umstand, dass der Rechnung vom 15.04.1991 eine reale Leistungserbringung zugrunde lag. Bei dieser Rechnung ging es im Übrigen um das Vorhaben in G, das Berufungsverfahren B ./ C betraf hingegen das Objekt L Str. in C2-H. Auch hier gilt, dass auch ein real existierendes Unternehmen Scheinrechnungen ausstellen kann. Der Nachweis der realen Existenz der Fa. D hätte also nicht dazu geführt, dass die Behauptung „Scheinrechnung“ widerlegt worden wäre. Selbst wenn sich im Nachhinein aus der Berufungsbegründung neue Tatsachen in Bezug auf die Scheinrechnung ergeben hätten, bedeutet dies im Übrigen nicht, dass der seinerzeitige Rat der Beklagten und die zugrunde liegende Risikoabwägung falsch gewesen sein muss, da es darauf ankam, was in der damaligen Situation gegenüber dem Finanzamt nachgewiesen und durchgesetzt werden konnte oder nicht.

cc) 69

Aus den gleichen Erwägungen konnte die Beweisaufnahme im Verfahren B ./ C den Beklagten keinen Anlass dazu geben, angebliches eigenes Fehlverhalten zu überprüfen, wobei im Übrigen nicht vorgetragen ist, dass das Ergebnis den Beklagten bekannt gemacht worden ist, was diese bestreiten.

dd) 71

Das Schreiben des Herrn G2 vom 4.6.1998 ist als neues Angriffsmittel nicht zuzulassen, da es erstmals in 2. Instanz vorgelegt wird und nichts dazu vorgetragen wird, warum es nicht in 1. Instanz vorgetragen werden konnte. Konkrete Pflichtverletzungen der Beklagten werden in dem Schreiben überdies nicht bezeichnet. Es bringt im Wesentlichen nur die Vertragsreue des Generalbevollmächtigten bezogen auf die Tatsächliche Verständigung zum Ausdruck.

d.) Verjährungsverzicht gem. Vereinbarung vom 12./20.08.2003? 73

Die Beklagten haben nicht auf die Einrede der Verjährung verzichtet. Der Senat teilt die Auffassung des Landgerichts, dass die Vereinbarung vom 12./20.08.2003 keinen umfassenden Verzicht auf die Einrede der Verjährung enthält. Nach Ablauf der (Primär-) Verjährungsfrist kann der Schuldner zwar darauf verzichten, die Einrede der Verjährung zu erheben (vgl. BGHZ 57, 203, 209). Ein solcher Verzicht ist aber nur wirksam, wenn der Schuldner bei Abgabe einer Erklärung wusste oder es zumindest für möglich hielt, dass die Verjährungsfrist bereits abgelaufen und die Verjährung deshalb bereits eingetreten war (std.

Rspr., vgl. BGHZ 83, 382). Insoweit kommt dem Verzicht auf die Einrede der Verjährung in Bezug auf bereits verjährte Ansprüche Ausnahmecharakter zu (OLG Celle OLGR 2006, 122).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze konnte hier nicht von einem umfassenden Verjährungsverzicht der Beklagten ausgegangen werden. Aus der Erklärung vom 12./20.08.2003 ergibt sich nicht, dass die Parteien bereits vom Eintritt der Verjährung ausgingen. Sie war vielmehr auf die Zukunft bezogen, weil für die Dauer eines künftigen Deckungsprozesses auf die Einrede verzichtet werden sollte, was das Verständnis voraussetzt, dass die Einrede noch gegeben ist. So hat es die Klägerin durch Rechtsanwalt Dr. N, der den Text der Vereinbarung entworfen hat, auch selbst vorgetragen (S. 2 des Schriftsatzes vom 08.09.2008, Bl. 762 GA). Auch die Befristung des Einredevverzichts (auf die Dauer eines Deckungsprozesses) hätte keinen Sinn gemacht, wenn die Parteien bereits vom Ablauf der Verjährungsfrist ausgegangen wären. Zutreffend hat auch der Beklagte zu 4) in diesem Zusammenhang auf versicherungsrechtliche Implikationen hingewiesen, wonach der Versicherungsnehmer gegenüber seinem Haftpflichtversicherer vor einem Deckungsprozess nicht auf die Einrede einer bereits eingetretenen Verjährung verzichten darf, will er sich nicht einer Obliegenheitsverletzung schuldig machen, die seinen Deckungsanspruch gerade ausschließt. Auch dieser spricht gegen einen „Vollverzicht“ auf die Verjährungseinrede. 75

Nach alldem war die Berufung mit der Kostenfolge aus § 97 Abs. 1 ZPO zurückzuweisen. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 708 Nr. 10, 711, 713 ZPO. 76

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat und die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Revisionsgerichts nicht erfordert (§§ 542 Abs. 1, 543 Abs. 1, Abs. 2 ZPO). Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits waren maßgeblich Tatsachenfragen. Rechtsfragen grundsätzlicher Natur, die über den konkreten Einzelfall hinaus von Interesse sein könnten, haben sich nicht gestellt und waren nicht zu entscheiden. 77

Streitwert für das Berufungsverfahren: 3.138.916,49 €. 78