

Januar 1982

1 / 82 Neues Staatshaftungsrecht

- Zur Haftung der Finanzverwaltung nach dem am 1. Januar 1982 in Kraft getretenen Staatshaftungsgesetz (StHG)

(verfassungswidrig lt. Urteil des BVerfG vom 29.10.1982 - II BvS 1/81 - WM 82, 1194)

Das neue Staatshaftungsgesetz ermöglicht der Finanz-, Steuer-, Zoll- und Steuerverwaltung der Gemeinden Einschränkungen der ansonsten umfassenden Staatshaftung (§ 16 Nr. 5 StHG). Die Regelungen der Abgabenordnung sollen insoweit als Spezialgesetz dem Staatshaftungsgesetz vorgehen.

Grund der Haftungsbeschränkung:

Es soll nach Ansicht des Gesetzgebers sichergestellt werden, daß mit dem vorhandenen Personalbestand dieser Verwaltung eine zügige Erledigung der Abgabenangelegenheiten möglich bleibt. Im übrigen soll das haftungsmäßige Risiko begrenzt werden, das wegen der Entscheidungen über erhebliche Geldbeträge u.a. im Zusammenhang mit der Erhebung und Erstattung von Steuern besteht.

I. Haftungsbeschränkungen in zwei Bereichen

1. Zinsaufwendungen und Zinsverluste sollen nur ersatzfähig sein, wenn die Pflichtverletzung vorsätzlich begangen worden ist (§ 233 Satz 2 AO).

In diesem Zusammenhang wurde als Ausgleich für die Beschränkung der Ersatzfähigkeit von Zinsschäden eine generelle Verzinsung der Steuererstattungsbeträge in Höhe von 6 % eingeführt (§ 236 AO). Die Zinsregelung ist nunmehr auf das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ausgedehnt worden. Nach altem Recht gab es einen Zinsanspruch erst nach Rechtshängigkeit, d.h. nach Klageerhebung beim Finanzgericht (§§ 66, 64 FGO).

- Die Verzinsung beginnt zwei Monate nach Einlegung des Einspruchs, jedoch nicht vor dem Tag der Entrichtung der Abgabe (§ 236 Abs. I AO). Dies gilt auch dann, wenn sich das Rechtsbehelfsverfahren durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes durch Erlaß des beantragten Verwaltungsaktes oder durch Herabsetzung der in einem Folgebescheid festgesetzten Steuer erledigt hat (§ 236 Abs. II AO).
- Eine Verzinsung ist im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ausgeschlossen, wenn die Besteuerungsgrundlagen wegen Verletzung der Erklärungs- und Mitwirkungspflichten nach § 162 AO geschätzt worden sind (§ 236 Abs. IV Nr. 2 AO).
- Ein Zinsantrag ist nicht erforderlich. Der Zinsanspruch wird vielmehr von Amts wegen berücksichtigt.
- Die Verzinsung endet drei Wochen nach Absendung der Entscheidung. Auf die Bekanntgabe und die Bestandskraft der Entscheidung kommt es nicht an.

Ein Erstattungsbetrag ist nach § 236 Abs. I AO auch für einen vor dem 1.1.1982 liegenden Zeitraum, jedoch frühestens ab 1.1.1977, zu verzinsen. Voraussetzung ist, daß die Rechtsbehelfs-

entscheidung oder ein Verwaltungsakt i.S. von § 236 Abs.III AO erst nach dem 31.12.1981 bekanntgegeben wurde, der Rechtsbehelf aber mehr als zwei Monate zuvor eingelegt worden ist (so OFD Karlsruhe, Verfügung vom 5.11.81 - S 0202/0563 A - St 31 - BB 1981, Seite 1998). - Übergangsregelung -

- Der Anspruch auf Erstattung eines Zinsschadens in Höhe von über 6 % setzt den Nachweis vorsätzlichen Handelns der Verwaltung voraus (§ 233 Satz 2 AO).
2. Notwendige Aufwendungen zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung und Rechtsverteidigung sollen nur bei vorsätzlich begangener Pflichtverletzung erstattungsfähig sein (§ 80a Satz 3 AO). Der Gesetzgeber sieht hierin eine Folge der in der AO 1977 niedergelegten Kostenfreiheit des Rechtsbehelfsverfahrens. Diese Regelung, die im Gegensatz zur allgemeinen Vorschrift des § 80 Verwaltungsvorgangsgesetz steht, soll nicht durch das StHG umgangen werden. Einen gewissen Ausgleich schafft § 80a Satz 1 AO: Danach können Kosten eines erfolgreichen Rechtsbehelfsverfahrens ersetzt werden, wenn die Verwaltung über den Rechtsbehelf ohne zureichenden Grund nicht binnen eines halben Jahres entschieden hat.
- Die Frage, was als "zureichender Grund" anzusehen ist, wird nach den zu § 46 FGO - Untätigkeitsklage - von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen beurteilt werden (Tipke-Kruse § 46, Text Zf. 5).
 - Das FA muß ohne zureichenden Grund binnen eines halben Jahres nach dem 1.1.1982 nicht entschieden haben (so OFD Karlsruhe vom 5.11.81 BB 81, S. 1998). Auch die vor dem 1.1.1982 entstandenen

Aufwendungen sind zu erstatten (OFD Karlsruhe vom 5.11.81 BB 81, S. 1998). - Übergangsregelung -

- Der Steuerpflichtige hat die Kostenerstattung zu beantragen. Bei ungerechtfertigter Ablehnung ist gem. § 349 AO Beschwerde einzulegen (vgl. Streck, Kölner Steuerdialog 1980, S. 3858; andere Ansicht Höllig DB 1980, S. 1294: Einspruch gem. § 348 Abs. I Nr. 1 AO).

Nach altem Recht konnte Kostenerstattung auch bei fahrlässiger Amtspflichtverletzung der Finanzbehörde über § 839 BGB in Verbindung mit Art. 34 GG geltend gemacht werden (vgl. BGH vom 6.2.1975 NJW 1975, S. 972 f; OLG Frankfurt vom 30.10.80 Steuerberater 1981, S. 36; OLG München vom 12.7.79 BB 1979, S. 1335; LG Mainz vom 3.7.80 Steuerberatung 1980, S. 203, Steuerberater 1981, S. 149; LG Hannover vom 14.6.76 Steuerberatung 1977, S. 1138; LG München I vom 17.8.79 zitiert nach Klein, Baumann - Zur Frage der Amtspflichtverletzung der Finanzverwaltung, Steuerberatungskosten als Schadenersatz - DStR 1980, S. 103 f; andere Ansicht LG Kiel vom 1.12.78 zitiert bei Hein - Kostenregelung im steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren und der Schadenersatzanspruch wegen Amtspflichtverletzung - BB 1979, S. 828 f; Finanzsenator Bremen vom 24.8.77, Aktenzeichen S/0140/242, Steuer und Kapital, Heft Nr. 7).

II. Unbeschränkte Haftung der Finanzverwaltung

Alle Schäden, die nicht von der besonderen Haftungsbeschränkung unter Textz. I erfaßt werden, unterliegen den allgemeinen Vorschriften des Staatshaftungsgesetzes. Beispiel: Schäden wegen entgangenen Gewinns, Forderungsverlust wegen fehlerhafter Behandlung einer Steuerabtretung; hierzu LG Paderborn vom 3.12.80 - 4 O 159/80 - bestätigt durch OLG Hamm vom 24.7.81 - 11 U 47/81; veröffentlicht in Gerling Informationen, Februar-Ausgabe 2/82.

Die Grundlagen des Staatshaftungsanspruchs in Stichworten:

1. Eine Pflicht des öffentlichen Rechts wurde verletzt. Beispiel:
Die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses.
2. Der Schaden wurde durch hoheitliche Tätigkeit verursacht.
Beispiel: Tätigkeit im Veranlagungsverfahren, bei der Steuerfahndung, bei der Vollstreckung.
3. Der Nachweis eines Verschuldens ist nicht mehr Voraussetzung. Die Staatshaftung tritt aufgrund der objektiven Pflichtverletzung ein.
4. Eine Haftungsbefreiung der Finanzbehörde setzt den Nachweis voraus, daß die Pflichtverletzung auch bei Beachtung der bei der Ausübung öffentlicher Gewalt den Umständen nach gebotenen Sorgfalt nicht hätte vermieden werden können (§ 2 Abs. I StHG).
5. Der Finanzbeamte selbst haftet grundsätzlich nicht (§ 1 Abs. III StHG).
6. Schadenersatzklagen sind bei den ordentlichen Gerichten (Landgerichten) rechtshängig zu machen (§§ 18 Abs. I, 19 Abs. I StHG), soweit Geldersatz verlangt wird. Der Sachverhalt wird von Amts wegen aufgeklärt, sog. Offizialmaxime (§ 20 Abs. III StHG).
7. Das neue Staatshaftungsgesetz gilt erst für Verstöße der Finanzbehörden, die nach dem 1.1.1982 stattfinden.

Weiterführende Literaturhinweise:

Bonk - Zum neuen Staatshaftungsgesetz, Deutsches Verwaltungsblatt 1981, Seite 801;

Schäfer - Das neue Staatshaftungsgesetz, DB 1981, Seite 1499;

Dehm - Neuregelung der Staatshaftung DStR 1981, Seite 265;

Fuhrmann - Die neue Staatshaftungsgesetzgebung, Der Gemeindehaushalt 1981, Seite 212;

Holland - Das Staatshaftungsrecht NWB Fach 29, Seite 617;

Papier - Das neue Staatshaftungsrecht NJW 1981, Seite 2322;

Kieschke/Höllig/Völzke - Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze, DB 1980, Seite 1293;

Hammer - Ist die Neuregelung des Kostenersatzes im Verwaltungsverfahren ein Vorteil? DStR 1981, Seite 562;

Gramlich - Die Neuregelung der Staatshaftung gegenüber Ausländern, RJW/AWD 1981, Seite 811;

Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Verfügung vom 5.11.1981 - S 0202/0563 A - St 31 - BB 1981, Seite 1998.

Februar 1982

2 / 82 Amtspflichtverletzung des Finanzamtes

- Aufklärungspflichten bei Abtretung von Steuerguthaben -
(LG Paderborn v. 3.12.1980 - 4 O 159/80 -, bestätigt
durch OLG Hamm v. 24.7.1981 - 11 U 47/81)
 - Weiterführende Rechtsprechungshinweise -
-

Der Steuerpflichtige P hatte gegen die Firma S eine Forderung in Höhe von DM 20.000,--. Zur Erfüllung dieser Forderung trat die Firma S "aus ihrem Umsatzsteuerguthaben beim Finanzamt B" DM 20.000,-- an P ab, der die Abtretung dem Finanzamt B anzeigte. Dieses erwiderte mit Schreiben vom 20.1.1975, die Abtretung werde als rechtswirksam anerkannt. Falls sich für die Firma S ein Umsatzsteuerguthaben ergebe, werde der Betrag auf das Konto der Klägerin überwiesen.

Der Steuerberater des P, der Buchführung und Bilanzen erstellte, erhielt das Schreiben. P beantragte in der Folgezeit mehrfach die Stundung der von ihm zu zahlenden Umsatzsteuer. Diese Stundung wurde vom Finanzamt B gewährt. Dabei setzte P von seiner offenen Steuerschuld DM 20.000,-- als "Abtretung der Firma S" ab, was vom Finanzamt niemals beanstandet wurde.

Erstmalig im März 1977 teilte das Finanzamt mit, die Abtretung der Firma S sei unwirksam geblieben, weil sich für diese ein Umsatzsteuerguthaben nie ergeben habe. In diesem Zeitpunkt konnte P die Firma S aber nicht mehr auf Zahlung jener DM 20.000,-- in Anspruch nehmen, weil dort zwischenzeitlich das Konkursverfahren eröffnet worden war.

Daraufhin verlangte P Schadenersatz wegen Amtspflichtverletzung der Finanzbehörde.

Das Landgericht Paderborn hat durch Urteil vom 3.12.1980 - Az. 4 O 159/80 - der Klage entsprochen. Das OLG Hamm hat in der Entscheidung vom 24.7.1981 - Az. 11 U 47/81 - das LG-Urteil bestätigt:

1. Nach Auffassung des Gerichts haben die zuständigen Beamten des Finanzamtes die ihnen obliegende Pflicht zur sachgerechten, d.h. richtigen und unmißverständlichen sowie vollständigen Auskunftserteilung und Aufklärung verletzt. Diese - aus dem Gedanken hoheitsrechtlicher Fürsorgepflicht abgeleitete Pflicht - besteht insbesondere dann, wenn ein Beamter erkennen kann, daß jemand aufgrund eines behördlichen Verhaltens veranlaßt wird, sich so einzustellen, daß ihm ein Schaden entstehen kann (BGH NJW 1965, S. 1627; BGHZ Band 14, S. 321; BGH VersR 1968, S. 371).
 - a) Die Pflicht zur unmißverständlichen Aufklärung und Auskunftserteilung ist allerdings zunächst nicht durch das Schreiben des Finanzamtes vom 20.1.1975 verletzt worden. Dieses Schreiben stellt nur die grundsätzliche Anerkennung der Wirksamkeit der Abtretung dar. Aus der Formulierung mußte sich für P ergeben, daß im Zeitpunkt der Abfassung dieses Schreibens eine Überprüfung des Kontos der Firma S noch nicht erfolgt war, und somit auch keine Verrechnung mit Steuerforderungen des Finanzamtes an ihn stattgefunden hatte.
 - b) Eine Verpflichtung zur Aufklärung nach o.g. Grundsätzen bestand für die Finanzverwaltung jedoch in der Folgezeit, als P - für das Finanzamt erkennbar - von einer wirksamen Verrechnung der abgetretenen Forderung ausging und sich durch das Verwaltungshandeln des Finanzamtes bestätigt sehen mußte.

Aus der Stundungsverfügung war für P abzuleiten, daß entsprechend seinem Antrag die abgetretene Forderung der Firma S von seiner Steuerschuld abgesetzt worden war.

Aus den Stundungsanträgen des P war für das Finanzamt eindeutig zu erkennen, daß dieser auch von einer wirksamen Verrechnung des abgetretenen Guthabens der Firma S ausging. Dieses Vertrauen wurde dadurch geschaffen, daß das Finanzamt in seinen Stundungsverfügungen ebenfalls entsprechend dem Antrag des P ein verrechenbares Guthaben der Firma S von DM 20.000,-- zugrunde legte. Bei pflichtgemäßer Überprüfung der Sachlage hätte das Finanzamt erkennen können und müssen, daß sich P jedenfalls nach der ersten Stundung darauf eingestellt hatte, daß eine wirksame Verrechnung mit einem Guthaben der Firma S erfolgt war. Zumindest zu diesem Zeitpunkt bestand nach Auffassung des Gerichts für das Finanzamt die Verpflichtung darauf hinzuweisen, daß ein Guthaben der Firma S nicht bestand bzw. das Konto der Firma S daraufhin noch nicht überprüft worden sei mit der Folge, daß noch eine entsprechende Steuerschuld des P bestehe.

2. Durch die fahrlässig erfolgte Amtspflichtverletzung ist P ein Schaden in Höhe von DM 20.000,-- entstanden. Eine Realisierung der Forderung gegenüber der Firma S war im Zeitpunkt der Kenntniserlangung von der Tatsache, daß kein Umsatzsteuerguthaben dieser Firma bestand, unstreitig nicht mehr möglich.
3. Die somit grundsätzlich bestehende Schadenersatzpflicht gemäß § 839 Abs. I BGB in Verbindung mit Artikel 34 Grundgesetz ist nicht gemäß § 839 Abs. I Satz 2 BGB wegen einer möglichen anderweitigen Ersatzpflicht ausgeschlossen.

Nach dem nicht bestrittenen Vortrag des P oblag dessen Steuerberater lediglich die Hilfeleistung bei der Erstellung der Buchführung und die Fertigung der Bilanzen. Der gesamte Schrift- und Verrechnungsverkehr mit dem Finanzamt wurde von P selbst geführt und war somit nicht Inhalt des Mandates des Steuerberaters. Für diesen bestand nicht die Pflicht zur Überwachung von Forderungen des P, insbesondere erfüllungshalber abgetretener Ansprüche von dessen Schuldern.

Weiterführende Entscheidungen zu Fragen von Amtspflichtverletzungen durch die Finanzverwaltung

- | | |
|---|--|
| 1. Unbegründete Steuerveranlagung
- Amtspflicht bei Ermittlung der Steuerpflicht
und bei Festsetzung der Steuer - | RG Band 165, S. 257;
BGH Band 39, S. 77;
BGH VersR 1961, S. 533
(betrifft: Schätzungsveranlagung) |
| 2. Unbegründeter Haftungsbescheid | LG München BB 1959,
S. 874 |
| 3. Doppelte Eingabe von Betriebseinnahmen und Gewinn | LG München I vom
17.8.1979 DStR 1980,
S. 103 |
| 4. Verzögerte Sachbehandlung des Finanzamtes bei Vollziehung eines unrichtigen Steuerbescheides | BGH WM 1963, S. 349 |
| 5. Absichtliche Unterdrückung von Anträgen des Steuerpflichtigen | RG Band 157, S. 197 |

- | | |
|--|--|
| 6. Schädigung eines Steuerpflichtigen durch Einlegung eines Rechtsmittels nach Fristablauf
- Amtspflicht zur Beachtung der Verfahrensvorschriften - | BGH Band 21, S. 359 |
| 7. Verletzung des Steuergeheimnisses durch Strafsachenstelle des Finanzamtes | BGH StB 1981, S. 147;
vgl. auch RG JW 1934, S. 420 |
| 8. Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes bei Kreditgewährung des Landes zur Industrieansiedlung | BGH VersR 1962, S. 444 |
| 9. Zwangsvollstreckung wegen Steuerforderung in Eigentum eines Dritten mit anschließender Versteigerung ohne vorherige Klärung der Eigentumsverhältnisse
- Amtspflichten in Vollstreckungsverfahren - | BGH Band 32, S. 240

BGH NVwZ 1982, S. 393.
<i>00 782 898 = 00 82 249</i>
<i>= 00 82 249</i> |
| 10. Freigabe einer Sicherheit zum Nachteil eines Steuergesamtschuldners | RG DR 1942, S. 1242
RG JW 1934, S. 2767 |
| 11. Pflichtwidrige Forderungspfändung durch das Finanzamt | OLG Frankfurt StB 1981, S. 36 |
| 12. Schädigung durch Vorgehensweise der Steuerfahndung | LG Mainz StBg 1980, S. 203
= StB 1981, S. 149 |

*- Die Gründung + Kollierung eines Bundes
Anhangs mit Bundesgesetzlichen
[L. 60. 14. 6. 82]*

00 883, 37

13. Nichtbeachtung eines Antrages auf Verrechnung
von Umsatzsteuerguthaben

LG Hannover BB 1977,
S. 1138

= DStR 1977, S. 358

= StBg 1977, S. 81

14. Das neue Staatshaftungsrecht

Gerling Informationen

1 / 82

- Die Haftung der Finanzverwaltung nach dem
am 1.1.1982 in Kraft getretenen Staats-
haftungsgesetz (StHG) -

15. Staatshaftungsgesetz und Steuerrecht

Schuhmann BB 1982,
S. 42

16. Erstattung der Kosten des außergericht-
lichen Rechtsbehelfsverfahrens nach
§ 80a AO 1977

Eberl, DStR 1982,
S. 27

März 1982

3 / 82 Fehlerquelle: Wiedereinsetzungsantrag (§ 110 AO)
(FG Düsseldorf vom 7. Juli 1981 - Az XII 125/80 E.)

1. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des für die Nichteinhaltung der gesetzlichen Frist ursächlichen Hindernisses zu stellen. Innerhalb dieser Frist ist auch die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. II AO).
2. In der Antragsschrift ist darzulegen, warum den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Versäumung der Frist ein Verschulden nicht trifft. Ein Nachschieben von Tatsachen nach Ablauf der Antragsfrist oder erst im Klageverfahren ist nicht möglich (BFH vom 19.12.1968 - Az V R 19-20/68-BStBl II 1969, S. 272 f; BFH vom 15.12.1977 - Az VI R 204/69-BStBl II 1978, S. 240; BFH vom 24.7.1973 - Az IV R 204/69-BStBl II 1973, S. 823).
3. Nur die Glaubhaftmachung der Gründe für den Wiedereinsetzungsantrag ist noch im weiteren Verlauf des Verfahrens ohne Rücksicht auf die Antragsfrist möglich.

März 1982

4 / 82 Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes verfassungswidrig ?
- Rechtsmittelempfehlung -

Durch Artikel 2 Abs. IV des 5. Gesetzes zur Änderung der Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte vom 18.8.1980 (BGBl I, S. 1503) wurde der Beruf des Rechtsbeistandes geschlossen. Zulässig soll nur noch eine Teilerlaubnis für die in Artikel 1 Abs. I Satz 2 RBerG genannten Sachbereiche sein ("Rentenberater, Frachtprüfer pp."). Von der Neuregelung noch nicht betroffen sollen Personen sein, die am 27.8.1980 bereits den Antrag auf Zulassung als Rechtsbeistand alten Rechts gestellt bzw. erhebliche Vorbereitungen getroffen hatten, um eine solche Erlaubnis zu erlangen und diesen Antrag auf Erteilung der Erlaubnis innerhalb eines Jahres stellen (vgl. von Coelln/Gräfe, Rechtsbeistand und Prozeßagent NWB Fach 30, S. 533 ff.).

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes durch das o.g. Gesetz beschäftigt derzeit das Bundesverfassungsgericht (Az: 1 BvR 1015/1014/1000/981/902/81). Es liegt ein Gutachten von Professor Obermayer, Erlangen, vor, der in der Schließung des Berufs und in der Übergangsregelung eine Verletzung des Grundrechts der Berufsfreiheit sieht (RBeistand 1981, S. 3 - 6).

Es empfiehlt sich deshalb, Streitigkeiten über Fragen der Zulassung als Rechtsbeistand durch Klage beim Verwaltungsgericht offenzuhalten.

März 1982

- 5 / 82 Aufnahme eines Rechtsbeistandes in die Rechtsanwaltskammer
- Bei gleichzeitiger Zulassung als Steuerberater -
 - Bei überwiegender Tätigkeit als Steuerberater -
- (EGH München Beschl. v. 12.5.81, AnwBl 1981, S. 415 f.)
-

Einem Rechtsbeistand steht aufgrund § 209 BRAO grundsätzlich ein Rechtsanspruch auf Aufnahme in die Rechtsanwaltskammer zu. Die Aufnahme darf nur abgelehnt werden, wenn dies durch gesetzliche Bestimmungen gerechtfertigt ist. Alle Gründe, die einer Zulassung als Rechtsanwalt nach § 7 BRAO entgegenstehen, machen also auch eine Aufnahme des Rechtsbeistandes in die Rechtsanwaltskammer unmöglich. Er ist insoweit nicht schlechter und auch nicht besser gestellt als ein Rechtsanwalt.

Der Aufnahme in die Kammer steht nicht entgegen, daß der Rechtsbeistand außerdem als Steuerberater zugelassen ist. Die Vereinbarkeit des Berufes eines Rechtsanwaltes und eines Steuerberaters ist von der Rechtsprechung anerkannt (BGH NJW 1968, S. 844; BGHZ Bd. 35, S. 385; BGHZ Bd. 49, S. 244). Dementsprechend kann bei einem Rechtsbeistand dessen Tätigkeit als Steuerberater nicht der Aufnahme in die Rechtsanwaltskammer entgegenstehen.

Die Aufnahme des Rechtsbeistandes ist auch nicht deshalb abzulehnen, weil dieser nicht nur als Steuerberater zugelassen, sondern bisher überwiegend als Steuerberater tätig war. Entscheidend ist, ob die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit besteht, jederzeit als Rechtsbeistand tätig zu sein, ob von dieser Möglichkeit in der Vergangenheit auch Gebrauch gemacht wurde und in der Zukunft Gebrauch gemacht wird.

April / Mai 1982

6 / 82 Neue Entscheidung des Bundesgerichtshofs

- Grundsätzliches zum Verjährungsbeginn bei Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater gemäß § 68 StBerG
- Frist zur Bilanzerstellung: zwei Jahre
- Keine Belehrungspflicht des Steuerberaters über eigene Regreßhaftung bei anwaltlicher Beratung des Mandanten

(Urteil v. 20.1.1982, IVa ZR 283/80, OLG Schleswig, LG Lübeck)

Zum Sachverhalt: Der Kläger verlangt mit der am 29.12.1976 zugestellten Klage Schadenersatz wegen entgangener Steuervergünstigungen. Der Beklagte beruft sich auf Verjährung. Er hatte als Steuerbevollmächtigter des Klägers die Bilanz und die Steuererklärung für 1971 erst im April 1975 vorgelegt. Deshalb wurde bei einer Betriebsprüfung gemäß Prüfungsbericht vom 23.7.1975 die Buchhaltung nicht als ordnungsgemäß anerkannt. Infolgedessen wurden Steuervergünstigungen für die Bewertungsfreiheit geringwertiger Wirtschaftsgüter sowie die Vortragsfähigkeit entstandener Verluste versagt.

Der Beklagte erledigte für den Kläger seit Jahresbeginn 1970 die Buchführung. Die von ihm 1973 mehrfach beantragte Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für 1971 wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 2.10.1973 letztmalig bis zum 15.10.1973 gewährt. Dieses Schreiben enthielt den Hinweis, daß nach fruchtlosem Fristablauf die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung ermittelt werden müßten. Der Beklagte unterrichtete den Kläger von diesem Schreiben nicht. Streitig ist, ob er dem Kläger eine Abschrift des Schreibens des Finanzamtes vom 7.11.1973 übersandte, in welchem unter Bezugnahme auf das Schreiben vom 2.10.1973 dem gleichwohl erneut gestellten Verlängerungsantrag nicht stattgegeben wurde.

Aus den Gründen: Die Revision kann keinen Erfolg haben, weil das Berufungsgericht den Anspruch des Klägers mit Recht als verjährt angesehen hat.

..... 2. Dem Berufungsgericht ist zu folgen.

a) Nach § 68 StBerG verjährt der Anspruch des Auftraggebers auf Schadenersatz aus dem zwischen ihm und dem Steuerbevollmächtigten bestehenden Vertragsverhältnis in drei Jahren von dem Zeitpunkt an, in dem der Anspruch entstanden ist. Der Wortlaut dieser Vorschrift ist eindeutig. In ihr kommt das Ziel des Gesetzgebers klar zum Ausdruck, in diesem Vertragsverhältnis wie in dem Verhältnis zwischen einem Rechtsanwalt und seinem Mandanten für schnelle Klärung von Schadenersatzansprüchen zu sorgen (zur Entwicklung der Gesetzgebung vgl. BGHZ 73, 363, 369 und BGHZ 78, 335, 340 ff). Deshalb kann die vereinzelt geforderte (vgl. van Venrooy DB 1981, 2364, 2372) offene Restriktion der Vorschrift durch den Richter dahingehend, daß wie in § 852 BGB nicht die Entstehung des Anspruchs, sondern die Kenntnis des Geschädigten maßgeblich sein soll, nicht in Betracht kommen. An eine unmißverständliche Wertung des Gesetzgebers ist der Richter gebunden. Der Gesetzgeber hat im zweiten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 11.8.1972 (BGBl. I 1401) die Verjährung des Regreßanspruchs gegen den Steuerberater trotz der höchststrichterlichen Rechtsprechung zu § 51 BRAO und zur Regreßhaftung des Rechtsanwalts wie in § 198 BGB an die Entstehung des Ersatzanspruchs geknüpft und dennoch die Frist auf drei Jahre eingeschränkt.

b) Die Ersatzforderung gegen den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten ist entstanden, wenn er schuldhaft vertragswidrig gehandelt hat und dadurch für den Auftraggeber ein Schaden eingetreten ist. Liegen diese Anspruchsvoraussetzungen vor, dann kann der Auftraggeber seinen Schadenersatzanspruch gerichtlich geltend machen. Dafür kommt es gerade nicht auf die tatsächlich vorhandene Kenntnis vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen an, sondern nach dem Grundsatz der Anspruchseinheit (BGHZ 50, 21, 24) nur darauf, ob

der vorausgesetzte Tatbestand voll verwirklicht ist, so daß jedenfalls Feststellungsklage erhoben werden kann (RGZ 153, 101, 107; BGHZ 55, 340, 341).

c) Allerdings muß bei der Beantwortung der Frage, ob der Tatbestand voll verwirklicht ist, den Besonderheiten Rechnung getragen werden, die mit der üblichen Abwicklung von Steueransprüchen und der Durchführung der Besteuerung überhaupt verbunden sind (dazu im einzelnen BGHZ 73, 363, 366 f). Ob dabei das weitgehende Auseinanderfallen von Entstehung und Fälligkeit der Ansprüche im Steuerrecht maßgebliche Bedeutung hat (so mit beachtlichen Gründen Prütting, WM 1978, 130, 132), kann hier dahingestellt bleiben.

Denn im vorliegenden Fall bestand die Möglichkeit der gerichtlichen Geltendmachung eines Schadens für den Kläger seit spätestens November 1973.

aa) Der Schaden des Klägers besteht in den entgangenen Steuervergünstigungen nach § 6 Abs. 2 EStG (Bewertungsfreiheit geringwertiger Wirtschaftsgüter) und nach § 10 d EStG bzw. § 10 a GewStG (Vortragsfähigkeit entstandener Verluste). Unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung der Bewertungsfreiheit gemäß § 6 Abs. 2 EStG und auch für den Abzug eines Vorjahresverlustes nach § 10 d EStG war steuerrechtlich bis zur Einkommensteuerreform durch das EStRG vom 5.8.1974 (....) und damit bis 1975, daß das Vorhandensein geringwertiger Wirtschaftsgüter bzw. das Eintreten des Verlustes aufgrund der zugrunde zu legenden ordnungsgemäßen Buchführung ermittelt worden war (vgl. Grau DB 1976, 1245; Dreiss/Eitel-Dreiss DB 1980, 1858, 1859). Nach § 158 AO 1977 (= § 208 AO a.F.) soll ohnehin nur eine ordnungsgemäße Buchführung der Besteuerung zugrunde gelegt werden, weil nur bei ihr "nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden". Deshalb können auch heute noch gewichtige Mängel in der Buchführung zum Wegfall von Steuervergünstigungen führen.

Zur Buchführung ist nach einhelliger Ansicht auch die Bilanz zu rechnen (vgl. BFH Urteil vom 12.12.1972 - VIII R 112/69 - BStBl. II 1973, 555, 556 m.w.N.), weil die Buchführung nicht nur die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle durch den Kaufmann und deren Übertragung in das Journal, sondern auch die Rechenschaft umfaßt, die er sich selbst und auch seinen Gläubigern bei der Zusammenfassung des gesamten Buchungsstoffes in der Jahresbilanz gibt. Wird die Bilanz nicht rechtzeitig aufgestellt, dann kann schon wegen des Verstoßes gegen das Gebot des § 39 Abs.2 Satz 2 HGB, die Bilanz innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu verneinen sein; jedenfalls aber rechtfertigt der in der Verspätung liegende Buchführungsfehler dann die Verwerfung der Buchführung, wenn der Kaufmann infolge der Verspätung bei vernünftiger Beurteilung nicht mehr in der Lage sein kann, die Verhältnisse am Bilanzstichtag noch verläßlich zu beurteilen (vgl. dazu im einzelnen die Ausführungen des BFH aaO 556 und 557). Aus diesem Grunde kann steuerrechtlich gesehen eine Buchführung nicht mehr ordnungsgemäß sein, wenn die Bilanz für ein Geschäftsjahr mehr als zwei Jahre nach Ablauf dieses Geschäftsjahres aufgestellt wird (ständige Rechtsprechung des BFH,). Im Schrifttum und in der Rechtsprechung zum Handelsrecht werden noch kürzere Fristen angenommen (Baumbach/Duden HGB 24. Aufl. § 39 Anm. 1 C; Brüggenmann in Großkommentar 3. Aufl. § 39 Anm. 3, jeweils m.w.N.; zur Frage der Verspätung als Konkursvergehen vgl. BGH Urteil vom 9.12.1954 - 3 StR 198/54 - BB 1955, 109 und OLG Düsseldorf DB 1979, 2317).

bb) Ob und gegebenenfalls für welchen Zeitraum das Finanzamt eine Bilanz, die nach Ablauf der von ihm gewährten letzten Frist vorgelegt wurde, noch zugrunde legen konnte und ob überhaupt das Bestehen einer solchen Möglichkeit den Schadeneintritt, damit die Entstehung des Regreßanspruchs und weiter den Verjährungsbeginn hindern konnte, braucht hier nicht entschieden zu werden. Im vorliegenden Fall durfte nämlich spätestens seit dem Schreiben des Finanzamtes vom 7.11.1973 nicht mehr mit einer solchen Möglichkeit

gerechnet werden. Jedenfalls war mit diesem Schreiben geklärt, daß die in Rede stehenden Steuervergünstigungen für das Jahr 1971 zwangsläufig entfielen. Selbst wenn deren Höhe im November 1973 noch nicht festzustellen war, lag dennoch die Möglichkeit einer Feststellungsklage auf der Hand. Deshalb hätte zur Unterbrechung der Verjährung die Klage spätestens Anfang November 1976 erhoben werden müssen.

cc) Damit ist gleichzeitig dargelegt, daß hier die besondere Sachverhalts-gestaltung nicht gegeben ist, die zu der von der Revision herangezogenen Rechtsprechung des VII. Zivilsenats geführt hat. In den dort entschiedenen Fällen (BGHZ 73, 363 ff und Urteil vom 18.6.1979 - VII ZR 257/78 - NJW 1979, 2211) wurden aufgrund einer Betriebsprüfung in der Vergangenheit bereits durch Steuerbescheide geklärte steuerliche Tatbestände erneut aufgegriffen und bislang unbekannte Fehler des Steuerberaters bzw. Steuerbevollmächtigten aufgedeckt. Erst dieser Umstand führte zu neuen, für den Auftraggeber nachteiligen Steuerfestsetzungen. Nicht zu Unrecht bringt die Revision vor, der Beginn der kurzen Verjährung nach § 68 StBerG müsse in Fällen der vorliegenden Art an einen "Akt des Finanzamtes" anknüpfen, der den schadenstiftenden Fehler des Steuerberaters offenbart. Dieser "Akt des Finanzamtes" ist spätestens im Schreiben vom 7.11.1973 zu sehen. Seit diesem Zeitpunkt war die in den vom VII. Zivilsenat entschiedenen Fällen erst mit der Außenprüfung eingetretene Klarheit - hier über die Unverwertbarkeit der Bilanz für die Frage der Steuervergünstigungen - geschaffen und konnte dem Kläger die Erhebung einer Schadenersatzklage auch zugemutet werden.

3. Auf das damit gegebene Leistungsverweigerungsrecht aus § 222 BGB kann sich der Beklagte mit der Folge der Klageabweisung berufen. Auch insoweit ist das angefochtene Urteil jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden.

Dabei kommt es nicht auf die Frage an, ob und gegebenenfalls unter welchen Umständen ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter wie ein Rechtsanwalt

seinen Auftraggeber auf die eigene Regreßhaftung hinzuweisen hat (vgl. dazu Senatsurteil vom 20.1.1982 - IVa ZR 314/80 - zur Veröffentlichung bestimmt). Im vorliegenden Fall wäre eine solche Hinweis- oder Belehrungspflicht jedenfalls schon deshalb zu verneinen, weil der Kläger nicht belehrungsbedürftig war. Es ist anerkannt, daß eine etwaige Belehrungsbedürftigkeit dann entfällt, wenn der Auftraggeber inzwischen und noch rechtzeitig vor Ablauf der Verjährungsfrist gerade wegen der Regreßfrage anderweitig anwaltlich beraten wird (BGH Urteil vom 23.3.1971 - VI ZR 177/69 unter IV - WM 1971, 802, 805 für die Haftung des Notars; OLG Celle VersR 1978, 1119 ff und OLG Frankfurt VersR 1979, 775, 776 mit Anmerkung Evers für die Haftung des Anwalts). Dem Kläger waren nicht nur die Versäumnisse des Beklagten seit der Schlußbesprechung über das Ergebnis der Betriebsprüfung im Juli 1975 bekannt, so daß das Berufungsgericht dem Beweisantritt des Beklagten nicht nachzugehen brauchte, das Schreiben vom 7.11.1973 sei an den Kläger weitergeleitet worden. Darüber hinaus war der Kläger schon im Frühjahr 1976 anwaltlich beraten und seit dem offensichtlich zur Frage des Regresses eingeholten Gutachtens vom 12.2.1976 über Schadensgrund und Schadenhöhe in allen Einzelheiten unterrichtet.

Anmerkung:

Zur Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater gemäß § 68 StBerG vgl. Hanseatisches OLG vom 26.9.1980, 1 U 55/80; Gerling Informationen 8 (6) /81 (Sammelausgabe 1981, S. 26 ff); Gräfe, Zur Entstehung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater, Betriebsberater 1980, S. 1265 f.

April / Mai 1982

7 / 82 Neue Entscheidung des Bundesgerichtshofs

- Anwendbarkeit der Verjährungsvorschrift des § 68 StBerG bei Auftrag zum Entwurf einer Abtretungserklärung von Steuererstattungsansprüchen
- Beginn der Verjährungsfrist mit Fristablauf
- Arglisteinwand gegenüber Verjährungseinrede

(Urteil v. 20.1.1982, IVa ZR 293/80, OLG Hamm, LG Bielefeld)

Zum Sachverhalt: Der Kläger gab am 14.12.1972 der Firma G., die sich in finanziellen Schwierigkeiten befand, ein Gefälligkeitsakzept über 50.000 DM. Der Wechsel wurde am 14.3.1973 prolongiert. Die Beteiligten vereinbarten an diesem Tage, daß die Firma G. dem Kläger Steuererstattungsansprüche zur Sicherheit abtreten solle. Die Beklagte, die damals sowohl für den Kläger als auch für die Firma G. als Steuerberater tätig war, übernahm es, eine schriftliche Abtretungserklärung zu entwerfen und sie an das Finanzamt weiterzuleiten. Die Erklärung wurde am 14.3.1973 (so der Kläger) oder einige Zeit später (so die Beklagte) von den Beteiligten unterzeichnet. Über das Vermögen der Firma G. wurde am 7.5.1973 das Konkursverfahren eröffnet. Mit einem am 8.5.1973 eingegangenen Schreiben vom 7.5.1973 übersandte die Beklagte dem Finanzamt M. die Abtretungserklärung vom 14.3.1973.

Das Finanzamt erkannte in der Folgezeit Steuererstattungsansprüche der Firma G. in Höhe von 41.385,24 DM an und überwies diesen Betrag auf ein Sonderkonto bei der Commerzbank in M. Der Konkursverwalter der Firma G. focht die Abtretung der Steuererstattungsansprüche nach §§ 30, 31 KO an und verlangte von dem Kläger Rückabtretung. Hierüber führte der Konkursverwalter gegen

den Kläger den Rechtsstreit (.....), in dem durch Urteil des Bundesgerichtshofs (.....) festgestellt wurde, daß dem Kläger Rechte an den auf dem Sonderkonto eingezahlten Steuererstattungsbeträgen in Höhe von 41.385,24 DM nicht zustanden; die Abtretung der Steuererstattungsansprüche war nach § 159 a.F. AO unwirksam, weil sie der Finanzbehörde erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens angezeigt worden war.

Mit der vorliegenden Klage verlangt der Kläger als Schadenersatz

..... Die Vorinstanzen haben den Klageanspruch als verjährt angesehen und die Klage abgewiesen. Mit der Revision verfolgt der Kläger seinen Klageanspruch weiter.

Aus den Gründen:

I. Das Berufungsgericht nimmt zutreffend an, daß die Schadenersatzforderung des Klägers am 7.5.1976 verjährt ist (§ 68 StBerG).

1. Der Kläger hat bezweifelt, ob die Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes hier überhaupt Anwendung finden. Er hat geltend gemacht, die von der Beklagten übernommene Aufgabe, eine wirksame Abtretung der Erstattungsansprüche von der Firma G. auf den Kläger herbeizuführen, sei keine eigentliche Tätigkeit, die zum Berufsbild eines Steuerberaters gehöre. Sie habe sich lediglich aus der Tatsache ergeben, daß beide Beteiligten der Beklagten vertrauten, vor der sie auch ihre wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geheimzuhalten brauchten. Es spreche viel dafür, daß sich § 68 StBerG nur auf solche Schadenersatzansprüche beziehe, die sich aus der steuerberatenden Tätigkeit im engeren Sinne ergeben. Diese Bedenken sind unbegründet. Nach § 1 StBerG ist dieses Gesetz - und demnach auch dessen § 68 - anzuwenden unter anderem in Angelegenheiten, die die durch Bundesrecht geregelten Steuern betreffen, soweit diese durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden

verwaltet werden, ferner in Angelegenheiten, die die Realsteuern betreffen. Die Abtretungserklärung bezog sich auf Erstattungsansprüche wegen überzahlter Körperschafts- und Umsatzsteuern sowie aus überzahlter Ergänzungsabgaben zur Körperschaftssteuer; diese Steuern sind durch Bundesrecht geregelt und werden von Landesfinanzbehörden verwaltet. Abgetreten waren ferner die Ansprüche auf Erstattung von Gewerbesteuern; diese Steuerart gehört zu den Realsteuern. Daß der Kläger nicht Steuerschuldner war, steht der Anwendung des § 68 StBerG nicht entgegen.

2. Die Verjährung des Anspruchs nach § 68 StBerG beginnt mit der Entstehung des Anspruchs. Eine Kenntnis des Berechtigten von den anspruchsbegründenden Tatsachen ist nicht erforderlich (BGHZ 73, 363, 365). Das Berufungsgericht nimmt mit Recht an, daß der Schadenersatzanspruch gegen die Beklagte mit der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Firma G. entstanden ist. Bereits in diesem Zeitpunkt war die von den Beteiligten gewollte Übertragung der Steuererstattungsansprüche der Firma G. auf den Kläger gescheitert, denn die zur Vollendung der Abtretung erforderliche Anzeige konnte in diesem Zeitpunkt nicht mehr mit Wirksamkeit gegenüber der Konkursmasse vorgenommen werden (§ 159 a.F. AO i.V. mit § 15 KO).

Die Revision möchte demgegenüber die vom VII. Zivilsenat in BGHZ 73, 363 aufgestellten Grundsätze entsprechend anwenden und die Verjährung erst in dem Zeitpunkt beginnen lassen, in dem der Bundesgerichtshof den Rechtsstreit zwischen dem Konkursverwalter und dem Kläger endgültig entschied. Dem kann der Senat nicht folgen. Zwischen der in BGHZ 73, 363 behandelten und der hier vorliegenden Fallgestaltung besteht ein wesentlicher Unterschied: Hat das Finanzamt trotz des vom Steuerberater begangenen Fehlers (in BGHZ 73, 363: der nicht ordnungsgemäßen Buchführung) die Steuern so festgesetzt, wie sie auch bei richtiger Sachbehandlung (in BGHZ 73, 363: bei ordnungsgemäßer Buchführung) durch den steuerlichen Berater festzusetzen gewesen wären, so

ist dem Steuerpflichtigen zunächst kein Schaden entstanden und daher auch kein Schadenersatzanspruch erwachsen. Dies ist vielmehr erst dann der Fall, wenn das Finanzamt - etwa bei einer Betriebsprüfung - den Steuerfall (erneut) aufgreift. Hier war aber der Schaden bereits dadurch entstanden, daß der beabsichtigte Rechtsübergang nicht stattgefunden hatte; diese Rechtsfolge ist vom Bundesgerichtshof lediglich festgestellt, nicht aber begründet worden.

II. Dennoch kann die Klage nicht mit der vom Berufungsgericht gegebenen Begründung abgewiesen werden. Der Verjährungseinrede kann der Gegeneinwand der Arglist oder der unzulässigen Rechtsausübung entgegengesetzt werden, wenn der Schuldner den Gläubiger durch sein Verhalten von der rechtzeitigen Erhebung der Klage abgehalten hat. Dabei ist es nicht erforderlich, daß dem Gläubiger die Wahrung der Verjährungsfrist unmöglich gemacht worden ist. Es genügt vielmehr bereits ein Verhalten, das bei dem Gläubiger das Vertrauen wecken konnte und geweckt hat, daß der Schuldner den Anspruch nur mit materiellen Einwendungen bekämpfen werde (BGH Urteil vom 5.3.1981 - IVa ZR 196/80 - NJW 1981, 2243 = MDR 1981, 737 = VersR 1981, 471 m.w.N.). Diese Voraussetzungen liegen hier vor (Wird angeführt).

..... Das angefochtene Urteil muß daher aufgehoben und der Rechtsstreit zur sachlichen Prüfung des geltend gemachten Anspruchs an das Berufungsgericht zurückverwiesen werden.

Anmerkung:

Zur Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater gemäß § 68 StBerG vgl. Hanseatisches OLG vom 26.9.1980, 1 U 55/80; LG Bonn vom 15.2.1979, 8 O 285/78; Gerling Informationen 6/80 (Sammelausgabe 1981, S.10); Gräfe, Zur Entstehung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater, Betriebsberater 1980, S. 1265 f.

April / Mai 1982

8 / 82 Neue Entscheidung des Bundesgerichtshofs

- Belehrungspflicht des Steuerberaters über begangene Fehler und über Verjährungsfrist
- Entstehung des Schadens bei vorläufiger Steuerveranlagung und späterer Berichtigung im Rahmen der Außenprüfung

(Urteil vom 20.1.1982, IVa ZR 314/80, OLG Hamburg, LG Hamburg)

Zum Sachverhalt: Der Kläger ist teils als alleiniger, teils als Mehrheitsgesellschafter an mehreren Unternehmen beteiligt, die den sogenannten S.-Konzern bilden. Der Beklagte war ständig als Wirtschafts- und Steuerberater für die Einzelgesellschaften des Konzerns tätig; er erledigte auch die steuerlichen Angelegenheiten des Klägers und seiner Ehefrau.

Mit der vorliegenden Klage macht der Kläger teils aus eigenem Recht, teils aufgrund einer Abtretung seiner Ehefrau den Schaden geltend, den die Eheleute S. durch Fehler des Beklagten bei der Abgabe von Steuererklärungen erlitten haben.

In die Steuererklärung für das Jahr 1968 setzte der Kläger als Einkünfte die Ausschüttungen einer der Konzerngesellschaften, der Firma E., in Höhe von 28.000,-- DM ein. Diese Ausschüttung war bereits als Beteiligungsertrag in das Betriebsergebnis der Firma H.Wilhelm S. (Alleininhaber: der Kläger) eingegangen, das der Beklagte ebenfalls ungekürzt in die Einkommensteuererklärung übernahm. Das Finanzamt erkannte den Fehler nicht und setzte die Steuer entsprechend der Einkommensteuererklärung vorläufig fest. Für das Jahr 1968 führte das noch nicht zu steuerlichen Nachteilen, da die vom Beklagten

deklarierten Einkünfte mit Verlusten verrechnet werden konnten. Bei der Steuererklärung für das Jahr 1969 konnten die Eheleute S. jedoch wegen des dem Beklagten unterlaufenen Fehlers nur einen geringeren Verlustvortrag geltend machen, als er sich bei richtiger Abgabe der Steuererklärung ergeben hätte. Dadurch entstand für den Kläger und seine Ehefrau eine Steuermehrbelastung von 15.285,20 DM. Dieser Betrag wurde am 10.7.1971 bezahlt.

Bei der Anfertigung der Steuererklärung für das Jahr 1973 setzte der Beklagte unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Gewinnanteil aus der Firma Wilhelm S. mit 1.690.539,-- DM und Einkünfte aus der Firma Agrarproduktion und Vermögensverwaltung H. Wilhelm S. in Höhe von 915.243,50 DM ein. Er übersah dabei, daß in dem Betriebsergebnis der letztgenannten Firma der Gewinnanteil aus der Firma H. Wilhelm S. in Höhe von 1.690.539,-- DM bereits berücksichtigt war. Auch diesen Fehler erkannte das Finanzamt nicht. Die Einkommensteuer für das Jahr 1970 wurde infolgedessen auf einen Betrag festgesetzt, der die tatsächlich geschuldete Steuer um 900.491,79 DM überstieg. Die Steuer wurde am 1.9.1973 bezahlt.

Die in den Steuererklärungen enthaltenen Fehler wurden bei einer Betriebsprüfung im Jahre 1977 von den Prüfern entdeckt. Der Beklagte beantragte mit Schriftsatz vom 22.9.1977 beim Finanzamt die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide. Das Finanzamt gab dem Antrag statt. Die Überzahlung wurde am 11.1.1979 verrechnet.

Der Kläger behauptet, ihm seien durch die später zurückerstatteten Zahlungen an das Finanzamt Zinsbelastungen entstanden und Gewinne entgangen, wodurch ihm insgesamt ein Schaden von 453.218,48 DM entstanden sei. Einen Teilbetrag von 161.054,30 DM hat der Kläger an die Firma H. Wilhelm S. abgetreten. Diese hat ihn gegen den Beklagten in dem Rechtsstreit 1 O 530/77 des LG Hamburg geltend gemacht; die Klage ist wegen Verjährung abgewiesen worden. Den Restbetrag von 347.640,55 DM verlangt der Kläger im vorliegenden Rechtsstreit.

Der Beklagte macht dem Kläger zum Vorwurf, er - der Kläger - habe die Beteiligungsverhältnisse in seinen Konzernen so verwickelt gestaltet, daß sich selbst ein Wirtschaftsprüfer darin nicht mehr habe zurechtfinden können. Im übrigen erhebt der Beklagte die Einrede der Verjährung.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen.

Das Berufungsgericht hat die Berufung des Klägers als unbegründet zurückgewiesen. Mit der Revision verfolgt der Kläger seinen Klageanspruch weiter.

Aus den Gründen: Das Berufungsgericht hält die Klageforderung für verjährt. Diese Auffassung ist zwar grundsätzlich zutreffend, das Berufungsgericht hat jedoch bei seiner Entscheidung nicht alle maßgeblichen Gesichtspunkte beachtet.

1. Die Verjährung aus § 68 StBerG beginnt mit der Entstehung des Anspruchs; eine Kenntnis des Berechtigten von den anspruchsbegründenden Tatsachen ist nicht erforderlich. Dies ist in der Rechtsprechung anerkannt (BGHZ 73, 363, 365; BGH Urteil vom 18.6.1979 - VII ZR 157/78 - NJW 1979, 2211; vgl. auch Urteil vom 10.4.1968 - V ZR 13/65 - NJW 1968, 1381, dort auch weitere Nachweise). Der Senat hält an dieser Auffassung trotz der in letzter Zeit im Schrifttum geübten Kritik (van Venrooy DB 1981, 2364) fest. Es läßt sich zwar nicht leugnen, daß die Frist des § 68 StBerG unter Berücksichtigung der Belange des geschädigten Mandanten zu kurz ist (so van Venrooy aaO; ähnlich für § 51 BRAO der VI. Zivilsenat des BGH im Urteil vom 20.5.1975 - VI ZR 138/74 - NJW 1975, 1655). Der Gesetzgeber wollte jedoch - wie sich aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt und durch die Entstehungsgeschichte bestätigt wird - den Beginn der Verjährung nicht an die Kenntnis des Mandanten von den anspruchsbegründenden Umständen knüpfen. Ob er dabei die Interessen des steuerlichen Beraters gegenüber den Interessen des Mandanten überbewertet hat, ist unerheblich. Das Gericht muß die Interessenabwägung des Gesetzgebers hinnehmen, soweit sie sich innerhalb des verfassungsrechtlich Zulässigen hält.

Auch die Abweichung des Wortlauts des § 68 StBerG von dem des § 51 BRAO kann keine abweichende Beurteilung rechtfertigen. Eine besondere Verjährungsvorschrift für Schadenersatzansprüche gegen steuerliche Berater wurde erstmals durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 11.8.1972 (BGBl I 1401) als § 29 a in das Steuerberatungsgesetz eingefügt. Die Bestimmung geht auf den von den Abgeordneten von Bockelberg, Ott und Genossen eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater (BT-Drucks.VI/1617) zurück; § 51 dieses Entwurfs stimmte wörtlich mit § 51 BRAO überein. Er wurde im Rahmen der Ausschußberatungen in den Entwurf des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (BT-Drucks. VI/1424 als § 29 a) übernommen. In der Ausschußsitzung vom 4.11.1971 (Prot. Nr. 44, S. 9 f.) regte der Vertreter des Bundesfinanzministeriums an, die Worte "spätestens jedoch in drei Jahren nach der Beendigung des Auftrags" zu streichen, der Mandant müsse auch im Falle späterer Betriebsprüfungen noch Ersatzansprüche stellen können. Dem schloß sich der Finanzausschuß und später auch das Plenum des Bundestages an. Van Venrooy (aaO., S. 2368) bemerkt mit Recht, daß die Änderung nicht folgerichtig war: Die Streichung der zweiten Alternative des Entwurfs konnte Mandanten bei Schäden, die durch eine nach Jahren vorgenommene Betriebsprüfung aufgedeckt wurden, nicht helfen, wenn im Zeitpunkt der Betriebsprüfung die Verjährungsfrist aus der ersten Alternative bereits abgelaufen war. Die hierin liegende Inkonsequenz ist jedoch dadurch beseitigt worden, daß die Rechtsprechung angenommen hat, der Schadenersatzanspruch des Mandanten entstehe, wenn ein Fehler des Steuerberaters zu einem ungünstigen Ergebnis der Außenprüfung geführt hat, mit der Schlußbesprechung.

2. Mit Recht nimmt das Berufungsgericht an, daß im vorliegenden Fall der Anspruch spätestens im Jahre 1973 entstanden ist.

a) Der BGH hat zwar mehrfach ausgesprochen, daß der Schadenersatzanspruch wegen Fehler des Steuerberaters, die bei einer Außen-(Betriebs-)prüfung auf-

gedeckt werden, erst mit der im Rahmen der Prüfung abgehaltenen Schlußbesprechung entstehen. Erst mit diesem Zeitpunkt beginne daher auch die Verjährungsfrist zu laufen (BGHZ 73, 363; BGH Urteil vom 18.6.1979 - VII ZR 257/78 - NJW 1979, 2211). In den damals entschiedenen Fällen hatten die Fehler der steuerlichen Berater bei der ursprünglichen Festsetzung der Steuer zu keinen Nachteilen für den Steuerpflichtigen - möglicherweise sogar zu Vorteilen - geführt. Ob eine etwaige Außenprüfung zur Nacherhebung von Steuern führen würde, war noch völlig offen. Ein folgenlos gebliebener Fehler des steuerlichen Beraters begründet aber ebensowenig einen Schadenersatzanspruch wie die bloße Möglichkeit, daß einmal aus Fehlern ein Schaden entstehen kann. Hier war es aber anders: Infolge der fehlerhaften Steuererklärung war bereits bei der vorläufigen Festsetzung der Einkommensteuer eine vermeidbare steuerliche Mehrbelastung entstanden; die Außenprüfung hat nicht etwa den Schaden herbeigeführt, sondern ihn teilweise wieder beseitigt.

b) Die Revision meint demgegenüber: Aufgrund der Bestandskraft der ergangenen Steuerbescheide habe zunächst einmal die Höhe der vom Kläger und der Zedentin zu zahlenden Steuerschuld festgestanden; dies sei auch von den ordentlichen Gerichten zu respektieren gewesen. Sie hätten daher davon ausgehen müssen, daß die vom Finanzamt festgesetzte Steuer vom Kläger und seiner Ehefrau tatsächlich geschuldet wurde. Infolgedessen hätte, solange der Steuerbescheid nicht aufgehoben war, eine Schadenersatzklage gegen den Beklagten nicht mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden können. Diese Ansicht ist unzutreffend. Wäre sie richtig, so könnte der Mandant in allen Fällen, in denen ein Fehler des steuerlichen Beraters zu einer der objektiven Rechtslage nicht entsprechenden - aber aus formellen Gründen nicht mehr zu beseitigenden - Steuerfestsetzung geführt hat, keine Schadenersatzansprüche stellen (vgl. dazu BGHZ 72, 299).

3. a) Das Berufungsgericht hat jedoch nicht beachtet, daß der Anspruch des Klägers und seiner Ehefrau solange immer wieder neu entstand, als noch eine

Berichtigung des ergangenen falschen Steuerbescheids möglich war. Wird einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten der Auftrag zur Anfertigung einer Einkommensteuererklärung erteilt, so gehört es in der Regel auch zu seinen Aufgaben, die ergehenden Steuerbescheide zu prüfen und bei etwaigen Fehlern eine Änderung oder Berichtigung herbeizuführen. Daß die Parteien den vertraglichen Wirkungskreis des Beklagten enger gezogen hätten, ist nicht behauptet worden; es ist auch angesichts der Tatsache, daß dem Beklagten die Erledigung aller steuerlichen Angelegenheiten des S.-Konzerns übertragen war, unwahrscheinlich. Eine Berichtigung der Veranlagung war auf jeden Fall deshalb zulässig, weil die Einkommensteuer nach § 100 Abs. 2 AO a.F. nur vorläufig festgesetzt worden war.

b) Unter diesem Gesichtspunkt könnte der Kläger allerdings höchstens Ersatz des Schadens (Zinsverlust, entgangener Gewinn) begehren, der innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor Klageerhebung entstanden ist. Der Beklagte wäre jedoch nicht nur verpflichtet gewesen, eine Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids herbeizuführen, er hätte den Kläger (und dessen Ehefrau) auch darauf hinweisen müssen, daß der sich aus seiner Pflichtverletzung ergebende Schadenersatzanspruch innerhalb von drei Jahren verjährt. Eine solche Belehrungspflicht wird zwar vielfach geleugnet, jedoch zu Unrecht.

§ 29 a des StBerG vom 11.8.1972 (BGBl I 1401), der mit unverändertem Wortlaut als § 68 in die heutige Fassung des Gesetzes übernommen worden ist, ist bewußt dem § 51 BRAO nachgebildet. Wie bereits ausgeführt, geht die Vorschrift zurück auf den Antrag der Abgeordneten von Bockelberg, Ott und Genossen (BT-Drucks. VI/1617), deren § 51 wörtlich mit § 51 BRAO übereinstimmt. Die gleiche Fassung hatte § 29 a der Änderungsvorschläge der SPD-Fraktion zum Zweiten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (Anlage 7 zum Kurzprotokoll der 42. Sitzung des Finanzausschusses am 14.10.1971). Obwohl im Laufe der Beratung die bereits erwähnte Änderung zugunsten des Mandanten vorgenommen war, wurde im Bericht des Finanzausschusses (BT-Drucks. VI/3456) zu Nr. 10 e des Entwurfs

ausgeführt, die bislang 30jährige Verjährungsfrist für Ansprüche aus Auftragsverhältnissen werde "in Anlehnung an § 51 BRAO" auf drei Jahre verkürzt. Bei der abschließenden Beratung des Gesetzes ist man auf diesen Punkt nicht mehr zurückgekommen. Gesetzgeberisches Motiv war demnach der Wunsch, die Verjährung von Schadenersatzansprüchen aus Steuerberatungsverträgen der für Anwälte geltenden Regelung anzupassen. Dieses Bestreben war verständlich, weil ja die berufliche Tätigkeit der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten ebenso wie die der Rechtsanwälte in der Rechtsberatung und der Besorgung von Rechtsangelegenheiten - allerdings auf einem beschränkten Gebiet - besteht. Der Wille des Gesetzgebers ging also dahin, die steuerberatenden Berufe hinsichtlich der Verjährungsfrage den Rechtsanwälten gleichzustellen, wobei lediglich wegen der Besonderheiten des Steuerverfahrens (Betriebsprüfung) eine Klage auch noch nach Ablauf von drei Jahren seit Beendigung des Auftrags möglich sein sollte. Keineswegs war beabsichtigt, die Steuerberater und Steuerbevollmächtigten in der Verjährungsfrage besserzustellen als Rechtsanwälte.

Daß ein Rechtsanwalt verpflichtet ist, seinen Mandanten nicht nur auf den von ihm begangenen Fehler, sondern auch auf die für den Schadenersatz geltende Verjährungsfrist hinzuweisen, war jedoch im Jahre 1972 bereits seit langem in der Rechtsprechung und im Schrifttum anerkannt (RGZ 158, 130; RG DR 1940, 453; BGH Urteil vom 11.7.1967 - VI ZR 41/66 - VersR 1967, 979; vom 19.5.1970 - VI ZR 27/69 - VersR 1970, 815, 818; Palandt/Danckelmann BGB 30. Aufl. § 198 Anm. 2; Erman/Hefermehl, BGB 5. Aufl. § 198 Rdn. 10; Carl JW 1938, 2968; Brandner AnwBl 1969, 384). An dieser Auffassung haben Rechtsprechung und Schrifttum auch bis heute festgehalten (vgl. etwa BGH Urteil vom 20.5.1975 - VI ZR 138/74 - NJW 1975, 1655; ferner vom 1.2.1977 - VI ZR 43/75 - und vom 8.3.1977 - VI ZR 142/75 - VersR 1977, 617; 1977, 622, 624; Johannsen in RGRK BGB 12. Aufl. § 198 Rdn. 15). Es liegt deshalb nahe, auch für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe die gleiche Verpflichtung anzunehmen.

Demgegenüber kann nicht geltend gemacht werden, die Annahme einer Belehrungspflicht des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten würde "die aus wohler-

wogenen Gründen erlassene Verjährungsfrist des § 68 StBerG aushöhlen" (so Graefe/Suhr, Die Haftung des Steuerberaters 1978, S.111). Wäre dies richtig, so müßte man auch der Rechtsprechung den Vorwurf machen, sie höhle durch die Annahme einer Belehrungspflicht des Rechtsanwalts die Vorschrift des § 51 BRAO aus. Diesen Vorwurf wollen selbst Graefe/Suhr nicht erheben. Der Gesetzgeber wollte aber, wie oben ausgeführt, die Verjährung der Schadenersatzansprüche gegen die Angehörigen der steuerberatenden Berufe keineswegs strenger gestalten, als dies durch § 51 BRAO für die Ansprüche gegen die Rechtsanwälte geschehen war.

Ebensowenig läßt sich eine Anwendung der von der Rechtsprechung in Anwaltsachen aufgestellten Grundsätze mit der Begründung verneinen, das Berufsbild des Steuerberaters sei wesentlich anders geartet als das des Rechtsanwalts (so OLG Stuttgart Stb 1977, 263). Vielmehr stimmen gerade das Berufsbild des Rechtsanwalts einerseits und das des Steuerberaters und Steuerbevollmächtigten andererseits weitgehend überein. Die Aufgabe beider Berufsgruppen besteht in der rechtlichen Beratung und in der Erledigung von Rechtsangelegenheiten für ihre Mandanten. Für die steuerberatenden Berufe ist das Dauermandat typisch, d.h. die Betrauung mit der Erledigung aller anfallenden steuerlichen Angelegenheiten des Mandanten, vielfach auch mit der Führung der Buchhaltung. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte stehen daher zu ihren Mandanten häufig in einem engen Vertrauensverhältnis. Die enge persönliche Bindung zwischen Berater und Mandant verstärkt die vertragliche Treuepflicht und damit auch die daraus entspringenden Auskunfts- und Belehrungspflichten.

Der steuerliche Berater verstößt durch die Belehrung seines Mandanten über bestehende Schadenansprüche gegen sich selbst nicht gegen § 1 des Rechtsberatungsgesetzes. Diese Gesetzesvorschrift verbiete den Angehörigen der steuerberatenden Berufe nicht eine rechtsberatende und rechtsbesorgende Tätigkeit schlechthin, sondern lediglich eine Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten, soweit diese nicht in den in § 1 StBerG umschriebenen Aufgabenbereich fallen;

das Rechtsverhältnis zwischen dem steuerlichen Berater und seinen Mandanten ist aber für jenen keine fremde Rechtsangelegenheit. Die Rechtsordnung sieht in einer Reihe von Fällen vor, daß der eine Vertragspartner den anderen über seine Rechte aus dem Vertragsverhältnis belehren muß, so z.B. in § 12 Abs. 3 VVG, in § 564 a Abs. 2 BGB, in § 1 b Abs. 2 Satz 2 AbzG und in § 6 der AVB für die Lebensversicherung (Musterbedingungen für die Großlebensversicherung).

Schließlich kann auch nicht geltend gemacht werden, dem Steuerberater werde nur ein Mandat zur Bearbeitung steuerrechtlicher Fragen, nicht aber zur Wahrnehmung anderer rechtlicher Interessen seines Mandanten erteilt. Auch ein Rechtsanwalt ist in der Regel nicht mit der Erledigung aller Rechtsangelegenheiten seines Mandanten betraut. Ein Mandat zur Prüfung und Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegen sich selbst kann ihm schon aus Rechtsgründen nicht übertragen werden. Nur in Ausnahmefällen umfaßt die im Anwaltsvertrag versprochene Leistung auch die Prüfung der Frage, inwieweit der Anwalt selbst dem Mandanten schadenersatzpflichtig ist. Das war z.B. dann der Fall, wenn der Anwalt mit der Geltendmachung eines auf § 839 a.F. BGB gestützten Anspruchs wegen fahrlässiger Amtspflichtverletzung beauftragt war. Nach Abs. 1 Satz 2 dieser Gesetzesvorschrift konnte die öffentliche Hand nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Geschädigte auf andere Weise Ersatz zu erlangen vermochte. Der Anwalt hatte daher bei der Prüfung der Klageaussichten sein Augenmerk auch darauf zu richten, ob die Amtshaftungsklage etwa deshalb unbegründet war, weil er - der Anwalt - dem Mandanten zum Ersatz des entstandenen Schadens verpflichtet war. Ein solcher Fall lag der Entscheidung RGZ 158, 130 zugrunde (vgl. dazu Brandner Anwaltsbl. 1969, 384). Eine allgemeine Belehrungspflicht des Rechtsanwalts kann aus diesem Gesichtspunkt nicht abgeleitet werden; sie läßt sich vielmehr allein aus der beim Anwaltsvertrag bestehenden Interessenlage rechtfertigen. Der Anwalt ist in der Regel seinen Mandanten an Rechtskenntnissen weit überlegen; gerade das Gefühl der eigenen Rechtsunkenntnis ist es ja, das die meisten Parteien zur Inanspruchnahme eines Anwalts veranlaßt. Diese Rechtsunkenntnis hindert aber den Mandanten

auch daran, Fehler des Rechtsanwalts alsbald zu erkennen und ohne fremde Hilfe die zur Wahrnehmung der eigenen Rechte erforderlichen Maßnahmen zu treffen. Die Einführung einer kurzen Verjährungsfrist, deren Lauf bereits mit der Entstehung des Anspruchs und nicht erst - wie z.B. nach § 852 BGB - mit der Kenntnis des Anspruchsberechtigten beginnt, stellt daher den Mandanten, der keine rechtliche Belehrung erhält, teilweise rechtlos. Er könnte sich gegen die hieraus entspringenden Gefahren nur dadurch sichern, daß er einen anderen Rechtskundigen mit der Überwachung seines Rechtsanwalts beauftragt. Ein solches Vorgehen wäre aus vielerlei Gründen untunlich und insbesondere mit dem Vertrauensverhältnis, das zwischen einem Mandanten und seinem Anwalt bestehen soll, unvereinbar. Dennoch hat es der Gesetzgeber für richtig gehalten, dem Wunsch der Anwaltschaft auf Abkürzung der Verjährungsfrist in einer für den Mandanten sehr einschneidenden Weise Rechnung zu tragen. Er wollte den Anwalt davor schützen, daß die Folgen berufstypischer Risiken ihn auf unabsehbare Zeit hinaus in nicht überschaubarer Weise wirtschaftlich bedrohen. Mit rechtsstaatlichen Grundsätzen läßt sich eine solche gesetzliche Regelung nur dann vereinbaren, wenn man zum Ausgleich strenge Anforderungen an die Pflicht des Rechtsanwalts stellt, den Mandanten auch über die gegen ihn, den Anwalt, selbst gerichteten Ansprüche aufzuklären und gegebenenfalls auch deren Verjährung vorzubeugen (BGH Urteil vom 20.5.1975 - VI ZR 138/74 - NJW 1975, 1655, 1656 rechts unten). Die Notwendigkeit einer solchen Belehrung wird von der Anwaltschaft nicht bezweifelt (vgl. Brandner aaO). Sie steht auch mit dem vom Gesetzgeber verfolgten Ziel nicht im Widerspruch; dieser wollte lediglich verhindern, daß Anwälte auf lange Zeit hinaus mit ungeklärten Haftpflichtansprüchen belastet werden. Keineswegs wollte er ihnen ein Mittel an die Hand geben, mit dem sie materiell begründete Schadenersatzansprüche aus rein formellen Gründen zu Fall bringen könnten. Bei den Angehörigen der steuerberatenden Berufe ist die Interessenlage die gleiche. Die hier dargelegten Erwägungen treffen daher auch für das Verhältnis zwischen dem steuerlichen Berater und seinem Mandanten zu, zumal § 68 StBerG dem § 51 BRAO bewußt nachgebildet worden ist.

c) Der steuerliche Berater, der schuldhaft die Pflicht zur Belehrung des Mandanten über einen von ihm - dem Berater - begangenen Fehler und über die Verjährung des daraus entspringenden (primären) Schadenersatzanspruchs verletzt, macht sich erneut schadenersatzpflichtig. Er hat daher nach § 249 BGB den Mandanten so zu stellen, wie er stehen würde, wenn er richtig belehrt worden wäre. Da in diesem Fall nach dem normalen Gang der Dinge die Verjährungsfrist nicht versäumt worden wäre, geht der (sekundäre) Schadenersatzanspruch des Mandanten dahin, daß sein Berater gegenüber dem primären Schadenersatzanspruch die Einrede der Verjährung nicht erhebt. Soweit dies dennoch geschieht, kann der sekundäre Schadenersatzanspruch der Einrede der Verjährung als Gegeneinwand (Replik) entgegengesetzt werden.

Ob der Beklagte bei dem damaligen Meinungsstand in Rechtsprechung und Schrifttum erkennen konnte, daß er dem Kläger eine Belehrung über den Beginn und die Dauer der Verjährungsfrist schuldete und ob aus diesem Grunde die Verletzung dieser Verpflichtung schuldhaft war, braucht jetzt noch nicht abschließend entschieden zu werden. Der Kläger hat seinen primären Schadenersatzanspruch verjähren lassen, weil er nicht wußte, daß der Beklagte eine unrichtige Steuererklärung abgegeben und ihm dadurch Schaden zugefügt hatte. Wäre er hierüber rechtzeitig unterrichtet worden, so hätte er die Klage möglicherweise auch dann fristgerecht erhoben, wenn ihm vom Beklagten keine Belehrung über die Verjährungsfrist erteilt worden wäre. Der Tatrichter wird diese Frage nach § 287 ZPO zu beurteilen haben. In diesem Zusammenhang kann es von Bedeutung sein, daß die Klage im Vorprozeß bereits 9 1/2 Monate nach der Aufdeckung des Fehlers eingereicht wurde.

Erkennbar war für den Beklagten auf jeden Fall, daß er den Kläger unterrichten mußte, wenn er einen Fehler in der von ihm abgegebenen Steuererklärung entdeckte und aus diesem Grunde eine Berichtigung des Steuerbescheides beantragte. Einem Steuerberater muß - ebenso wie einem Anwalt - bekannt sein, daß er seinem Mandanten nach den §§ 666, 675 BGB die erforderlichen Nachrichten geben muß.

d) Entscheidend ist demnach in erster Linie, ob der Beklagte später Anlaß hatte, die von ihm verfaßte Steuererklärung und den darauf ergangenen Steuerbescheid zu überprüfen. Mit Sicherheit bestand ein solcher Anlaß, als der Steuerbescheid vom Finanzamt zurückkam. Tatsächlich hat der Beklagte auch die ergangenen Bescheide geprüft und mit einem Prüfungsvermerk versehen, dabei allerdings den Fehler nicht bemerkt. Auch konnte die Erstellung der Einkommensteuererklärung für die folgenden Jahre möglicherweise Veranlassung geben, auf die vorausgegangenen Steuererklärungen zurückzugreifen und sie einer Durchsicht zu unterziehen. Die Parteien erhalten durch die Zurückverweisung Gelegenheit, diese Frage zu erörtern und ihr Vorbringen insoweit zu ergänzen.

1. 11. 82
Juni 1982

9 / 82 Hinweise zur Berufshaftpflichtversicherung

- Welche Ansprüche bestehen gegen den Versicherer?
 - Verjährung der Ansprüche der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gegen ihren Versicherer
-

Gesetzliche Regelung, § 12 VVG:

- I. Die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag verjähren in zwei Jahren, bei der Lebensversicherung in 5 Jahren. Die Verjährung beginnt mit dem Schluß des Jahres, in welchem die Leistung verlangt werden kann.
- II. Ist ein Anspruch des Versicherungsnehmers bei dem Versicherer angemeldet worden, so ist die Verjährung bis zum Eingang der schriftlichen Entscheidung des Versicherers gehemmt.

Welche Ansprüche bestehen gegen den Berufshaftpflichtversicherer?

Die Leistungspflicht des Versicherers umfaßt:

1. die Prüfung der Haftpflichtfrage,
2. die Abwehr unberechtigter Ansprüche (Rechtsschutzanspruch),
3. den Ersatz der Entschädigung, welche der Versicherungsnehmer (VN) aufgrund eines von dem Versicherer abgegebenen oder genehmigten Anerkenntnisses, eines von ihm abgeschlossenen oder genehmigten Vergleichs oder einer richterlichen Entscheidung zu zahlen hat (vgl. § 1 I i.V. § 3 II 1 AVB).

Wann kann die Leistung aus dem Versicherungsvertrag verlangt werden?

Wann beginnt der Lauf der Verjährungsfrist?

Da sich der Anspruch des Steuerberaters und des Wirtschaftsprüfers nicht nur auf die Freistellung von begründeten Haftpflichtansprüchen, sondern ebenso auf den Schutz vor unbegründeten Ansprüchen Dritter (Rechtsschutzanspruch) bezieht, kann er die Leistung des Versicherungsschutzes verlangen, sobald gegen ihn Haftpflichtansprüche erhoben werden. Dieser Zeitpunkt ist für den Verjährungsbeginn gem. § 12 I VVG von Bedeutung. Denn mit dem Schluß des Jahres der erstmaligen Ansprucherhebung beginnt die zweijährige Verjährungsfrist für alle Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag.

Für die Entstehung des versicherungsvertraglichen Rechtsschutzanspruchs ist es erforderlich, daß gegen den Wirtschaftsprüfer oder den Steuerberater ein Anspruch geltend gemacht wird, der mit einem unter den Schutzbereich des Versicherungsvertrages fallenden Rechtsverhältnis begründet wird. Hierbei ist es ohne Bedeutung, daß der Anspruch daneben eventuell auch aus anderen, nicht versicherten Rechtsgründen hergeleitet wird (BGH VersR 1957, S. 213; Bruck-Möller §§ 149 ff. Anm. B 58; Feist Anm. zu OLG Celle VersR 78, S. 27; OLG Koblenz VersR 79, S. 830).

Es kommt für die Entstehung der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag aber nicht darauf an, ob der Anspruchsteller seine Forderungen mit Aussicht auf Erfolg geltend macht. Denn ein Ziel des Versicherungsvertrages ist gerade auch die Abwehr unbegründeter Forderungen (OLG Düsseldorf VersR 1981, S. 1073).

Ebenso wenig ist es notwendig, daß der geltend gemachte Schadenersatzanspruch dem Versicherer angezeigt wird. Andernfalls hätte der Versicherungsnehmer die Möglichkeit, die Verjährung auf die Dauer von 30 Jahren zu verhindern, indem

er den geltend gemachten Anspruch dem Versicherer nicht meldet (OLG Schleswig VersR 1968, S. 833 mit der Anm. Groth).

Empfehlung:

Sie sollten jeden auch nur mündlich Ihnen oder Ihrem Mitarbeiter gegenüber erhobenen Schadenersatzanspruch Ihrem Versicherer melden. Sie vermeiden dadurch eine Gefährdung Ihres Versicherungsschutzes und erhalten eine ausgewogene Stellungnahme zu den Risiken des Haftpflichtanspruchs.

Juli 1982

10 / 82 Neue Rechtsprechung und Literatur aus der Praxis
des Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers

- a) Haftung des Vergleichsverwalters wegen unterbliebener Zahlung von Heizölrechnungen vor Eröffnung des Anschlußkonkursverfahrens
- (OLG Celle vom 6.8.1981 - Az 16 U 201/80) -

Leitsätze:

1. Bestellt ein Vergleichsschuldner notwendiges Heizöl für seine zur Vergleichsmasse gehörenden Mietshäuser und werden die eingehenden Ölrechnungen vom Vergleichsverwalter ohne weiteres bezahlt, dann kann der Lieferant für die in der Folgezeit vom Vergleichsschuldner eigenmächtig bestellten weiteren Lieferungen von einer konkludenten Zustimmung des Vergleichsverwalters ausgehen.
2. Bleiben Rechnungsbeträge aus den Folgelieferungen wegen der Eröffnung des Anschlußkonkurses unbezahlt, so haftet der Verwalter jedenfalls für die Erstattung derjenigen Beträge persönlich, die er bei ordnungsgemäßer Organisation des Zahlungsverkehrs noch vor Konkurs-eröffnung hätte begleichen können.

- c) Kein Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters gegenüber dem Konkursverwalter an den für den späteren Gemeinschuldner zum Zwecke seiner Buchhaltung erstellten Computerlisten
- (OLG Stuttgart vom 1.12.1981 - Az 12 U 147/81) -

Leitsätze:

1. Das Vertragsverhältnis, aufgrund dessen ein Steuerberater die Buchführungsangelegenheiten für einen Dritten wahrnimmt, ist als entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag mit vorwiegend dienstvertraglichen Elementen anzusehen.
 2. Endet der Geschäftsbesorgungsvertrag vor oder mit Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Auftraggebers, so steht dem Steuerberater an den von ihm zum Zwecke der Buchhaltung erstellten Computerlisten auch dann kein Zurückbehaltungsrecht gegenüber dem Konkursverwalter zu, wenn er seinerseits noch Anspruch auf die vereinbarte Vergütung hat.
- d) Belehrungspflicht des Steuerberaters über Fehler in seinen Arbeiten und die Verjährungsvorschriften von Schadenersatzansprüchen

Auswirkungen und zukünftige Probleme aufgrund der neuen BGH-Rechtsprechung - abgedruckt in Gerling Informationen 6/82, 7/82 und 8/82 -

Gräfe, in ZIP (Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis) 1982, S. 455 ff.

3. Dies gilt unabhängig davon, ob der Lieferant im anschließenden Konkurs mit einer nennenswerten Konkursquote rechnen kann. Der Ersatzanspruch des Lieferanten ist jedoch insoweit beschränkt, als der Vergleichsverwalter in analoger Anwendung von § 255 BGB Zug um Zug gegen Abtretung der Ansprüche, die der Lieferant gegen die Konkursmasse hat, zum Schadenersatz verpflichtet ist.

- b) Haftung des Konkursverwalters wegen unterlassener Absicherung des Firmengeländes des Gemeinschuldners
- (LG Duisburg vom 24.11.1981 Az 15 O 69/81 rechtskräftig) -

Leitsätze:

1. Der Konkursverwalter handelt nicht pflichtwidrig, zumindest aber nicht schuldhaft, wenn er aus den geringen ihm zur Verfügung stehenden Mitteln kein Geld für die Sicherung von Warenvorräten abzweigt, die Dritten gehören, welche aber weder am Konkursverfahren noch an dessen Kosten beteiligt sind.
2. Es ist die erste Pflicht des Konkursverwalters, dafür zu sorgen, daß die Masse in ihrem Wert erhalten bleibt. Zu dieser Masse gehören nicht Waren, die mit Sicherungsrechten Dritter belastet und daher als Verwertungsobjekte für die Konkursmasse nicht in Betracht kommen.

Anmerkung:

Vgl. zur Haftung des Konkursverwalters: Gerling Informationen 1/81 und 4/81, Sammelausgabe Dezember 1981, S.14 und 19.

August 1982

11 / 82 Neue Entscheidung des Bundesgerichtshofs

- Honorarrückzahlungsanspruch bei mangelhafter Erfüllung des Steuerberatungsvertrages
- Schaden: Kosten für Überprüfung und Berichtigung der Arbeiten des Steuerberaters
- Pflicht zur Prüfung der eigenen Arbeiten bei umfassendem Mandat
- Verjährung des Schadenersatzanspruchs wegen Schadenbeseitigungskosten
- Arglistseinwand gegenüber der Verjährungseinrede

(Urteil vom 24.2.1982 - IV a ZR 296/80 - OLG Karlsruhe, LG Freiburg)

1. Honorarrückzahlung bei mangelhafter Erfüllung des Steuerberatungsvertrages

"Mit Recht hat das Berufungsgericht das Vertragsverhältnis der Parteien als Dienstvertrag angesehen, der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand hatte und deshalb einen Bereicherungsanspruch hinsichtlich der bezahlten Vergütung verneint. Der Beklagte hatte als Steuerberater seit 1969 alle steuerlichen Belange des Klägers wahrzunehmen. Mangelhafte Leistungen des Dienstverpflichteten erlauben dem Dienstberechtigten nicht eine Minderung der Vergütung, da der Dienstberechtigte nach dem Gesetz die Gefahr des Mißlingens trägt (vgl. BAG AP § 611 Akkordlohn Nr. 13 S. 1R). Anders als das Kaufrecht oder das Werkvertragsrecht kennt das Dienstvertragsrecht eine Minderungsmöglichkeit nicht."

2. Schaden: Kosten für Überprüfung und Berichtigung der Arbeiten des Steuerberaters

"Eine Betriebsprüfung - jetzt Außenprüfung - kann nicht nur dazu führen, daß ein bestimmter Fehler des Steuerberaters aufgedeckt wird, der für sich genommen eine anderweitige, den Steuerpflichtigen höher belastende Steuerfestsetzung nach sich zieht, oder daß die Buchführung mit der Folge des Wegfalls von Steuervergünstigungen verworfen wird. Sie kann ebenso eine Reihe von Fehlbeurteilungen und auch Unterlassungen des Steuerberaters an den Tag bringen, die jedoch nach entsprechender Neubearbeitung und Korrektur der Steuererklärungen und ihrer Grundlagen - wenn das noch möglich ist - im Endergebnis deshalb keine Steuernachteile zur Folge haben, weil bislang nicht oder nicht in vollem Umfange berücksichtigte entlastende Umstände etwaige Steuermehrbelastungen wieder wettmachen. Dann aber besteht der Schaden des Steuerpflichtigen in den Kosten, die er für die Neubearbeitung und Korrektur aufwenden mußte, damit die sonst drohenden Steuernachteile vermieden wurden (vgl. dazu BAG MDR 1968, 80). Diese Kosten hat der Steuerberater durch seine vorausgegangene unsorgfältige Arbeit, also durch Schlechterfüllung seiner Vertragspflichten verursacht."

3. Pflicht zur Prüfung der eigenen Arbeiten bei umfassendem Mandat

"Wird einem Steuerberater die Erledigung aller steuerlichen Angelegenheiten seines Mandanten übertragen, dann gehört es zu seinem vertraglichen Wirkungskreis, die ergehenden Steuerbescheide und bei hinreichendem Anlaß auch seine eigenen, diese Steuerbescheide vorbereitenden Steuererklärungen usw., zu überprüfen und bei etwaigen Fehlern eine Änderung oder Berichtigung herbeizuführen. Dazu ist der Steuerberater vornehmlich im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens in ähnlicher Weise verpflichtet,

wie es dem Rechtsanwalt obliegt, sich die für das Prozeßziel notwendigen Informationen laufend von seinem Auftraggeber zu beschaffen (vgl. dazu BGH VersR 1982, 143)."

4. Verjährungsfrist von Ansprüchen wegen Schadenbeseitigungskosten

"Deshalb entstand der Schadenersatzanspruch des Klägers so lange immer wieder neu, als im Laufe der Betriebsprüfung noch eine Berichtigung der vom Beklagten gefertigten Steuererklärungen und sonstigen Besteuerungsgrundlagen möglich war (vgl. BGH-Urteil vom 20.1.1982 - IV a ZR 314/80 unter Tz. 3 A in Gerling Informationen 8/82, S. 5 f). Deshalb konnte die Verjährung dieser Schadenersatzansprüche entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts nicht schon vor der letzten Rechnung vom 23. März 1973 beginnen."

5. Arglisteinwand gegenüber der Verjährungseinrede

"Mit Recht hat das Berufungsgericht den vom Kläger der Verjährungseinrede wegen der Regulierungsverhandlungen der Parteien entgegengesetzten Arglisteinwand nicht durchgreifen lassen. Nachdem der Beklagte am 10.3.1976 jegliche Schadenersatzleistung abgelehnt und gleichzeitig die Verjährungseinrede angekündigt hatte, durfte der Kläger mit der Klageerhebung nicht noch mehr als drei Monate warten. Vielmehr stand ihm nur noch eine kurze Überlegungsfrist zur Verfügung (ständige Rechtsprechung des BGH NJW 1978, S. 1256 m.w.N.). Auch von einer Hemmung der Verjährung während des Laufes der Verhandlung kann nicht die Rede sein. Eine Abrede der Parteien, die die Voraussetzungen des § 202 erfüllen würde, hat der Kläger nicht behauptet. Eine gesetzliche Hemmungsvorschrift, der die Bestimmung des § 852 Abs. 2 BGB vergleichbar ist, kennt das Recht der Geschäftsbesorgung nicht. Der Rechtsgedanke, der im Werkvertragsrecht zu der Hemmung nach § 639 Abs. 2 BGB geführt hat, liegt dem Dienstvertragsrecht fern, weil dieses keine Gewährleistungsansprüche gibt."

Weiterführende Hinweise aus Rechtsprechung und Literatur:

1) Honoraransprüche

- nach Kündigung: BGH NJW 82, S. 37 = DB 82, 327
OLG Bremen AnwBl 82, 197
- Verjährung: KG Berlin DStR 79, 296 m. Anm. Messmer
OLG Hamburg BB 72, 597

2) Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater

- Belehrungspflicht,
Verjährungsbeginn: BGH vom 20.1.82 - IVa ZR 314/80 -
Gerling Informationen 8/82 = DStR 82, 297
m. Anm. Messmer = VersR 82, 468 = WM 82, 367 =
ZIP 82, 451 m. Anm. Gräfe = NJW 82, 1285 =
DB 82, 950
- Verjährungsbeginn: BGH vom 20.1.82 - IVa ZR 293/80 -
Gerling Informationen 7/82 = WM 82, 371 =
ZIP 82, 318 = VersR 82, 398 = DB 82, 849
- Verjährungsbeginn,
anwaltliche Beratung
d. Mandanten: BGH vom 20.1.82 - IVa ZR 283/80 -
Gerling Informationen 6/82 = DB 82, 639 =
StB 82, 103
- Verjährungsunterbre-
chung d. Aufrechnung
(§ 9 Abs. 4a AAB Wp): BGH vom 24.3.82 - IVa ZR 303/80 - WM 82, 556 =
ZIP 82, 1219 m. Anm. Haug = NJW 82, 1516 =
DB 82, 1164
- § 68 StBerG bei Werk-
vertrag und Dienst-
vertrag BGH vom 26.5.82 - IVa ZR 313/80 -
Gerling Informationen 12/82 = WM 82, 851 =
DB 82, 1928 = StB 82, 227
- Verjährungsfrist gem.
§ 9 Abs. 4 AAB Wp: Hanseatisches OLG vom 26.3.81
- 6 U 63/80 - rechtskräftig -
Gerling Informationen 10/81
- Belehrungspflicht,
Verjährungsfrist: Gräfe Anm. zu BGH vom 20.1.82 -
- IVa ZR 314/80 - ZIP 1982, 455 ff.

August 1982

12 / 82 Neue Entscheidung des Bundesgerichtshofs

- Verjährungsbeginn nicht erst bei Kenntnis der Vertragsverletzung des Steuerberaters
 - § 68 StBerG bei Dienstvertrag und Werkvertrag anwendbar (Urteil vom 26. Mai 1982 - IV a ZR 313/80 - OLG Hamm)
-

1. Verjährungsbeginn nicht erst bei Kenntnis der Vertragsverletzung des Steuerberaters

"Die Revision versteht die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Verjährung eines Schadenersatzanspruchs gegen Steuerberater dahin, daß die Verjährungsfrist erst in dem Zeitpunkt zu laufen beginne, in dem der Mandant Kenntnis von der Vertragsverletzung erlangt hat. Diese Ansicht ist unzutreffend (BGHZ 73, 363, 365 unter Ziff. 2; Senatsurteil vom 20. Januar 1982 - IV a ZR 293/80 - WM 1982, 371 = ZIP 1982, 318 = VersR 1982, 398 = Gerling Informationen 7/82)."

2. § 68 StBerG bei Dienstvertrag und Werkvertrag anwendbar

"Die Revision macht geltend, daß im Werkvertragsrecht Ansprüche aus positiver Vertragsverletzung, die nicht nur aus einer mangelhaften Erfüllung des Vertrages hergeleitet werden, in 30 Jahren verjähren.

Dies ist zwar zutreffend, für die Entscheidung des vorliegenden Falles aber ohne Bedeutung. § 68 StBerG unterscheidet nicht zwischen Dienst- und Werkvertrag; die Vorschrift stellt es auch nicht darauf ab, ob der Vertrag eine Geschäftsbesorgung i. S. des § 675 BGB zum Gegenstand hatte. Sie findet deshalb auf alle Verträge Anwendung, durch die Steuerberater und Steuerbevollmächtigte mit der Erledigung der in § 1 StBerG umschriebenen beruflichen Aufgaben betraut werden (Senatsurteil vom 20.1.1982 - IV a ZR 293/80 aaO). Das hat auch seinen guten Sinn. Ob ein Steuerberatungsvertrag als Dienst- oder Werkvertrag anzusehen ist, kann im Einzelfall zweifelhaft sein; es müßte eine erhebliche Rechtsunsicherheit zur Folge haben, wenn die Dauer der Verjährungsfrist von schwierigen Überlegungen über die rechtliche Einordnung des zwischen den Parteien bestehenden Steuerberatungsvertrages abhängig wäre. Für eine Differenzierung zwischen Dienst- und Werkvertrag besteht auch kein sachlicher Grund."

September 1982

13 / 82 Haftung gegenüber Dritten

Schadenersatzanspruch des Kreditgebers des Mandanten
(LG Detmold vom 13.8.1981, Az.: 3 O 172/81)

Der Steuerberater wird von der Lieferantin eines Mandanten auf Schadenersatz in Anspruch genommen.

Diese behauptet, der Steuerberater habe pflichtwidrig im Jahresabschluß 1979 eine überaus optimistische Zukunftsperspektive skizziert. So habe er im Rahmen der Darlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse auf das Erfordernis einer Ausweitung des Kreditrahmens zur Liquiditätsstärkung des Mandanten hingewiesen. Durch diese Anregung habe der Steuerberater den Jahresabschluß 1979 auch und gerade für Dritte, d.h. Kreditgeber, Lieferanten pp. und nicht nur für die Mandantin bestimmt.

Sie habe es aufgrund dieses ihr vorgelegten Jahresabschlusses als gerechtfertigt angesehen, den Kreditrahmen für Warenlieferungen von DM 70.000,-- auf DM 198.000,-- im November 1980 zu erweitern. Im Dezember 1980 habe sie feststellen müssen, daß der Kredit uneinbringlich geworden sei.

Sie wirft dem Steuerberater vor, der Jahresabschluß 1979 sei nicht korrekt. Es liege auf der Hand, daß ein Unternehmen mit einer Bilanzsumme von fast 1,3 Mio. DM und einem Umsatz von fast 3 Mio. DM, dessen Anlagevermögen nach den Angaben unterdurchschnittlich fremd finanziert sei, nicht ein knappes halbes Jahr nach Erstellung des Jahresabschlusses plötzlich zahlungsunfähig werden könne.

Darüber hinaus habe der Steuerberater bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zahlreiche Fehler gemacht.

Schadenersatzansprüche sind nicht erkennbar:

1. Der Steuerberater hatte lediglich einen Vertrag mit seinem Mandanten bezüglich der Erstellung des Jahresabschlusses 1979.

Diesem Vertrag ist keine Schutzwirkung zugunsten der kreditgebenden Lieferantin beizumessen. Die Annahme einer solchen Schutzwirkung verbietet sich bereits mit Rücksicht auf die erkennbare Gegenläufigkeit der Interessen, die in bezug auf die Darstellung der Kreditwürdigkeit zwischen dem Mandanten einerseits und der Kreditgeberin andererseits bestehen (vgl. BGH NJW 1973, S. 321).

2. Eine vertragliche Schadenersatzverpflichtung des Steuerberaters läßt sich auch nicht aus einem Auskunftsvertrag zwischen ihm und der Lieferantin herleiten.

Ein ausdrücklicher Vertrag ist nicht geschlossen worden.

Das Zustandekommen eines stillschweigenden Vertrages ist grundsätzlich nur bei unmittelbarer Fühlungnahme zwischen Auskunftgeber und Auskunftsempfänger anzunehmen. Ein solcher Auskunftskontakt hat vorliegend aber nicht stattgefunden.

3. Der Steuerberater hat auch nicht zum Ausdruck gebracht, daß er jedem, "den es angeht", für die Richtigkeit des Jahresabschlusses 1979 haften wolle.

Bei der Feststellung einer derartigen Erklärung ist nach der Lebenserfahrung große Zurückhaltung geboten. Dabei ist vor allem zu berücksichtigen, daß es der Kreditgeberin freigestanden hätte, vom Steuerberater unmittelbar eine Auskunft anzufordern bzw. geeignete Schlüsse zu ziehen, falls er die ergänzende Auskunft oder sein Mandant die Zustimmung dazu etwa verweigert hätten (vgl. BGH NJW 1973, S. 323 und Anm. S. 700).

Weiterführende Rechtsprechung und Literatur zu Fragen der Haftung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten:

- Boecken: Die Erweiterung der Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers durch die neuen aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften, Diss. Köln 1969, S. 64 ff.
- Faber: Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Kreditgeber bei unrichtiger Vermögensaufstellung, BB 1957, S. 495.
- Czech: Die Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, BB 1975, S. 723.
- Ders., Die Haftung des Wirtschaftsprüfers und des C.P.A. gegenüber Dritten, Diss. Hamburg 1977.
- Durchlaub: Die vertragliche Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, DB 1974, S. 905.
- Gerling-Informationen: 3/81 (Sammelausgabe 1981, S. 17):
Haftung gegenüber Dritten aus einem stillschweigenden Auskunftsvertrag;
16/81 (Sammelausgabe 1981, S. 60):
Zur Haftung eines Wirtschaftsprüfers /Steuerberaters für den Kreditschaden einer Bank
- Gräfe-Suhr: Die Haftung des Steuerberaters in zivilrechtlicher, steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht, NWB Verlag 1978, S. 6 ff m.w.N.
- Westrick: Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht, 1963, S. 92 ff.
- B G H: Urteil vom 25.4.1961, DB 1961, S. 837
- OLG Saarbrücken: Urteil vom 12.7.1978, BB 1978, S. 1434 (rechtskräftig nach Rücknahme der Revision - VII ZR 251/78 - am 10.10.80)
- LG Zweibrücken: Urteil vom 30.6.1982 - 7 O 70/77 - nicht rechtskräftig - ZIP 1982, 1096

Oktober 1982

14 / 82 Neue Entscheidung des Bundesgerichtshofs

- Sozietätsmandate
- Steuerberatungsverträge mit Mehrfachberuflern
- Verjährungsbeginn bei fehlerhafter Beratung über Vermögensanlage

(Urteil vom 21.4.1982 - Az IV a ZR 291/80, OLG Hamm)

1. Ein Rechtsanwalt, der mit Steuerberatern und/oder Wirtschaftsprüfern in einem Sozietätsverhältnis steht, wird durch ein Mandat, das die Erledigung von steuerlichen Angelegenheiten zum Gegenstand hat und der Sozietät als solcher erteilt wird, mitverpflichtet.
2. Bei einem Steuerberater, der gleichzeitig Rechtsanwalt oder Wirtschaftsprüfer ist, wird man beim Fehlen von hinreichenden Anhaltspunkten für einen abweichenden Willen annehmen müssen, daß er seinen Mandanten die Hilfe und Beratung in Steuersachen in seiner Eigenschaft als Steuerberater versprochen hat. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Hilfe und Beratung in Steuersachen der ausschließliche Gegenstand des Vertrages ist oder wenn hierauf der Schwerpunkt der vertraglich geschuldeten Tätigkeit liegt. Soweit ihm im Rahmen dieser Tätigkeit ein Fehler unterläuft, richtet sich in der Regel die Verjährung nach § 68 StBerG.

3. Zur Frage, in welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, wenn ein Steuerberater auf Schadenersatz in Anspruch genommen wird, weil er bei der Empfehlung einer steuersparenden Vermögensanlage seine Beratungspflicht schuldhaft verletzt hat:
Geschädigt ist der Vertragspartner dann, wenn der zu befürchtende Vermögensverlust oder dessen konkrete Gefahr tatsächlich eintritt. Solange dies nicht geschehen ist, wird der Mandant nicht mit einiger Sicherheit auf Erfolg Feststellungsklage erheben können. Selbst wenn sich das Unternehmen in gewissen wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, wird der Berater geltend machen können, es lasse sich noch nicht absehen, ob nicht eine Erholung eintrete und die Empfehlung sich damit als sachgemäß erweise.
4. Anwendbarkeit der Verjährungsregelung des § 68 StBerG bei Anlageberatung des Steuerberaters:
Geschieht die Anlageberatung anlässlich der Besprechung des Jahresabschlusses, weil auch für das kommende Jahr ein gutes Ergebnis zu erwarten ist und der Mandant aus diesem Grund mit einer erheblichen Steuerbelastung zu rechnen hat, so steht die Empfehlung in einem untrennbaren Zusammenhang mit der Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten des Mandanten.
5. Für die Haftung eines ausgeschiedenen Sozius kommt es darauf an, ob er in dem Zeitpunkt noch der Sozietät angehört hat, in welchem diese ihre Beratungspflicht verletzt hat.

Oktober 1982

15 / 82 Beweisfragen im Regreßprozeß gegen den Steuerberater

- Pflicht zur rechtzeitigen Erstellung der Steuererklärung
- Beweislast des Steuerberaters bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung
- Pflicht zur Anforderung fehlender Unterlagen
- Pflicht zur Prüfung des Ablaufs der Einspruchsfrist
- Beweislast für Schaden

(BGH Urteil v. 9.6.1982 - IV a ZR 9/81, OLG Celle/LG Hannover)

Zum Sachverhalt:

Ein Steuerberater hatte Steuererklärungen 1971 und 1972 nicht rechtzeitig vorgelegt und dadurch ungünstige Schätzungen veranlaßt. Die von ihm verspätet aufgestellten Jahresabschlüsse wiesen einen geringeren Betriebsgewinn aus.

Der Mandant warf ihm darüber hinaus vor, er habe es versäumt, durch Einlegung von Rechtsbehelfen die für ihn ungünstige Schätzung zu beseitigen.

Der Steuerberater hatte dagegen eingewandt, er habe die Inventurlisten erst erhalten, als das Finanzamt die Schätzung bereits vorgenommen hatte.

Den Schätzungsbescheid vom 13.2. habe er auch ohne Hinweis auf ein Zustellungsdatum erst am 18.3. erhalten. Er habe unterstellt, daß eine Anfechtbarkeit des Bescheides nicht mehr gegeben sei. Sein Mandant habe im damaligen Zeitpunkt im übrigen bereits einen anderen Steuerberater beschäftigt.

Aus den Gründen:

1. Anspruchsgrundlage für vertragliche Schadenersatzansprüche

- a) Da es sich um einen vertraglichen Schadenersatzanspruch handelt, kommen als Anspruchsgrundlagen die gesetzlichen Vorschriften über
- den Ersatz des Verzugschadens (§ 286 BGB),
 - die Ersatzpflicht bei verschuldeter Unmöglichkeit der Leistung (§§ 280, 325 BGB) und
 - die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze über die Rechtsfolgen der positiven Vertragsverletzung in Betracht.

Soweit der Schuldner geltend macht, er sei an der Verzögerung oder am Unmöglichwerden der vertraglich geschuldeten Leistung schuldlos, trifft ihn die Beweislast (§§ 282, 285 BGB; zu letzterer Bestimmung vgl. RGZ 75, 335, 336; BGHZ 32, 218, 223).

- b) Wird einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten eines Mandanten übertragen, so gehört die Anfertigung und Einreichung der Steuererklärung zu seinen vertraglichen Hauptpflichten; es handelt sich um eine Leistungs-, nicht um eine Schutzpflicht. Reicht der steuerliche Berater die Steuererklärungen nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist ein, so liegt darin eine schlichte Nichterfüllung. Der Schaden, den der Mandant dadurch erleidet, geht nicht über das Erfüllungsinteresse hinaus.

Grundlage des Schadenersatzanspruchs sind in einem solchen Fall entweder die Vorschriften über Verzug oder die über die schuldhaft herbeigeführte Unmöglichkeit. Der Begriff des Verzuges setzt voraus, daß die Leistung noch nachgeholt werden kann (Heinrichs bei Palandt BGB 41. Aufl. § 284 Anm. 1a). Zur Nachholung genügte es aber nicht, daß

der Beklagte ein Steuererklärungsformular ausfüllte und dem Finanzamt einreichte. Die Aufgabe eines steuerlichen Beraters besteht darin, eine Steuererklärung abzugeben, die als Grundlage für die Steuerfestsetzung des Finanzamtes dienen kann. Diese Leistung wird in dem Augenblick unmöglich, in dem das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung geschätzt hat und in dem auch keine Möglichkeit besteht, durch Einlegung eines Rechtsbehelfs eine Besteuerung nach Maßgabe einer vom Steuerpflichtigen abgegebenen Steuererklärung zu erreichen.

Die vom Kläger darzulegenden Voraussetzungen eines Schadenersatzanspruchs nach §§ 280, 325 BGB liegen vor.

2. Darlegungs- und Beweislast bei eingetretener Unmöglichkeit der Leistung des Steuerberaters

Bei dieser Sachlage ist es Sache des Beklagten, darzulegen und zu beweisen, daß die eingetretene Unmöglichkeit nicht von ihm zu vertreten ist. Ihn trifft in dieser Hinsicht eine doppelte Darlegungs- und Beweislast:

- a) Er muß einmal dartun, daß er nicht in der Lage war, durch rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung den Erlaß eines auf Schätzung beruhenden Gewinnfeststellungsbescheides zu verhindern.
- b) Er muß ferner darlegen und beweisen, daß es ihm nicht möglich war, diesen Bescheid durch Einlegung eines Rechtsmittels zu beseitigen und damit den Weg zu einer Gewinnfeststellung nach Maßgabe des tatsächlich erzielten Betriebsergebnisses freizumachen.

Wenn die vom Berufungsgericht als ungeklärt bezeichneten Tatfragen unaufklärbar sein sollten, müßte dies zu Lasten des Beklagten als der beweisbelastenden Partei gehen.

3. Darlegungs- und Beweislast für die Einwände des Steuerberaters

a) Zu späte Aushändigung der Inventurlisten

Erkennt ein steuerlicher Berater, daß er zur Erledigung seines Auftrages bestimmte Unterlagen von seinem Mandanten benötigt, ist er verpflichtet, diese von ihm anzufordern. Der Beklagte wäre nur dann entlastet, wenn er bereits vorher - vor Erlaß des Schätzungsbescheids -

unter Hinweis auf die drohenden Rechtsnachteile die Übersendung der Inventurlisten verlangt hätte.

Die Behauptung, die Inventurlisten seien "unzählige Male" vom Kläger angefordert worden, ist unsubstantiiert und unbeachtlich. Aus ihr ist insbesondere nicht zu entnehmen, daß die Anforderung bereits 1973 oder noch früher geschehen sei.

b) Schätzungsbescheid vom 13.2. zu spät - am 18.3. - erhalten:

Als der Beklagte von dem neuen Steuerbevollmächtigten den Gewinnfeststellungsbescheid übersandt erhielt, wußte er nach seiner eigenen Darstellung nicht, ob die Einspruchsfrist noch lief; der Brief enthielt hierüber unstreitig keine Angaben. Das durfte jedoch den Beklagten nicht veranlassen, von jeder Tätigkeit abzusehen. Es wäre vielmehr seine Pflicht gewesen, sich Gewißheit über den Beginn der Einspruchsfrist zu verschaffen. Für einen Steuerbevollmächtigten kann insoweit nichts anderes gelten als für einen Rechtsanwalt oder Rechtsbeistand. Der Beklagte hätte die Möglichkeit gehabt, sich telefonisch beim Kläger zu erkundigen, wann ihm der Bescheid zugegangen war und welches Datum der Poststempel aufwies; er hätte sich auch mit einer Anfrage an das Finanzamt wenden können. Daß er dies nicht getan hat, begründet schon für sich allein den Vorwurf des pflichtwidrigen Verhaltens.

c) Mandant hatte bereits anderen Steuerberater mandatiert:

Der Beklagte kann sich auch nicht damit entschuldigen, daß zum damaligen Zeitpunkt der Kläger bereits einen neuen Steuerbevollmächtigten mit der Erledigung seiner steuerlichen Angelegenheiten betraut hatte. Es ist unstreitig, daß die Erledigung der Abschlußarbeiten für die Jahre 1971 und 1972 beim Beklagten verblieb und daß dieser auch die auf den Jahresabschlüssen beruhenden Steuererklärungen abgegeben hat. Unter diesen Umständen war es sachgerecht, wenn der neue Steuerbevollmächtigte nicht von sich aus Einspruch einlegte, sondern die Prüfung der Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs dem Beklagten überließ.

Sachlich bestand auch Anlaß, von der Einspruchsmöglichkeit Gebrauch zu machen, denn dies war der einzige Weg, um die für den Kläger ungünstige Gewinnschätzung zu beseitigen.

4. Kausalität zwischen Pflichtverletzung durch unterlassenen Einspruch und Schaden des Mandanten

Die vom Beklagten begangene Pflichtverletzung wäre für den Eintritt des Schadens allerdings dann nicht kausal gewesen, wenn in dem Zeitpunkt, in dem der Beklagte von dem Gewinnfeststellungsbescheid erfuhr, die Einspruchsfrist bereits abgelaufen gewesen wäre, denn in diesem Fall hätten auch pflichtgemäße Erkundigungen des Beklagten dem Kläger nichts mehr genützt. Diese Frage betrifft aber nicht den Haftungsgrund, sondern den ursächlichen Zusammenhang zwischen Haftungsgrund und eingetretenem Schaden; sie ist deshalb nach § 287 ZPO zu beurteilen (Senatsurteil vom 28.4.1982 - IV a ZR 8/81 -). Das Berufungsgericht durfte daher nicht vom Kläger den vollen Beweis nach § 286 ZPO fordern. Es hätte die Möglichkeit in Betracht ziehen müssen, den Kläger gemäß § 287 Abs. 1 Satz 3 ZPO als Partei zu vernehmen. Am einfachsten und zuverlässigsten hätte sich die Beweisfrage durch eine amtliche Auskunft des Finanzamtes klären lassen; zu deren Einholung wäre ein Antrag des Klägers nicht erforderlich gewesen.

5. Darlegungs- und Beweislast hinsichtlich des Schätzungsschadens

a) Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Das Finanzamt hat die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1971 auf DM 70.000,--, für das Jahr 1972 auf DM 38.000,-- geschätzt. Nach den von dem Beklagten aufgestellten Jahresabschlüssen hatte der Kläger jedoch im Jahre 1971 nur einen Gewinn von DM 44.580,83 erzielt, im Jahre 1972 sogar einen Verlust von DM 40.633,97 erlitten. Es läßt sich allerdings nicht ausschließen, daß das Finanzamt im Besteuerungsverfahren oder bei einer späteren Betriebsprüfung die vom Beklagten ermittelten Zahlen beanstandet und ein für den Kläger günstigeres Betriebsergebnis angenommen hätte. Solange jedoch der Beklagte nichts Gegenteiliges substantiiert behauptet, muß davon ausgegangen werden, daß die von ihm selbst angefertigten Jahresabschlüsse zutreffend waren. Daß bei diesen Zahlen die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung zu einer erheblichen Mehrbelastung des Klägers mit Einkommensteuer, Kirchensteuer und Ergänzungsabgaben führen mußte, liegt auf der Hand. Die ziffernmäßige Höhe des dadurch erlittenen Schadens ist nach Maßgabe von § 287 ZPO festzustellen.

b) Schaden durch Gewerbesteuermehrbelastung

Eine Gewerbesteuermehrbelastung hält das Berufungsgericht nicht für erwiesen. Zu den Erhöhungs- und Kürzungstatbeständen fehle jeglicher Vortrag.

Das Berufungsgericht hat nicht hinreichend beachtet, daß es sich hier um eine Frage handelt, die die Höhe des Schadens betrifft und daher nach § 287 ZPO zu entscheiden ist. Die Klage darf daher nicht mit der Begründung abgewiesen werden, die Höhe des entstandenen Schadens ließe sich nicht exakt feststellen. Das Gericht muß vielmehr, wenn eine genaue Ermittlung des Schadens nicht möglich ist, zur Schätzung greifen. Es ist auch nicht etwa so, daß jeder Anhaltspunkt für die Schätzung des Schadens fehlen würde. Es ist allerdings zutreffend, daß der im Gewinnfeststellungsbescheid festgestellte Betriebsgewinn nicht unverändert als Gewerbeertrag der Gewerbesteuerfestsetzung zugrunde zu legen ist; er ist vielmehr unter gewissen Umständen um bestimmte Beträge zu erhöhen und um bestimmte Beträge zu vermindern (§§ 8, 9 GewStG). Daß der Kläger nichts darüber vorgetragen hatte, ob Kürzungstatbestände vorlagen, schloß eine Schätzung nicht aus. Wenn das aus den Jahresabschlüssen ersichtliche Betriebsergebnis noch weiter zu kürzen gewesen wäre, hätte dies den Schaden des Klägers noch erhöht. Das Gericht durfte bei der Schätzung zu seinen Lasten davon ausgehen, daß eine Kürzung nicht vorzunehmen war.

Die Voraussetzungen, unter denen nach § 8 Nr. 2, 3, 4, 8 und 9 GewStG der Betriebsgewinn um gewisse Beträge zu erhöhen war, lagen hier offensichtlich nicht vor. Möglich war es dagegen, daß gemäß § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewerbeertrag Schuldzinsen hinzuzurechnen waren, die wirtschaftlich mit der Gründung, dem Erwerb, der Erweiterung und Besserung des Betriebs zusammenhingen oder die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienten. Die Höhe des Zinsaufwandes ließ sich aus den vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen entnehmen. Nicht ersichtlich war allerdings, zu welchem Zweck die Kredite aufgenommen worden waren, für die die Zinsen gezahlt wurden. Dieser Umstand konnte es jedoch allenfalls rechtfertigen, daß das Gericht bei der Schätzung zu Lasten des Klägers unterstellte, der gesamte Zinsaufwand falle unter § 8 Nr. 1 GewStG. Keinesfalls durfte das Gericht wegen des Fehlens einer näheren Erklärung des Klägers zu diesem Punkte eine Schätzung des Schadens überhaupt ablehnen. Das gleiche gilt für die Frage, inwieweit dem Betriebsgewinn Mieten und Pachten hinzuzurechnen sind (§ 8 Nr. 7 GewStG).

November 1982

16 / 82 Haftung des Wirtschaftsprüfers wegen vorsätzlich sittenwidriger
Schädigung

- Nichtigkeit des Jahresabschlusses und Bestätigungsvermerk -
- Arbeitsteilung zwischen Wirtschaftsprüfer und Prüfungs-
gehilfen -

(LG Karlsruhe - Urteil vom 30. April 1982 - Az. 7 O 287/79)

Zum Sachverhalt:

Klägerin ist eine Geschäftsbank; verklagt werden ein Steuerberater (Beklagter zu 1) und ein zwischenzeitlich verstorbener Wirtschaftsprüfer (Beklagter zu 2).

Der Beklagte zu 1) war zunächst bei dem Wirtschaftsprüfer V. als Prüfungsgelhilfe beschäftigt. Als der Wirtschaftsprüfer V. 1972 starb, machte sich der Beklagte zu 1) als Steuerberater selbständig. 1973 unterzog er sich dem Wirtschaftsprüferexamen, das er aber nicht bestand. Durch seine Vermittlung wurde der Beklagte zu 2) Abschlußprüfer der X-AG. Der ab 1974 schwer erkrankte Beklagte zu 2) übertrug die eigentliche Prüfungsarbeit, die Überprüfung der Buchhaltung und die notwendigen Besprechungen mit der Geschäftsleitung der X-AG bis 1977 voll dem Beklagten zu 1). Dieser prüfte jeweils den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht und entwarf den Prüfungsbericht. Letzteren besprach er sodann mit dem Beklagten zu 2). Weder betrat der Beklagte zu 2) 1974 bis 1977 die Geschäftsräume der X-AG, noch führte er Verhandlungen und Schlußbesprechungen mit dem Vorstand der X-AG. Er verließ sich vielmehr voll auf die vom Beklagten zu 1) getroffenen Feststellungen. Er wußte, daß dieser kein

Wirtschaftsprüfer war. Die Prüfungsberichte wurden vom Beklagten zu 2) unterzeichnet. Er erteilte einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk gemäß § 167 Abs. 1 AktG.

Aus den Gründen:

Der Beklagte zu 1) und der Beklagte zu 2) haben der Klägerin in sittenwidriger Weise vorsätzlich Schaden zugefügt (§§ 826, 840 BGB).

- a) Aufgrund des überzeugenden Sachverständigengutachtens steht fest, daß die Prüfungsfeststellungen in den vom Beklagten zu 1) erstellten und vom Beklagten zu 2) unterzeichneten Prüfungsberichten der Jahre 1975 bis 1977 teilweise falsch sind. Wegen dieser Unrichtigkeiten hätte der Bestätigungsvermerk für das Jahr 1976 nicht uneingeschränkt erteilt werden dürfen und für das Jahr 1977 ein Bestätigungsvermerk überhaupt verweigert werden müssen.
- Der Jahresabschluß 1976 entsprach insofern nicht Gesetz und Recht, als die Einlage einer Provisionsforderung des Aktionärs H. in Höhe von DM 1 Mio nicht als Sacheinlage, sondern als Bareinlage behandelt wurde (§ 66 Abs. 1 Satz 1 AktG). In jedem Fall hätte eine so erbrachte Einlage schon wegen des Erfordernisses der Bewertung solcher Einlagen einer ausführlichen Würdigung und Überprüfung im Geschäftsbericht des Abschlußprüfers bedurft. Diese Überprüfung der Buchungen ist vom Beklagten zu 1) nicht vorgenommen worden.

Die Argumentation des Beklagten zu 1), er habe sich auf die Eintragung des Registergerichts verlassen dürfen, geht fehl, da diese Eintragung den Abschlußprüfer nicht von seiner eigenen Prüfungspflicht entbindet und im übrigen das Registergericht sich im wesentlichen auf die Vorlage der Bankbescheinigungen über den Bestand des Kapitalsammelkontos verläßt. Aus dieser ergibt sich aber nicht zwingend, daß die Kapitalerhöhung direkt vorgenommen wurde. Zudem hat der Abschlußprüfer wesentlich bessere Möglichkeiten (aufgrund der Einsichtnahme in sämtliche Belege, Buchungsunterlagen usw.), die tatsächlichen Vorgänge im Rahmen der Kapitalerhöhung zu überprüfen.

- Die Kammer sieht es aufgrund des überzeugenden Sachverständigengutachtens auch als erwiesen an, daß es sich bei der "Verrechnung der Forderung um eine unzulässige Saldierung handelt, die gemäß §§ 152 Abs. 8 Satz 1, 256 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AktG die Nichtigkeit des gesamten Jahresabschlusses 1977 zur Folge hatte. Hier hätte der Abschlußprüfer

den Bestätigungsvermerk schlechthin verweigern müssen, da bei einem solch schwerwiegenden Verstoß des Jahresabschlusses gegen Gesetz und Satzung eine bloße Einschränkung des Bestätigungsvermerks nicht mehr in Betracht kam. Die Kammer folgte insoweit der herrschenden Meinung (vgl. u.a. Karoli-Tomforde § 167 Anm. 8; Kropff § 167 Tz. 24), nach der der Bestätigungsvermerk bei Nichtigkeit des gesamten Jahresabschlusses zu verweigern ist.

- b) Sowohl der Beklagte zu 1) als auch der Beklagte zu 2) haben bei der Prüfung der Geschäftsberichte der X-AG sittenwidrig im Sinne des § 826 BGB gehandelt. Ein leichtfertiges und gewissenloses Verhalten kann nach der Rechtsprechung einen Sittenverstoß darstellen (vgl. BGHZ 10, 233; BGH MDR 1957, 30). Dies gilt insbesondere dann, wenn der Schädiger mit Rücksicht auf seinen Beruf und seine besonderen Kenntnisse eine Vertrauensstellung einnimmt (vgl. BGH MDR 1957, 30 m.w.N.; RGRK Steffen § 826 Tz. 54). Der Abschlußprüfer einer Gesellschaft nimmt gegenüber den Gläubigern einer Gesellschaft eine solche Vertrauensstellung ein (vgl. BGH WM 1961, 778).

Der Beklagte zu 1) hat sich in Wirklichkeit die Aufgabe eines vollausgebildeten Wirtschaftsprüfers zugemutet und die Fähigkeit eines solchen Wirtschaftsprüfers angemaßt, obwohl er die hierfür erforderliche Ausbildung nicht besaß und das Examen als Wirtschaftsprüfer nicht bestanden hat. Durch die "Arbeitsteilung" mit dem examinierenen Wirtschaftsprüfer, der eingestandenenermaßen selbst keinerlei eigene Prüfungshandlungen vornahm und dessen Hauptbeitrag darin bestand, seinen Namen für Prüfungsberichte und Testate zur Verfügung zu stellen, wurde den Gesellschaftsgläubigern vorgespiegelt, die Geschäftsberichte seien von einem examinierenen Wirtschaftsprüfer erstellt worden.

Zwar ist es sicherlich statthaft, daß sich Wirtschaftsprüfer bei ihrer Prüfung der Mitarbeit von Gehilfen bedienen. Das Vertrauen, das die Verkehrsanschauungen der Kompetenz eines ausgebildeten Wirtschaftsprüfers entgegenbringt, gebietet es jedoch, daß diese von den "Gehilfen" geleistete Hilfstätigkeit eine solche bleibt, die Hauptarbeit hingegen - insbesondere Auswertung der von den Gehilfen zusammengetragenen Ergebnisse, Koordination, Beaufsichtigung der Gehilfen und Überprüfung ihrer Ergebnisse und letztlich Abfassung des Prüfungsberichts - von dem Wirtschaftsprüfer selbst vorgenommen wird. Im vorliegenden Fall kann der Beklagte zu 1) aufgrund des Umfangs der von ihm übernommenen Tätigkeit nicht mehr als bloßer Gehilfe des Beklagten zu 2) angesehen werden.

Dadurch, daß der Beklagte zu 1) und der Beklagte zu 2) sich jahrelang dieses "Arrangements" bedient haben, haben sie im Hinblick auf die erheblichen Risiken, die eine zu oberflächliche oder gar fehlerhafte Abschlußprüfung einer Aktiengesellschaft mit nicht unbeträchtlichem Geschäftsvolumen für den Geschäftsverkehr und insbesondere die Geschäftspartner der Aktiengesellschaft auslöste, sich in so erheblichem Maße leichtfertig verhalten, daß dies einen erheblichen Verstoß gegen die guten Sitten darstellt.

- c) Die Beklagten waren sich bewußt, daß der Beklagte zu 1) nicht über die für die alleinige Prüfung der X-AG ausreichende Qualifikation verfügte, und daß die Tätigkeit des Beklagten zu 2) nicht ausreichen konnte, um diesen Mangel zu kompensieren. Daß beide sich aufeinander verließen, ändert daran nichts. Auch wenn der Beklagte zu 1) unter der Leitung seines früheren Arbeitsgebers jahrelang zuvor die X-AG geprüft hatte, so war doch nicht zu verkennen, daß der damalige Wirtschaftsprüfer die Prüfungen tatsächlich beaufsichtigte und leitete und zum anderen die Tätigkeit der X-AG mit dem Wechsel von der bloßen Vermittlung von Projekten zur Eigenausführung solcher Projekte sich entscheidend gewandelt hatte; beides brachte bilanzrechtlich besondere Probleme mit sich, wie der Beklagte zu 1) selbst einräumt.
- d) Der der Klägerin entstandene Schaden ist durch die beigezogenen Strafakten sowie die Aussagen der Zeugen in vollem Umfange erwiesen.
- e) Die Ursächlichkeit der Pflichtverstöße der Beklagten für diesen der Klägerin entstandenen Schaden ist zur vollen Überzeugung der Kammer erwiesen. Die Kammer ist davon überzeugt, daß die Klägerin die Geschäftsverbindungen mit der X-AG schon dann abgebrochen hätte, wenn ihr die - bei pflichtgemäßem Handeln der Beklagten - erforderliche Einschränkung des Bestätigungsvermerks für den Geschäftsbericht der X-AG des Jahres 1976 bekanntgeworden wäre, mit Sicherheit jedoch bei Bekanntwerden der Verweigerung des Bestätigungsvermerks für das Jahr 1977. Daß die Klägerin ihre Entscheidung, die Geschäftsverbindung mit der X-AG zu beginnen bzw. aufrechtzuerhalten, auch auf die sich aus den Geschäftsberichten ergebende günstige Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der X-AG und auf das diese Darstellung unterstützende Testat stützte, ergibt sich aus der Tatsache, daß sich die Klägerin fortlaufend die Geschäftsberichte für die Jahre 1974 bis 1977 zusenden ließ. Eine solche Überprüfung der Bonität eines Geschäftspartners, mit dem Kreditgeschäfte und Forderungskäufe in der Größenordnung von jeweils mehreren 100.000,-- DM getätigt werden, entspricht den bankgeschäftlichen Usancen.
- Wegen des Risikos, das mit Kreditgewährung und Forderungsankauf in dieser Höhe verbunden ist, hätten massive Zweifel an der Bonität der X-AG aufgrund der Einschränkung bzw. Verweigerung des Bestätigungsvermerks für den Geschäftsbericht zweier aufeinanderfolgender Geschäftsjahre nach Auffassung des Gerichts mit Sicherheit zum Abbruch der Geschäftsverbindung geführt. Zu den schadenstiftenden Geschäftsabschlüssen im Jahre 1979 wäre es dann nicht mehr gekommen.
- f) Die Kammer ist auch davon überzeugt, daß so die beiden Beklagten den der Klägerin entstandenen Schaden dieser vorsätzlich zugefügt haben.

Erforderlich für die Annahme des vorsätzlichen Handelns ist das Bewußtsein, daß die Handlung den schädigenden Erfolg haben werde oder haben könne (vgl. BGH MDR 1957, 30). Dazukommen muß der Wille zur Verwirklichung dieses Erfolges oder jedenfalls - im Falle des sog. Dolus eventualis - die Billigung des möglichen Erfolgseintritts. Dabei braucht die Person des durch die Handlung Geschädigten nicht festzustehen (vgl. BGH aaO). Die Beklagten haben gewußt, daß eine positive Bilanz und deren Testierung durch einen Abschlußprüfer bei den Geschäftspartnern der X-AG Vertrauen erwecken mußte. Sie wußten auch, - davon ist aufgrund ihrer jahrelangen Erfahrung in dieser Branche auszugehen - daß eine unzulängliche Prüfung der Geschäftsberichte zu erheblichen Vermögensschäden von Geschäftspartnern der X-AG führen könnte. Nach Sachlage war davon auszugehen, daß diese der X-AG, u.a. auch im Vertrauen auf eine ordnungsgemäße Prüfung der Geschäftsberichte, erhebliche Geldsummen anvertrauen würden. Da die Beklagten diese Risiken erkannten und dennoch in der geschilderten Weise eine oberflächliche und inkompetente Prüfung vornahmen, dies aber vor der Öffentlichkeit verdeckten, haben sie solche Vermögensschädigungen von Geschäftspartnern der X-AG, wie sie bei der Klägerin dann eingetreten sind, zumindest billigend in Kauf genommen.

- g) Der Klägerin kann jedoch ihr Schaden nicht in voller Höhe ersetzt werden, weil sie sich bei der Abwicklung des Geschäftes gemäß § 254 Abs. 1 BGB ein Mitverschulden von 1/2 der Schadenssumme anrechnen lassen muß.

November 1982

17 / 82 Rechtsmittelempfehlung

Berichtigung fehlerhafter bestandskräftiger Steuerbescheide,
§ 173 I, 2 AO

- Keine Zurechnung des Beraterverschuldens? -

Der Steuerpflichtige muß sich nach Ansicht verschiedener Finanzgerichte ein grobes Verschulden seines Steuerberaters bei der Anfertigung der Steuererklärungen etc. im Rahmen der Berichtigungsmöglichkeit des § 173 Abs. I Zf. 2 AO nicht zurechnen lassen. Wir hatten hierauf bereits in der Gerling-Information 3/80 und Sammelausgabe 1981, S. 5, hingewiesen.

Diese Auffassung wird von folgenden Finanzgerichten bestätigt:

Niedersächsisches FG, Urteil vom 7.9.1982 - V 227/79 - (noch nicht veröffentlicht); Urteil vom 9.11.1979 - EFG 1980, S. 2653; FG Münster vom 25.6.1980 - BB 1980, S. 1735; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.9.1981 - EFG 1982, S. 279. Im Schrifttum wird diese Auffassung vertreten von: Tipke-Kruse § 173 Tz. 31; Weber-Grellet StBp 1979, S. 148; Späth DStZ 1981, S. 484; Mittelsteiner, Steuerberater-Kongreß-Report 1979, S. 179 ff.; Eggesiecker DStR 1980, S. 164.

Die gegenteilige Auffassung wird vertreten von:

FG Nürnberg, Urteil vom 25.5.1979 - EFG 1979, S. 476; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13.12.1979 - EFG 1980, S. 107; Hessisches FG, Urteil vom 5.12.1980 - DStZ 1980, S. 482; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 2.4.1981 - EFG 1981, S. 430; FG Saarland, Urteil vom 13.11.1980 - EFG 1981, S. 164; FG Köln, Urteil vom 30.4.1981 - DStZ 1981, S. 481; Mittmann DStZ 1981, S. 121 und 476; Erlaßentwurf des FinMin NRW - S 0351 - 2 VA1. Im Ergebnis offen: List NWB Fach 2, S. 4055.

Wir empfehlen nochmals, Sachverhalte, die eine Berichtigungsmöglichkeit gem. § 173 Abs. I Zf. 2 AO im Falle der Nichtzurechenbarkeit des groben Beraterverschuldens rechtfertigen würden, durch Einspruch bzw. Klage bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs offenzuhalten.

Dezember 1982

18 / 82 Haftung des Steuerberaters

- Kenntnis des Steuerrechts -
- Vorausssehbarkeit des Schadens -
- Notwendigkeit zur Einholung eines Obergutachtens -

(OLG Köln vom 3.7.1980, Az. 10 U 178/79.
Diese Entscheidung ist rechtskräftig; durch Beschluß des
BGH vom 10.6.1981, Az. IV a ZR 308/80 wurde die Revision
mangels Erfolgsaussichten nicht angenommen.)

Zum Sachverhalt:

An der klagenden GmbH & Co. KG sind die K-GmbH als Komplementärin und deren Gesellschafter Gertrud, Kurt und Günther B. als Kommanditisten beteiligt. Die Klägerin ist 1963 auf den Rat des Beklagten gegründet worden, der bis 1968 beide Gesellschaften steuerlich betreute.

Die Klägerin verlangt aus abgetretenem Recht ihrer Kommanditisten Schadenersatz, weil der Beklagte sie falsch beraten habe. Der von ihm entworfene Gesellschaftsvertrag habe der Komplementär-GmbH keine Vergütung für Geschäftsführung und Verpachtung ihres Anlagevermögens zugestanden, sondern nur eine Gewinnbeteiligung von 10 % entsprechend der Kommanditeinlage. Das Finanzamt habe den Gewinnanteil der GmbH wiederholt als zu niedrig bezeichnet. Hierauf sei der Beklagte nicht angemessen eingegangen. Nach einer Betriebsprüfung im Jahre 1969 habe daher das Finanzamt verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen.

Es habe für 1963 bis 1967 die Gewinnanteile der GmbH um die verdeckten Gewinnausschüttungen erhöht, die Anteile der Kommanditisten jedoch nicht entsprechend vermindert.

Der Beklagte bringt vor, die Gewinnverteilung in der GmbH & Co. KG sei nach damaliger steuerrechtlicher Erkenntnisse sachgemäß und mit dem Finanzamt abgestimmt gewesen. Für eine spätere Änderung der einschlägigen Rechtsprechung sei er nicht verantwortlich. Auch habe ihn die Klägerin verzögerlich unterrichtet und seine Ratschläge nur unvollständig befolgt.

Aus den Gründen:

Eine schuldhafte Vertragsverletzung im Sinne des § 276 BGB setzt voraus, daß der Beklagte die Entstehung irgendeines Schadens hätte voraussehen müssen (BGH FamRZ 1957, S. 255).

Daran fehlt es hier. Nach den Ausführungen des Sachverständigen konnte der Steuerberater in der damaligen Situation damit rechnen, daß eine Gewinnverteilung, die das Finanzamt für unangemessen befand, lediglich durch eine angemessene ersetzt wurde. Der Mehrgewinn wäre bei der GmbH hinzugerechnet, bei den Gesellschaftern dagegen abgerechnet worden. Die nachträgliche Gewinnverteilung hätte diejenigen steuerlichen Folgen gehabt, die bei richtiger Gewinnverteilung von vornherein eingetreten wären; der geltend gemachte, in der Mehrbesteuerung der Kommanditisten liegende Schaden wäre nicht entstanden. Als Beleg dafür, daß in vergleichbaren Fällen nach früherer Rechtsprechung die Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung sich nicht nur bei der GmbH gewinnerhöhend, sondern umgekehrt auch bei den Kommanditisten gewinnmindernd auswirkte, führte der Sachverständige beispielhaft Urteile des RFH (RStB1. 1942, S. 105) und des BFH (BStB1. 1959 Teil III, S. 322; StRK EStG § 15 R 203) an. Diesen Entscheidungen ist in der Tat zu entnehmen, daß damals Finanzämter

und Gerichte eine unangemessene Gewinnverteilung nach allen Seiten hin und nicht nur zugunsten des benachteiligten Gesellschafters in eine angemessene berichtigten. Ebenso geht eine Verfügung der OFD Hamburg vom 10.10.1961 (abgedruckt bei Hesselmann, Handbuch der GmbH & Co. KG, 7. Auflage 1964, S. 210) ohne weiteres davon aus, daß einer Gewinnzurechnung bei dem Kommanditisten eine Kürzung bei der GmbH korrespondiere und im Gesamtergebnis der Gewinn bei der GmbH & Co. KG weder erhöht noch vermindert werde. Ebenso wenig zu bezweifeln ist die Ausführung des Gutachters, daß das Urteil des BFH vom 15.11.1967 (BStBl. 1968 Teil II, S. 159 f.) zu einer "einschneidenden, nicht absehbaren" Änderung der bisherigen Handhabung führte.

Von der beantragten Einholung eines Obergutachtens kann abgesehen werden, weil das schon erstattete Sachverständigengutachten weder grobmangelhaft noch der behandelte Fragenkreis besonders schwierig ist (vgl. BGH MDR 1953, S. 605; LM Nr. 4 zu § 404 ZPO). Die Klägerin beschränkt sich dann auch darauf, die Ausführungen des Sachverständigen in Zweifel zu ziehen, ohne sich mit den Grundlagen seiner Schlußfolgerungen näher auseinanderzusetzen. Insbesondere vermag sie keine Fundstellen dafür anzugeben, daß die vom BFH im Urteil vom 15.11.1967 geforderte Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung schon vorher ernsthaft erörtert worden wäre.

Dezember 1982

19 / 82 Haftung des Steuerberaters

- Kündigung des Steuerberaters zur Unzeit -

(OLG Hamm vom 26.9.1980, 25 U 18/80; LG Münster, 10 O 254/79)

Aus den Entscheidungsgründen:

Soweit die Klägerin dem Beklagten vorwirft, er habe nach der Betriebsprüfung zur Unzeit gekündigt, ist ein Schadenersatzanspruch nicht gegeben. Der Steuerberatervertrag konnte nach §§ 675, 627 BGB ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist jederzeit gekündigt werden.

Nach § 627 Abs. 2 BGB darf der Verpflichtete allerdings nur in der Art kündigen, daß sich der Dienstberechtigte die Dienste anderweitig beschaffen kann. Das ist hier geschehen. Der Beklagte hat die Auflösung des Vertragsverhältnisses mit seinem Schreiben vom 31. Januar 1976 angekündigt. Daß die Klägerin nach Erhalt des Kündigungsschreibens vom 8. Februar 1976 nicht in der Lage war, rechtzeitig ihre Rechte gegenüber der Finanzbehörde wahrzunehmen, insbesondere einen anderen Steuerberater zu beauftragen, ist weder dargetan noch ersichtlich.

Dezember 1982

20 / 82 Abtretung von Steuererstattungsanspruch

- Weiterleitung der Abtretungsurkunde -
- Beweisfragen im Regreßfall -

(OLG Hamm - Urteil vom 26.5.82 - Az 25 U 63/82, LG Bielefeld)

1. Der Steuerberater ist verpflichtet, die von ihm entworfene Abtretungsurkunde so schnell wie möglich nach Erhalt an das Finanzamt weiterzuleiten. Diese Pflicht ergibt sich aus dem zwischen den Parteien bestehenden umfassenden Steuerberatungsvertrag.
2. Die Geltendmachung von Steuererstattungsansprüchen gehört zu den typischen Tätigkeiten des Steuerberaters für seine Auftraggeber.
3. Der Mandant muß den Zeitpunkt des Eingangs der Abtretungsurkunde beim Steuerberater beweisen.
Gelingt der Nachweis, hat der Steuerberater gemäß § 282 BGB nachzuweisen, daß die Weiterleitung an das Finanzamt nicht auf einer von ihm zu vertretenden Verzögerung beruhte.