

Januar 1983

1 / 83     Fehlerquelle: Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

- Prüfungsschema für einen ordnungsgemäßen Wiedereinsetzungsantrag -

---

Wurde in Ihrer Praxis versehentlich eine gesetzliche Frist versäumt, hat Ihr Mandant regelmäßig materiell- oder verfahrensrechtliche Nachteile. Diese Wirkungen können Sie u. U. durch einen Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 110 AO rückgängig machen. Für Fristversäumnisse im finanzgerichtlichen Verfahren gilt die Wiedereinsetzungsvorschrift des § 56 FGO.

Folgende Fragen sind bei der Abfassung eines Wiedereinsetzungsantrags zu prüfen und sollten zur Begründung des Antrags erörtert werden:

1. Welche gesetzliche Frist wurde versäumt?

Zu den wiedereinsetzungsfähigen gesetzlichen Fristen gehören: Frist für den Antrag auf Lohnsteuerjahresausgleich, § 47 II. 3 EStG, Fristen für Anträge auf Steuerfestsetzung, § 46 Abs. II Nr. 8 Satz 2 EStG, Rechtsbehelfsfristen, die Wiedereinsetzungsfrist gem. § 110 II, I AO, die Revisionsbegründungsfrist sowie deren Verlängerungsfrist, § 120 I Satz 2 FGO.

Nicht zu den gesetzlichen Fristen gehören z. B. die Steuererklärungsfristen. Sie können gem. § 109 AO verlängert werden.

### Beispiel:

Wenn die Einspruchsfrist gem. § 355 AO versäumt wurde, ist zunächst zu prüfen, ob und gegebenenfalls ab wann diese Frist zu laufen begann.

- Liegt eine wirksame Bekanntgabe des Steuerbescheides vor (§ 122 I AO)?  
Denn nur dann wird die Einspruchsfrist in Gang gesetzt (§ 355 I 1 AO).  
Nicht selten kommt es zu Adressierungs- und Bekanntgabebefehlen (s.weiterführende Literaturhinweise).
- Bei Übermittlung des Steuerbescheides durch die Post, d. h. durch einfachen Brief: Bekanntgabevermutung am 3. Tag nach Aufgabe des Bescheides zur Post (§ 122 II AO). Das FA weist den Tag der Aufgabe des Briefes zur Post durch handschriftlichen Hinweis in der Steuerakte oder durch Postausgangsbuch nach. Das Datum auf dem Steuerbescheid hat keine hinreichende Beweisfunktion.  
(So: Urteil des FG Köln vom 28.10.1982 in:Gerling Informationen 2/83)
- Erfolgte Bekanntgabe entgegen der Vermutung des § 122 II AO später: Beginn mit Ablauf des Tages der Bekanntgabe. Das Finanzamt hat den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen, wenn der Steuerpflichtige einen späteren Tag des Zugangs vorträgt, als dies nach dem Gesetz in § 122 II AO vermutet wird (so zuletzt FG Hamburg EFG 82, 275).
- Wird die Bekanntgabe des Bescheides überhaupt bestritten, so hat das Finanzamt ebenfalls im Zweifel den Zugang nachzuweisen.
- Enthielt der Steuerbescheid keine oder eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung? Dann läuft keine Einspruchsfrist (§ 356 I AO). Beachten Sie aber die Jahresfrist des § 356 II AO.

### 2. Worin bestand der Grund für die Verhinderung, die Frist einzuhalten?

Ihre Begründung muß unzweifelhaft ergeben, daß rechtzeitig Einspruch eingelegt worden wäre, wenn der Grund für die Verhinderung nicht bestanden hätte. Sie sollten deshalb den Gang der Fristsache in Ihrer Praxis darlegen und den Hinderungsgrund deutlich machen und möglichst erklären.

Beispiel:

Einspruch bei unzuständiger Behörde, verzögerter Postverkehr (Krankheit, falsche Fristeintragung pp.).

3. Warum traf Sie an der Verhinderung keine Schuld?

Beschreiben Sie, welche Vorkehrungen (Anweisungen) Sie gegen die Verhinderung der vorliegenden Art getroffen haben.

Beispiel:

- Fristenkontrollbuch oder vergleichbare Kontrolleinrichtungen;
- Anweisungen für den Fall Ihrer Verhinderung oder der Erkrankung eines Mitarbeiters.

Bei Büroversehen:

Versehen, die bei der bürotechnischen Abwicklung unterlaufen sind, erfordern die Darlegung Ihrer ordnungsmäßigen Büroorganisation. Welche Anweisungen haben Sie zum Posteingang und Postausgang, zur Vorlage von Schreiben, Akten pp., zur Fristenberechnung, -notierung und -streichung, zur Abheftung in der Mandantenakte, zur Wiedervorlage gegeben? Die Eignung des Mitarbeiters (Ausbildung, Erfahrung pp.), dessen Belehrung durch Sie und dessen stichprobenweise Überwachung (wann, wie oft?) ist darzulegen.

4. Haben Sie die Frist für den Wiedereinsetzungsantrag eingehalten?

Antragsfrist: ein Monat nach Wegfall des Hindernisgrundes (§ 110 I 1 AO).

Im finanzgerichtlichen Verfahren gilt für den Wiedereinsetzungsantrag eine Zweiwochenfrist (§ 56 FGO).

Ausschlußfrist: Ein Jahr seit Ende der versäumten Frist, es sei denn, daß ein Tätigwerden Ihnen infolge höherer Gewalt unmöglich war (§ 110 III AO).

5. Haben Sie die Tatsachen zur Begründung des Wiedereinsetzungsantrages glaubhaft gemacht?

Glaubhaftmachung i.S. § 110 II 2 AO erfordert die Darlegung der überwiegenden Wahrscheinlichkeit des behaupteten Hinderungsgrundes. Es genügt die Vorlage einer eidesstattlichen Versicherung des für die Säumnis ursächlich gewordenen Mitarbeiters. Die Glaubhaftmachung ist an keine Frist gebunden (vgl. Gerling Informationen 3/82 Fehlerquelle: Wiedereinsetzungsantrag).

6. Haben Sie die versäumte Handlung nachgeholt?

Innerhalb der Frist für den Wiedereinsetzungsantrag ist auch die versäumte Handlung selbst nachzuholen (§ 110 II 3 AO). Andernfalls ist auch der Wiedereinsetzungsantrag unzulässig.

Es reicht aus, wenn z. B. der verspätete Einspruchsschriftsatz vor dem fristgemäßen Wiedereinsetzungsantrag dem FA zugeht.

Zur vorbeugenden Schadenverhütung werden wir in Zukunft regelmäßig Hinweise zu Fallgestaltungen geben, bei denen Gerichte zu Fristversäumnissen, Fragen einer wirksamen Bekanntgabe bzw. Zustellung und zu Wiedereinsetzungsanträgen von Berufskollegen Stellung genommen haben.

Weiterführende Hinweise zu Fragen der Wiedereinsetzung:

- Gerling Informationen: 3/82 (März 82) - Fehlerquelle: Wiedereinsetzungsantrag -
- Koehler: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand - Beispiele in ABC-Form -, NWB Fach 2, S. 3525 ff.
- Reichel: Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Spiegel der Rechtsprechung - eine Dokumentation, Steuerberater 1977, S. 419 ff, S. 557 ff, 1978, S. 137 ff.
- Rohner: Die Wiedereinsetzung als Hilfsmittel bei mangelhafter Begründung von Steuerbescheiden, DStR 1982, S. 25 ff.
- Kempermann: Adressierung und Bekanntgabe von Steuerbescheiden, DStR 1979, S. 63 ff.
- Macher: Folgen fehlerhafter Bekanntgabe eines Steuerbescheides, DStZ 1980, S. 409 ff.
- Reichel/Mittelstädt: Bekanntgabe und Zustellung im steuerlichen verwaltungs- und finanzgerichtlichen Verfahren, StB 1980, S. 177 ff.
- Schlücking: Zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden, BB 1982, S. 917.
- Seybold: Formell fehlerhafte Steuerbescheide, DStR 1982, S. 275 ff.
- BdF: Schreiben vom 24.11.1975: Grundsätze zur Adressierung und Zustellung von Verwaltungsakten, StEK A0 § 89 Nr. 6.
- BdF: Schreiben vom 30.4.1982 - IV A 7/S 0284/10/82: Zur Bekanntgabe an Personengesellschaften, juristische Personen, an Haftende, in Fällen des Konkurses und der Gesamtrechtsnachfolge.
- OfD Bremen: Wiedereinsetzung nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist eines während der Abwesenheit ergangenen Verwaltungsaktes, StEK A0 1977 § 110 Nr. 2.
- FG Hamburg: Nachweispflicht der Behörde über Zeitpunkt des Zugangs, auch wenn Vorbringen des Steuerpflichtigen unglaublich, aber nicht widerlegbar ist, EFG 1982, S. 275 m.w.N.

Februar 1983

- 2 / 83     Bekanntgabevermutung des Steuerbescheides gem. § 122 Abs. 2 AO  
- Nachweispflicht des Finanzamtes über die Aufgabe des Steuerbescheides zur Post -

(Finanzgericht Köln - Urteil v. 28.10.82 - Az.: IV 273/81 F)

---

Eine Einspruchsfrist ist nur dann versäumt, wenn festgestellt werden kann, wann die Frist zur Einlegung des Einspruchs endete. Dies setzt voraus, daß zu ermitteln ist, zu welchem Zeitpunkt die Frist in Gang gesetzt wurde.

Da der Steuerbescheid durch einfachen Brief übermittelt worden ist, gilt er gem. § 122 Abs. 2 AO mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekanntgegeben, d.h. ab diesem Zeitpunkt beginnt die Rechtsbehelfsfrist zu laufen.

Das Finanzamt muß nachweisen, wann der Bescheid zur Post gegeben wurde. Dies geschieht regelmäßig durch einen entsprechenden handschriftlichen Hinweis in der Steuerakte. Ein anderer Nachweis wäre die Vorlage eines Postausgangsbuchs.

Kann ein entsprechender Nachweis nicht geführt werden, so kann nach Auffassung des Finanzgerichts Köln der Tag der Aufgabe zur Post auch nicht mit der erforderlichen Sicherheit aus dem auf dem Steuerbescheid eingetragenen Datum hergeleitet werden. Denn der Tag des Bescheides muß nicht zwangsläufig mit dem Tag

der Aufgabe zur Post identisch sein. Es ist durchaus denkbar, daß der Bescheid erst einige Zeit nach seiner Datierung zur Post gegeben worden ist.

Da das Finanzamt gem. § 122 Abs. 2 AO den Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides beweisen muß, geht der fehlende Nachweis zu seinen Lasten. Die Einspruchsfrist wird in diesen Fällen deshalb nicht in Gang gesetzt und kann dementsprechend auch nicht versäumt werden.

#### Empfehlung:

Prüfen Sie bei jeder Fristversäumnis, ob das Finanzamt den Absendetag eines Bescheides nachweisen kann.

Auch den Zugang des Bescheides beim Mandanten sowie den Tag des Zugangs hat das Finanzamt zu beweisen, wenn der Bescheid entgegen der Vermutung des § 122 Abs. 2 AO später oder gar nicht erfolgte (vgl. zuletzt FG Hamburg EFG 82, 275).

Vergleiche auch Gerling Informationen 1/83, Fehlerquelle: Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Prüfungsschema für einen ordnungsgemäßen Wiedereinsetzungsantrag;

Gerling Informationen 3/82, Fehlerquelle: Antrag auf Wiedereinsetzung;  
Sammelausgabe 1982, S. 20.

Februar 1983

3 / 83     Wiedereinsetzungsantrag gem. § 110 Abs. 1 AO

- Entschuldigbarkeit eines Büroversehens des Mandanten? -

(Finanzgericht Köln - Urteil v. 28.10.82 - Az.: IV 274 / 81 U)

---

Der Steuerpflichtige wollte zur Begründung seines Wiedereinsetzungsantrags die Grundsätze für sich in Anspruch nehmen, welche die Rechtsprechung für die Entschuldigbarkeit von Büroversehen gut organisierter und überwachter Büros von Rechtsanwälten und Steuerberatern aufgestellt hat.

Das Finanzgericht führt hierzu folgendes aus:

"Diese Grundsätze gelten aber - wie der Bundesfinanzhof schon wiederholt entschieden hat (BFH BStBl 1961 III, S. 264; BStBl 1961 III, S. 555; BStBl 1969 II, S. 263) - nicht für andere Verhältnisse, insbesondere nicht für gewerbliche Betriebe. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die Grenzen der Entschuldigbarkeit von Büroversehen für rechts- und steuerberatende Berufe weitergezogen, weil die Angehörigen dieser Berufe bei Ausübung ihrer in das Rechtsleben eingreifenden Tätigkeit eine besondere öffentliche Verantwortung tragen, in ihrem Arbeitsbereich laufend eine größere Anzahl von Rechtsmittelfristen für andere Personen zu beachten ist und hierzu büroorganisatorische Maßnahmen und regelmäßige Kontrollen genügen müssen. Im einzelnen Gewerbebetrieb ist jedoch, selbst



wenn er einen größeren Umfang hat, die Zahl der zu beachtenden Rechtsmittelfristen in aller Regel übersehbar; der Gewerbetreibende hat in aller Regel nur für sich selbst Fristen zu überwachen.

Zwar kann das Verschulden eines Angestellten, der kein gesetzlicher Vertreter oder Bevollmächtigter ist (§ 110 Abs. 1 Satz 2 AO), dem Rechtsbehelfsführer nicht zugerechnet werden (vgl. Bundesverwaltungsgericht Steuerrechtskartei § 3 Verwaltungszustellungsgesetz R 27). In diesen Fällen muß aber immer geprüft werden, ob die Fristversäumnis durch den Angestellten nicht auf einem Verschulden des Rechtsbehelfsführers selbst beruht, sei es beispielsweise weil die betraute Person zur Erledigung derartiger Aufgaben nicht geeignet ist, sei es, daß der Rechtsbehelfsführer sie nicht genügend belehrt oder nicht ausreichend beaufsichtigt hat (vgl. Ziemer-Haarmann-Lohse, Rechtsschutz in Steuersachen, Rn. 1891). Der Umstand, daß die vom Steuerpflichtigen herangezogene Angestellte sowohl den Umsatzsteuerbescheid als auch den Feststellungsbescheid in ihrer 'fristauslösenden Wirkung' nicht erkannt haben soll, spricht dafür, daß der Steuerpflichtige diese Angestellte entweder nicht sorgfältig ausgebildet bzw. ausgewählt oder nicht genügend belehrt hat."

#### Anmerkung:

Vergleiche auch Gerling Informationen 1/83, Fehlerquelle: Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Prüfungsschema für einen ordnungsgemäßen Wiedereinsetzungsantrag; Gerling Informationen 3/82, Fehlerquelle: Antrag auf Wiedereinsetzung, Sammelausgabe 1982, S. 20.

Februar 1983

4 / 83     Rechtsmittelempfehlung

Berichtigung fehlerhafter bestandskräftiger Steuerbescheide  
§ 173 Abs. I, 2 AO

- Nochmals: Keine Zurechnung des Beratersverschuldens? -

(Niedersächsisches Finanzgericht - Urteil vom 25.11.1982 -  
Az.: VII 202/79)

---

Nunmehr hat auch der VII. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichtes die Auffassung des V. Senats bestätigt, wonach aufgrund des eindeutigen Wortlautes des § 173 Abs. I Nr. 2 AO eine Zurechenbarkeit des Steuerberater-Verschuldens nicht möglich ist.

Das Finanzgericht führt hierzu folgendes aus:

"Hierbei kann dahingestellt bleiben, wie die Tätigkeit des Steuerberaters für die Kläger bei Buchung und Erstellung des Jahresabschlusses sowie bei der Anfertigung der Steuererklärung abgabenrechtlich zu qualifizieren ist, ob sie die eines gewillkürten Vertreters nach § 80 AO oder die eines Erfüllungsgehilfen entsprechend § 278 BGB ist. Abgegeben sind die Einkommensteuererklärungen 1974 und 1975 allein von den Klägern. Nach dem Wortlaut des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt es nur auf das Verschulden des Steuerpflichtigen an. Von einem irgendwie

gearteten Verschulden eines Vertreters oder Erfüllungsgehilfen ist nicht die Rede. Im Gegensatz hierzu erwähnt die die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand behandelnde Vorschrift des § 110 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich die Zurechnung des Vertreterverschuldens, und für die Festsetzung von Säumniszuschlägen stellt § 152 Abs. 1 Satz 3 AO das Verschulden eines Erfüllungsgehilfen dem eigenen Verschulden gleich. Aus dem Fehlen einer Regelung des 'Vertreterverschuldens' in § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO muß gefolgert werden, daß bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen und Beweismittel das Vertreterverschulden unerheblich ist und es allein auf das Verschulden des Steuerpflichtigen ankommt."

Anmerkung:

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf die bereits mehrfach gegebenen Rechtsmittelempfehlungen in: Gerling Informationen 3/80, Sammelausgabe 1981, S. 5 und Gerling Informationen 17/82, Sammelausgabe 1982, S. 73. Im Ergebnis ebenso hat sich das Deutsche wissenschaftliche Steuerinstitut der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten in seinem Gutachten Nr. 6610 vom 8.1.1982 geäußert, das für die Bundessteuerberaterkammer erstellt wurde.

März 1983

5 / 83     Neue Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes

- Anforderungen an ein Rechtsgutachten
- Stehen Gesellschafter im Schutzbereich eines von der Gesellschaft abgeschlossenen Vertrages mit dem Steuerberater?
- Beweislast für die Kausalität eines Schadens bzw. für Steuervorteile des Geschädigten
- Wie kann man allgemeine Geschäftsbedingungen nachträglich in einen Steuerberatungsvertrag einbeziehen?
- Welche Verjährungsvorschrift findet bei einem Mehrfachberufler  
- Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in einer Person - Anwendung?

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 29.9.1982, Az.: IVa ZR 309/80, OLG München)

---

1. Anforderungen an ein Rechtsgutachten

Welchen Anforderungen ein Rechtsgutachten entsprechen muß, ergibt sich in erster Linie aus dem Zweck, den der Auftraggeber mit dem Gutachtenauftrag verfolgt. Im vorliegenden Fall sollte das Gutachten als Grundlage für Maßnahmen der Gesellschaft und der Gesellschafter dienen. Diesen kam es nicht darauf an zu erfahren, wie der Beklagte persönlich die maßgeblichen Rechtsfragen beurteilte, sondern darauf, welche Ansicht voraussichtlich die Finanzverwaltung und Finanzgerichte in dieser Angelegenheit vertreten würden. Der Beklagte mußte sich also bemühen, die von der Rechtsprechung der Finanzgerichte und der Praxis der Finanzämter entwickelten Grundsätze darzustellen und auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

Soweit bestimmte Fragen umstritten oder aus anderen Gründen noch nicht geklärt waren, mußte er dies kenntlich machen.

2. Stehen Gesellschafter im Schutzbereich eines von der Gesellschaft abgeschlossenen Vertrages mit dem Steuerberater?

Wurde ein Gutachten von der Gesellschaft in Auftrag gegeben, um die Gesellschafter vor steuerlich nachteiligen Folgen der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zu bewahren, so sind die Gesellschafter in den Schutzbereich dieses Vertrages mit dem Steuerberater einbezogen worden. Ob und inwieweit allgemein der Steuerberater einer Kapitalgesellschaft auch die steuerlichen Belange der Gesellschafter im Auge behalten muß und ob und inwieweit er bei einer Verletzung einer solchen Pflicht den Gesellschaftern selbst schadenersatzpflichtig ist, wird offengelassen (vgl. hierzu BGH vom 24.3.1982 WM 1982, S. 556).

3. Beweislast für die Kausalität eines Schadens bzw. für Steuervorteile des Geschädigten

Hat ein Steuerpflichtiger auf Anraten seines steuerlichen Beraters eine bestimmte Handlung vorgenommen und fordert das Finanzamt gerade wegen dieser Handlung Steuern nach, so ist der ursächliche Zusammenhang zwischen der Empfehlung und der eingetretenen Steuermehrbelastung dargetan. Macht der Steuerberater geltend, auch ohne die von ihm empfohlene Maßnahme wäre in demselben oder einem anderen Steuerjahr aus anderen Gründen die gleiche oder eine höhere Steuermehrbelastung eingetreten, so ist er dafür jedenfalls dann darlegungs- und beweispflichtig, wenn im Besteuerungsverfahren die (materielle) Beweislast für diese Gründe dem Finanzamt obliegt.

4. Wie kann man allgemeine Geschäftsbedingungen nachträglich in einen Steuerberatungsvertrag einbeziehen?

Will der Steuerberater die in den allgemeinen Geschäftsbedingungen enthaltene Haftungsbeschränkung nachträglich vereinbaren, so geht dies nur im Wege einer Vertragsänderung (§ 305 BGB). Voraussetzung hierfür ist, daß er an die Gesellschaft einen auf Abänderung des ursprünglichen Steuerberatungsvertrages gerichteten Antrag stellt und die Gesellschaft diesen Antrag annimmt.

5. Welche Verjährungsvorschrift findet bei einem Mehrfachberufler - Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in einer Person - Anwendung?

---

Anlaß zur Erteilung des Gutachtenauftrages waren Feststellungen, die der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer während seiner Tätigkeit als freiwilliger Abschlußprüfer der GmbH gemacht hatte. Die freiwillige Prüfung der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften gehört zum Berufsbild des Wirtschaftsprüfers (§ 2 Abs. 1 Wirtschaftsprüferordnung). Er hat seine Tätigkeit auch immer in diesem Sinne aufgefaßt, was sich insbesondere daraus ergibt, daß er den Berichten den Bestätigungsvermerk und das Wirtschaftsprüfersiegel beigefügt hat (vgl. § 48 Abs. 1 WPO).

Im übrigen kommt es bei Mehrfachberuflern für die Zuordnung der Berufstätigkeit entscheidend auf den Parteiwillen an (vgl. Senatsurteil vom 21.4.1982 WM 1982, S. 743; Peter/Gräfe, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz § 68 Anmerkung 7 b, bb; Gräfe/Suhr, Die Haftung des Steuerberaters 1978, S. 113; ...). Der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer wollte erkennbar Wirtschaftsprüferdienste leisten. Hierfür spricht auch die Beifügung des Wirtschaftsprüfersiegels (vgl. dazu Gräfe/Suhr a.a.o.).

März 1983

6 / 83 Verjährung von Schadenersatzansprüchen gem. § 68 StBerG

- Verjährungsbeginn mit Zugang des Grundlagenbescheides -

(Landgericht Stuttgart - Urteil vom 10.12.1982 - Az.: 22 O 89/82)

---

Zum Sachverhalt:

Der Mandant verlangt Schadenersatz vom Steuerberater, weil er der Meinung ist, daß die Bewertung seines Hauses als Einfamilienhaus und die daraus vom Finanzamt gezogenen einkommensteuerlichen Folgen auf einer Fehlberatung des Steuerberaters beruhen.

Das Haus des Mandanten war zunächst vom Finanzamt im Rahmen der Einkommenbesteuerung als Zweifamilienhaus angesehen worden.

Durch Einheitswertbescheid vom 21.11.1978 wurde das Haus auf den 1. Januar 1976 aber als Einfamilienhaus klassifiziert. Dieser Bescheid ging dem Mandanten am 24.11.1978 zu. Er wurde nicht an den Steuerberater weitergeleitet, obwohl dieser bis zum Jahre 1981 für den Mandanten tätig war. Der Einheitswertbescheid wurde bestandskräftig.

Im Jahre 1981 fand beim Mandanten eine Außenprüfung statt. Im Hinblick auf die bewertungsrechtliche Einordnung im Einheitswertbescheid ergingen gegen den Mandanten daraufhin für die Jahre 1975 bis 1979 Berichtigungsbescheide. Der Mandant mußte DM 16.000,-- nachzahlen.

Aus den Entscheidungsgründen:

Ansprüche gegen den Steuerberater auf Schadenersatz wegen einer fehlerhaften Beratung verjähren gem. § 68 StBerG in drei Jahren. Die Verjährung beginnt gem. §§ 68 StBerG, 198 BGB mit der Entstehung des Anspruchs. Eine Kenntnis des Berechtigten von den anspruchsbegründenden Tatsachen ist nicht erforderlich (vgl. BGH MDR 1982, S. 467, 650).

Der Einheitswertbescheid vom 21.11.1978 stellt einen Grundlagenbescheid dar für die Klassifizierung des Gebäudes des Mandanten als Einfamilienhaus. Das Finanzamt ist an diesen Einheitswertbescheid für die Einkommensteuereinordnung des Hauses für alle späteren Zeiten gebunden.

Spätestens im Zeitpunkt des Zugangs des Einheitswertbescheides beim Mandanten stand fest, daß sein Haus nunmehr bei der Einkommensteuerveranlagung als Einfamilienhaus bewertet werden wird. Damit waren gleichzeitig die daraus resultierenden geringeren Abschreibungsmöglichkeiten im Vergleich zu denen bei einem Zweifamilienhaus festgeschrieben. Der behauptete Schadenersatzanspruch wegen fehlerhafter steuerlicher Beratung war bereits in diesem Zeitpunkt entstanden. Der Mandant wäre ab Zugang des Einheitswertbescheides in der Lage gewesen, seinen behaupteten Schadenersatzanspruch gegen den Steuerberater geltend zu machen. Zumindest wäre dies in Form einer Feststellungsklage möglich gewesen, wenn ihm eine Bezifferung des Schadens noch nicht möglich war.

Unerheblich ist, ob noch nach Zugang des Einheitswertbescheides im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung das Haus des Mandanten als Zweifamilienhaus eingeordnet und dieser Fehler des Finanzamtes im Hinblick auf dessen Bindung an den Einheitswertbescheid erst durch die Berichtigungsbescheide des Jahres 1981 korrigiert wurde. Denn der Schaden entstand bereits mit dem Erlaß der Einheitswertbescheide als der Grundlage für die einkommensteuerliche Behandlung des Hauses des Mandanten.



Anmerkung:

Auf die in den Gerling Informationen abgedruckten Entscheidungen des Bundesgerichtshofes zu Fragen des Eintritts der Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater gem. § 68 StBerG wird verwiesen:

BGH vom 20.1.1982 - IVa ZR 283/80  
6/82 = StB 82, 103 = DB 82, 639

BGH vom 20.1.1982 - IVa ZR 293/80  
7/82 = WM 82, 371 = ZIP 82, 318 = VersR 82,  
398 = DB 82, 849

BGH vom 20.1.1982 - IVa ZR 314/80  
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

BGH vom 24.2.1982 - IVa ZR 296/80  
11/82

BGH vom 21.4.1982 - IVa ZR 291/80  
14/82; hierzu Borggreve, Haftungsprobleme bei  
gemischten Sozietäten, Information 1982, S. 565 ff.

BGH vom 26.5.1982 - IVa ZR 313/80  
12/80 = WM 82, 851 = DB 82, 1928 = StB 82,  
227

BGH vom 9.6.1982 - IVa ZR 9/81  
15/82 = ZIP 82, 1214 m. Anm. Haug

März 1983

7 / 83    Rechtsmittelempfehlung

- Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes verfassungswidrig? -

---

Bereits in den Gerling Informationen 4/82 (Sammelausgabe Dezember 1982, S.21) wurde empfohlen, Streitigkeiten über Fragen der Zulassung als Rechtsbeistand durch Klage beim Verwaltungsgericht offenzuhalten. Denn die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes durch Art. 2 Abs. 2 des 5. Gesetzes zur Änderung der Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte vom 18.8.1980 (BGBl. I, S. 1503) beschäftigt derzeit das Bundesverfassungsgericht.

In diesem Zusammenhang wird auf einen Beschluß des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 10.3.1982 - Az.: 1 K 277/81 - verwiesen. Das Verwaltungsgericht hat die Klage eines Steuerberaters auf Erteilung einer Teilerlaubnis zur geschäftsmäßigen Rechtsbesorgung zum Anlaß genommen, das Bundesverfassungsgericht anzurufen. Es ist der Auffassung, daß Art. 12 Abs. 1 GG dadurch verletzt sei, daß eine Erlaubnis zur Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten nur noch für bestimmte Sachbereiche vorgesehen sei, im übrigen die Ausübung des Berufs des Rechtsbeistandes jedoch unmöglich gemacht wurde.

Es ist fraglich, ob das Bundesverfassungsgericht noch in diesem Jahr eine Sachentscheidung treffen wird.

April 1983

8 / 83 Steuerberatungsvertrag

- Recht des Steuerberaters zur Nachbesserung von ihm erbrachter Leistungen -

(Oberlandesgericht Köln, Urteil vom 23.12.1982 - Az. 1 U 26/82  
- LG Köln, Az. 15 O 578/81 -)

---

Auch bei einem Dienstvertrag steht es den Vertragsschließenden frei, dem Dienstverpflichteten ein Recht zur Nachbesserung der von ihm erbrachten Dienste einzuräumen und den Vertrag insoweit der Regelung der §§ 634, 635 BGB zu unterstellen.

- a) Bei einem Steuerberatungsvertrag liegt es schon nach Art und Umfang der vom Auftragnehmer - dem Steuerberater - zu besorgenden Geschäfte nahe, daß diesem ein Recht auf Beseitigung etwaiger Mängel der durchgeführten Arbeiten zustehen soll. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Buchhaltung für ein längere Zeit zurückliegendes Jahr zu erstellen ist und deshalb schon wegen des Zeitablaufs das Auftreten gewisser Fehler nicht fern liegt.
- b) Im vorliegenden Fall kommt als entscheidender Umstand hinzu, daß von dem Steuerberater mehrfach die kostenlose Korrektur von Fehlern verlangt wurde, und daß auch dieser sich wiederholt zu derartigen Korrekturen bereit erklärt hat. Mit dieser konkreten Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses haben die Parteien ein Nachbesserungsrecht des Steuerberaters begründet.

- c) Einem Schadenersatzanspruch der Klägerin aus § 635 BGB steht schon der Umstand entgegen, daß dem Steuerberater keine angemessene Frist zur Beseitigung der Mängel gesetzt wurde. Der Schadenersatzanspruch scheitert überdies auch daran, daß dem Steuerberater nicht konkret mitgeteilt wurde, welche Mängel angeblich vorlagen und von ihm beseitigt werden sollten (vgl. Palandt-Thomas § 633 Anm.2).

Anmerkung: Zum versicherungsrechtlichen Aspekt bei Nachbesserungskosten

Läßt der Mandant nach Ablauf der dem Steuerberater gesetzten Frist die "Nachbesserungsarbeiten" durch einen Berufskollegen durchführen, so besteht für den Ersatzanspruch in Höhe der dadurch verursachten Kosten kein Versicherungsschutz (so BGH VersR 64, 230 = NJW 64, 1025; OLG Frankfurt VersR 77, 829).

Ausführlich zu diesem Thema: Gerling Informationen Ausgabe Mai 1983.

April 1983

9 / 83    Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater,  
§ 68 StBerG

- Anwendbarkeit des § 68 StBerG auch bei Anlageberatung?
- Entstehung des Schadenersatzanspruchs mit Beitritt zur Abschreibungsgesellschaft
- Ende der Belehrungspflicht mit Auflösung des Steuerberatungsvertrages

(LG Bonn, Urteil vom 16.11.1982 - Az. 8 O 436/82)

- 
1. Die Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater ist bei Tätigkeiten, die ihrem Berufsbild entsprechen, nach den Vorschriften des StBerG zu beurteilen, denen die Berater bei Ausübung ihrer Tätigkeit unterliegen (BGH NJW 81, 401 ff. (402) ).

Die hier vom Kläger behauptete Tätigkeit des Beklagten - eine Anlageberatung - gehört in den Bereich der beruflichen Aufgaben eines Steuerberaters. Sie entspricht dessen Berufsbild. Zu den in §§ 1, 33 StBerG näher beschriebenen Aufgaben des Steuerberaters gehört es auch, den Mandanten über die Möglichkeiten einer steuersparenden Geldanlage zu beraten und auch die Bedingungen einer solchen Anlage bei den in Frage kommenden Anlageobjekten zu klären (Gehre, StBerG, München 1981, § 57 Anm. 139; Gräfe/Suhr, Die Haftung des Steuerberaters, Herne/Berlin 1978, S. 44).

Anhaltspunkte dafür, daß es sich bei der hier in Frage stehenden Tätigkeit des Beklagten um eine mit dem Beruf des Steuerberaters nicht zu vereinbarende Handlung im Sinne des § 57 Abs. 4 StBerG handelte, etwa weil für die Tätigkeit von einem anderen als dem Mandanten eine Vergütung angenommen wurde (vgl. dazu Gehre a.a.O.), können dem Vortrag des Klägers nicht entnommen werden.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Ansicht des Klägers, der Beklagte sei - so die Behauptung des Klägers - wegen eines finanziellen Eigeninteresses ausnahmsweise wie ein Mehrberufler zu behandeln. Die Frage nach der Anwendung unterschiedlicher Verjährungsvorschriften für verschiedene Berufsgruppen auf die Tätigkeit ein und derselben Person stellt sich nämlich erst dann, wenn die entfaltete Tätigkeit nicht mehr in das Berufsbild eines, sondern mehrerer Berufe fällt, denen der Auftragnehmer gleichzeitig angehört (BGH NJW 81, 401 ff. (402); NJW 81, 1518 (1519) ). Fällt dagegen - wie hier - die Tätigkeit in den Bereich des vom Auftragnehmer allein ausgeübten Berufes, so richtet sich die Verjährung nur nach den für dieses Berufsbild geltenden Vorschriften.

2. Nach § 68 StBerG beginnt der Lauf der Verjährungsfrist für Ansprüche des Auftraggebers auf Schadenersatz aus dem zwischen ihm und dem Steuerberater bestehenden Vertragsverhältnis mit dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch entsteht.

Dabei ist für die Frage, wann der Anspruch entstanden ist, allein auf objektive Kriterien abzustellen. Auf die Kenntnis des Geschädigten (so jedoch van Venrooy, DB 81, 2364) kommt es nach herrschender Auffassung dagegen nicht an (BGH NJW 82, 1285 (1286) und 82, 1288, jeweils m.w.N.).

Für die Ermittlung des für den Verjährungsbeginn maßgeblichen Zeitpunktes ist auch nicht erforderlich, daß bereits eine bezifferte Klage erhoben werden könnte. Ausreichend ist vielmehr, daß der Anspruch durch Erhebung einer Feststellungsklage geltend gemacht werden kann (BGH NJW 82, 1288 m.w.N.; Gehre, a.a.O., § 68 Anm. 8). Dies ist aber bereits dann der Fall, wenn sich die Vermögenslage des Auftraggebers verschlechtert hat.

Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte ist der Anspruch des Klägers - sein Bestehen unterstellt - hier bereits Mitte Januar 1975 entstanden. Denn bereits in dem Zeitpunkt, als sein Beitritt wirksam wurde, ergab sich die Verpflichtung des Klägers, seine Einlage zu leisten, ohne daß er hierfür - so das Vorbringen des Klägers - einen entsprechenden Gegenwert erhalten hätte.

3. Verjährt ist auch ein etwaiger Schadenersatzanspruch des Klägers wegen eines etwaigen Verstoßes des Beklagten gegen dessen Verpflichtung, den Kläger auf die Möglichkeit eines Regresses gegen ihn, den Beklagten, und die Verjährung derartiger Ansprüche gemäß § 68 StBerG hinzuweisen. Zwar ist bis in die jüngste Zeit hinein in Rechtsprechung und Lehre die Annahme einer derartigen Belehrungspflicht des Steuerberaters abgelehnt worden (Gehre a.a.O., § 68, Anm. 14 m.w.N.), demgegenüber hat jedoch der Bundesgerichtshof in neueren Entscheidungen (BGH NJW 1982, 1285 ff. und 1982, 2256 (2257) ) die Auffassung vertreten, daß ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter in gleicher Weise wie ein Rechtsanwalt verpflichtet sei, seinen Mandanten auf die Möglichkeit seiner eigenen Haftung hinzuweisen und über die hierfür geltenden Verjährungsvorschriften zu belehren. In Ansehung der für den Berufsstand der Rechtsanwälte hierzu vom Bundesgerichtshof entwickelten Grundsätze endete diese Verpflichtung zur Aufklärung durch den Beklagten jedoch spätestens mit Ablauf des Jahres 1975, da zu diesem Zeitpunkt der zwischen den Parteien bestehende Steuerberatungsvertrag aufgelöst wurde (BGH VersR 1968, 1042 (1043); Brandner Anwaltsblatt 1969, 384 (386) ).

Weiterführende Hinweise betr. Anwendbarkeit des § 68 StBerG bei Schadenersatzansprüchen aus Anlageberatung o.ä.:

BGH:	Urteil vom 22.3.1979, BB 79, 1219
BGH:	Urteil vom 9.12.1981, DStR 82, 500
OLG Hamm:	Urteil vom 30.1.1980, DB 1980, S. 1335
LG Hagen:	Urteil vom 26.1.1979, DB 79, 1076 = StB 79, 258
LG Bonn:	Urteil vom 15.2.1979 - Az. 8 0 285/78, rechtskräftig; Gerling Informationen 6/80, Sammelausgabe 1981, S. 10

April 1983

10 / 83     Steuerberatungsvertrag

- Dienstvertrag
- Rückständiges Honorar und Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters an Buchhaltungsunterlagen im Falle des Konkurses seines Mandanten?

(OLG Düsseldorf, Urteil vom 12.3.1982 - Az. 24 U 81/82;  
LG Düsseldorf, Az. 41 O 179/81)

---

Leitsatz:

1. Aufgrund eines Steuerberatungsvertrages zu leistende Buchhaltungsarbeiten und steuerrechtliche Beratungen sind Leistungen dienstvertraglicher Art (so auch OLG Stuttgart in: Gerling Informationen Sammelausgabe 1982, S. 49 = ZIP 1982, S. 8 und OLG Düsseldorf NJW 1977, S. 1201 = DB 77, 1504).
2. Ein rückständiger Honoraranspruch des Steuerberaters ist als einfache Konkursforderung geltend zu machen (vgl. Mentzel-Kuhn, § 23 Tz. 6).
3. Das Computerprodukt (dokumentiertes Arbeitsergebnis) ist ohne Rücksicht auf die Eigentumsverhältnisse an den Auftraggeber herauszugeben (§§ 675, 667 BGB). Das Zurückbehaltungsrecht gem. § 273 Abs. 1 BGB ist als persönliches Recht im Konkurs nicht zu berücksichtigen (Mentzel-Kuhn, § 49 Tz. 24).

Weitere Hinweise:     LG Duisburg, Urteil vom 1.4.1982, Az. 9 O 26/82;  
                              FG Düsseldorf, Urteil vom 10.8.1978, Az. A 301/77,  
                              AnwBl 79, 123, betr.: Rechtsanwalt



April 1983

11 / 83    Haftung des Steuerberaters

- Inhaltliche Anforderungen an einen schlüssigen Schadenersatzanspruch
- Möglichkeit des Pachtvertrages mit der Ehefrau

(LG Oldenburg vom 15.12.1981 - 10 O 310/81)

---

Zum Sachverhalt:

Der beklagte Steuerbevollmächtigte beriet den Kläger jahrelang in dessen Steuerangelegenheiten und erstellte auch die entsprechenden Erklärungen für das Finanzamt. Der Kläger begehrt Schadenersatz in Höhe von DM 28.528,75.

Anläßlich einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt kam es zu einer Nachveranlagung des Klägers.

Der Kläger trägt vor, der Beklagte habe es unterlassen, ihn dahingehend zu beraten, daß er durch den Abschluß eines steuerrechtlich anzuerkennenden zulässigen Pachtvertrages Gewerbesteuerersparungen hätte erzielen können.

Aus den Entscheidungsgründen:

Nach Auffassung des Landgerichts hat der Kläger keinen den Klageantrag rechtfertigenden Sachverhalt vorgetragen.

Die Behauptung des Klägers geht dahin, der Beklagte habe es in seiner Eigenschaft als Steuerberater unterlassen, ihm den Abschluß eines Pachtvertrages mit seiner Ehefrau anzuraten. Wäre ein solcher Pachtvertrag geschlossen worden, hätte sich seine Steuerschuld in dem obengenannten Umfange ermäßigt.

Damit ist eine Schadenersatzforderung in Höhe der angeblich zuviel gezahlten Steuer nicht schlüssig dargelegt. Der Kläger hätte vorbringen müssen, zu welchen Konditionen ein Pachtvertrag hätte abgeschlossen werden müssen. Für die Errechnung der Schadensumme ist die Zugrundelegung einer "angemessenen" Pacht ohne Bedeutung. Aus diesem Grund brauchte dem Beweisantritt (Sachverständigengutachten) auch nicht nachgegangen zu werden.

Des weiteren geht der Kläger offensichtlich irrig von der Vorstellung aus, daß sich die eventuell zuviel gezahlten Steuern mit seinem angeblichen Schaden decken.

Im Falle eines Pachtvertrages hätte der Kläger Pachtzahlungen erbringen müssen, die aus seinem Vermögen abgeflossen wären. Diese Zahlungen hätte er tatsächlich erbringen müssen, wie sich aus den Feststellungen des Finanzamtes ergibt. Das Finanzamt weist mit Recht darauf hin, daß bei Pachtverträgen unter Ehegatten strenge Anforderungen zu stellen sind. Ein etwaiger Schaden könnte sich nur errechnen aus einem Vergleich des Vermögens des Klägers bei richtiger und bei fehlerhafter Beratung durch den Beklagten. Es ist nicht ersichtlich, wie bei der geltend gemachten Klageforderung die im Falle einer richtigen Beratung notwendigerweise geleisteten Pachtzahlungen Berücksichtigung gefunden haben.

Mai 1983

12 / 83    Hinweise zur Berufshaftpflichtversicherung

- Was ist ein Haftpflichtanspruch im Gegensatz zum nicht gedeckten Erfüllungsanspruch? -
- 

1. Der Versicherer hat Versicherungsschutz (Deckung) zu gewähren, wenn der Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater "aufgrund gesetzlicher Haftpflichtbestimmungen privatrechtlichen Inhalts für einen Vermögensschaden verantwortlich gemacht wird" (§ 1 Abs. 1 AVB).

Vom Versicherungsschutz umfaßt sind daher Ersatzansprüche, die auf die Leistung von Schadenersatz gerichtet sind.

2. Vertragliche Erfüllungsansprüche müssen dementsprechend aus dem Deckungsschutz ausscheiden.

Ebensowenig wie die reine Vertragserfüllung kann auch die an die Stelle der Erfüllungsleistung tretende Ersatzerfüllung (z. B. Mängelbeseitigung und Nachbesserung) Gegenstand der Haftpflichtversicherung sein. Denn bei diesem Anspruch handelt es sich um einen auf die Herstellung einer ordnungsgemäßen Vertragsleistung eingeschränkten Erfüllungsanspruch.

### Zur Verdeutlichung ein Beispiel:

Der Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer führt den Auftrag zur Erstellung einer Steuererklärung/Bilanz nicht oder lediglich mangelhaft aus. Der Mandant beauftragt daraufhin einen Berufskollegen, die Mängel zu beseitigen und die Arbeit in einen einwandfreien Zustand zu versetzen. Die für diese Arbeit angefallenen Kosten macht er als Ersatzanspruch gegenüber dem ursprünglichen Steuerberater/Wirtschaftsprüfer geltend.

Dieser Ersatzanspruch ist zwar nicht auf die nachträgliche Erfüllung des ursprünglichen Auftrags durch den ersten Steuerberater/Wirtschaftsprüfer gerichtet. Es handelt sich aber um einen nicht gedeckten Erfüllungsersatzanspruch. Denn es wird nur der unmittelbar durch die Schlechtleistung entstandene Schaden - nämlich die Kosten der Mängelbeseitigung - verlangt. Dieser Anspruch geht nicht über das unmittelbare Interesse des Mandanten an der ordnungsgemäßen Erfüllung des Steuerberatungsvertrages hinaus.

Würde auch das unmittelbare Vertragserfüllungsrisiko vom Haftpflichtversicherer übernommen, so würde er das "Unternehmerrisiko" des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers übernehmen. Gleichzeitig würde ein gewisser Anreiz zu nachlässigem Arbeiten entstehen.

### 3. Es kann festgehalten werden:

Der Versicherungsschutz bezieht sich auf Haftpflichtansprüche, die einen Schaden zum Gegenstand haben, der über das unmittelbare Interesse an der Vertragserfüllung hinausgeht.

### Beispiel:

Entstehen dem Mandanten wegen der nicht rechtzeitigen bzw. mangelhaften Vorlage der Steuererklärung/Bilanz steuerliche Nachteile oder nimmt er infolgedessen schädigende Geschäftsabschlüsse vor, so macht er keine Erfüllungsansprüche, sondern Schadenersatzansprüche im Sinne von § 1 Abs. 1 AVB geltend.

Weiterführende Hinweise:

1. Zur Abgrenzung des Haftpflichtanspruchs vom nicht gedeckten Erfüllungsanspruch:

BGH Urteil vom 9.1.1964, VersR 1964, S. 230 = BB 1964, S. 237 = NJW 1964, S. 1025 = DB 1964, S. 509;

OLG Frankfurt, Urteil vom 26.5.1977, VersR 1977, S. 829 f.;

OLG Braunschweig, Urteil vom 11.4.1961, VersR 1961, S. 746;

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung, S. 16.

2. Zum Nachbesserungsanspruch des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers:

OLG Köln, Urteil vom 23.12.1982 - Az. 1 U 26/82 - Gerling Informationen 8/83.

Mai 1983

13 / 83    Haftung des Steuerberaters

- Unvollständige Einspruchsbegründung
- Arbeitsüberlastung
- Schadenersatzanspruch trotz gleichartigen Fehlers des Berufskollegen im Klageverfahren beim Finanzgericht

(LG Stuttgart, Urteil vom 16.12.1981, Az. 13 S 270/81, rechtskräftig)

---

Zum Sachverhalt:

Der Steuerberater hatte den Auftrag, ein Einspruchsverfahren gegen einen Einkommensteuerbescheid des Mandanten durchzuführen. Das Einspruchsverfahren wäre mit Sicherheit erfolgreich gewesen. Das Finanzamt wandte aber ein, der Einspruch sei am 7.4. zu spät erhoben worden und wies ihn zurück.

Der Mandant hatte dem Steuerberater mit Schreiben vom 8.3. den Steuerbescheid mit dem Hinweis übersandt, daß er diesen "heute" erhalten habe.

Vor dem Finanzgericht wurde der Mandant von einem anderen Steuerberater vertreten, der die fristgemäße Einspruchseinlegung ebenfalls übersah.

Aus den Gründen:

1. Der Steuerberater hatte versäumt, im Rechtsbehelfsverfahren auf die Rechtzeitigkeit der Einlegung des Einspruchs vom 7.4.1977 hinzuweisen. Er hätte das

Finanzamt darauf hinweisen müssen, daß der Steuerbescheid seinem Mandanten erst am 8.3. zugegangen und der Einspruch am 7.4. daher rechtzeitig eingelegt worden sei.

2. Der Steuerberater handelte auch schuldhaft. Seine Erklärung, er sei damals total überlastet gewesen und habe sich daher um den Fall nicht mehr kümmern können, entlastet ihn nicht. Zum einen hätte es keines besonderen Arbeitsaufwandes bedurft, um das Finanzamt auf die Rechtzeitigkeit des Einspruchs hinzuweisen; zum anderen muß von einem Steuerberater, der die Interessen seines Auftraggebers mit der erforderlichen Sorgfalt wahrnimmt, verlangt werden, daß er - wenn er wegen Arbeitsüberlastung eine steuerliche Angelegenheit nicht mehr bearbeiten kann - seinen Auftraggeber rechtzeitig davon unterrichtet. Er muß ihn dahin beraten, einen anderen Steuerberater zu beauftragen, oder er muß in seinem Bereich entsprechende organisatorische Maßnahmen treffen, durch die Bestellung eines Vertreters oder eines weiteren Mitarbeiters.
3. Der Steuerberater hat den Schaden des Mandanten auch verursacht. Er kann nicht einwenden, daß der Schaden ausschließlich dadurch verursacht wurde, daß der spätere Bevollmächtigte im Klageverfahren vor dem Finanzgericht es versäumt habe, in der Klagebegründung die Fristwahrung darzulegen. Denn ein adäquater Ursachenzusammenhang wird durch eine von einem Dritten in Gang gesetzte weitere Ursachenkette nur dann unterbrochen, wenn der Dritte in völlig ungewöhnlicher und unsachgemäßer Weise eingegriffen hat und wenn ein derartiges Verhalten des Dritten außerhalb aller Wahrscheinlichkeit liegt (Palandt Vorbemerkung 5e zu § 249). Es lag aber nicht außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit, daß der nachfolgende Steuerberater das Zustellungsdatum des Steuerbescheides ebenfalls übersehen hat, nachdem er selbst im Einspruchsverfahren gegenüber dem Finanzamt nicht darauf hingewiesen hat. Wer - wie vorliegend der Steuerberater durch sein Versäumnis - eine Gefahrenlage schafft, bei der auch Fehlhandlungen eines anderen vorkommen können, hat den durch das Fehlverhalten des Dritten entstandenen Schaden zurechenbar mitverursacht. Es haften dann beide Schädiger - der erste und der zweite Steuerberater als Gesamtschuldner.

Anmerkung: Arbeitsüberlastung des Steuerberaters aus standesrechtlicher Sicht  
- Leitsätze des LG Stuttgart, Urteil vom 29.3.1982 - IX StL 4/81, rkr.-

- a) Die Gewissenhaftigkeit der Berufsausübung umfaßt die sorgfältige Wahrnehmung der von den Mandanten übertragenen Tätigkeiten. Hierzu gehört die Pünktlichkeit bei der Erledigung der übertragenen Aufgaben. Kann der StB einen Auftrag nicht rechtzeitig ausführen, hat er ihn zurückzugeben.
- b) Zur Gewissenhaftigkeit der Berufsausübung gehört auch, für die Mandanten erreichbar zu sein und die von ihnen erhaltenen Unterlagen unverzüglich herauszugeben, wenn die eigene fristgemäße Bearbeitung nicht möglich ist und der Mandant die Herausgabe verlangt.



Juni 1983

14 / 83     Neue Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu § 173 AO

- Das grobe Verschulden des steuerlichen Beraters ist vom Steuerpflichtigen zu vertreten
- Grobes Verschulden, d.h. Verletzung der zuzumutenden Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise
- Klageart für Berichtigungsantrag gem. § 173 AO: Verpflichtungsklage

(BFH, Urteil vom 3.2.1983 - IV R 153/80 - FG Münster)

- 
1. Im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO muß der Steuerpflichtige ein grobes Verschulden seines steuerlichen Beraters bei der Anfertigung der Steuererklärung in gleicher Weise vertreten wie das Verschulden eines Bevollmächtigten.
  2. Den Steuerpflichtigen trifft ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln, wenn er bei der Abgabe der Steuererklärung die ihm zuzumutende Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (sog. grobe Fahrlässigkeit).

Das Finanzgericht hat in der Unterzeichnung der unrichtigen Steuererklärung angesichts der steuerlichen Unerfahrenheit des Klägers kein grob fahrlässiges Verhalten gesehen.

3. Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, ob den steuerlichen Berater ein vom Steuerpflichtigen zu vertretendes grobes Verschulden trifft. Bei Festlegung der ihm zuzumutenden Sorgfalt ist zu berücksichtigen, daß von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe die Kenntnis und sachgemäße Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften erwartet wird.

Der zur Ausarbeitung der Steuererklärung herangezogene Steuerberater muß sich um eine sachgemäße und gewissenhafte Erfüllung der Erklärungspflichten bemühen; ihm stehen die persönlichen Entschuldigungsgründe, die sein Auftraggeber mangels steuerlicher Kenntnisse geltend machen kann, nicht zur Seite. Wie an einen sachkundigen Verfahrensbevollmächtigten müssen an ihn vielmehr erhöhte Anforderungen gestellt werden.

Bei der Beauftragung eines Steuerberaters kann deshalb im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ein vom Steuerpflichtigen zu vertretendes grobes Verschulden eher anzunehmen sein, als bei einer eigenständigen Erfüllung der Erklärungspflicht.

Das Finanzgericht hat eine grobe Fahrlässigkeit des Steuerberaters verneint, weil der Berater sich die steuerliche Würdigung durch das Finanzamt zu eigen gemacht hat.

Die Frage, ob ihm Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO auch ein Mitverschulden des Finanzamtes zu berücksichtigen ist, hat der Bundesfinanzhof offenlassen können, da den Kläger kein grobes Verschulden traf.

4. Die Klage auf Abänderung eines Steuerbescheides gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist eine Verpflichtungsklage.

Der Kläger erstrebte die Änderung von bereits bestandskräftigen Steuerbescheiden. Dies geschieht im Wege der Verpflichtungsklage, mit der gleichzeitig die Aufhebung der ablehnenden Verfügung der Finanzbehörde auf Berichtigung der Steuerbescheide begehrt wird.

Hat die Verpflichtungsklage Erfolg, ist neben der Aufhebung der ablehnenden Verfügung gem. § 101 FGO die Verpflichtung des Finanzamtes zum Erlaß des Änderungsbescheides auszusprechen, wenn die Sache spruchreif ist.

Juni 1983

15 / 83     Rechtsprechung zur Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters  
(§ 57 StBerG) und des Wirtschaftsprüfers (§ 43 WPO)

---

I. Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht im Falle des Todes des Mandanten

1. Betrifft der Umstand, auf den sich die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters eines Erblassers bezieht, unmittelbar vermögensrechtliche Verhältnisse, so geht die Befugnis, von der Verschwiegenheitspflicht zu entbinden, auf die Erben über.
2. Betrifft ein solcher Umstand die persönliche Intimsphäre des Erblassers, was insbesondere der Fall ist, wenn er zur Beurteilung der Testierfähigkeit des Erblassers dienen soll, geht eine solche Befugnis weder auf die Erben, Erbprätendenten noch auf dem Erblasser nahestehende Personen über; es sei denn, es ist ein dahingehender Wille des Erblassers erkennbar.

In einem solchen Fall hat der Steuerberater selbst nach pflichtgemäßem Ermessen darüber zu befinden, ob er sich unter maßgeblicher Beachtung des mutmaßlichen Erblasserwillens als von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden anzusehen hat.

(OLG Stuttgart, Beschl. v. 18.10.82 - 8 W 388/82, Leitsatz abgedruckt in NJW 1983, S. 1070; ebenso: Bay.OLG Beschl. v. 2.3.66 Mittbl. WPK Nr. 18, S. 8 ff. = NJW 1966, S. 1664 -auszugsweise-)

## II. Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht im Falle des Konkurses

Grundsätzlich hat die Entbindung nicht durch den Konkursverwalter, sondern durch den früheren Geschäftsführer zu erfolgen. (OLG Schleswig BB 1980, S. 1288 = ZIP 1980, S. 527 = MittBl. WPK Nr. 88, S. 21; LG Düsseldorf vom 19.2.1981 MittBl. WPK Nr. 93, S. 13; a.A. OLG Nürnberg MittBl. WPK Nr. 68, S. 17 = Mitt StBerkammer Berlin 1978, Nr. 2, wenn z.B. die GmbH als Gemeinschaftschuldnerin Ansprüche gegen den früheren Geschäftsführer geltend macht. Der Geschäftsführer darf aber kein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Verschwiegenheit etwa wegen eines eigenen Mandatsverhältnisses zum Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater haben.)

## III. Grenzen der Verschwiegenheitspflicht bei Wahrnehmung berechtigter Interessen

### a) Regreßansprüche des Mandanten

Die Wahrung berechtigter Interessen und damit ein befugtes Offenbaren sind z.B. anzunehmen, wenn der Berufsangehörige sich selbst gegen den Vorwurf der Schlechterfüllung seines Auftrages im eigenen Zivilprozeß verteidigt oder wenn er zum gleichartigen Beweisthema in einem Haftpflichtprozeß des Mandanten gegen einen Dritten als Zeuge benannt ist (LG München I, Zwischenurteil v. 19.11.1980, 24 O 17 286/79, rkr. DStR 82, S. 179).

### b) Zur Unterrichtung des Berufshaftpflichtversicherers

Der Wirtschaftsprüfer und der Steuerberater sind nicht nur berechtigt, sondern gemäß § 5 Abs. III AVB verpflichtet, dem Berufshaftpflichtversicherer alle Einzelheiten des Sachverhalts mitzuteilen, die zur sachgerechten Aufklärung, zur außergerichtlichen Abwehr und zur eventuellen Prozeßführung notwendig sind.

Der Pflicht zur rückhaltlosen Offenlegung des Sachverhalts durch den Versicherungsnehmer entspricht die Verpflichtung des Versicherers, seine erlangten Kenntnisse nur im Rahmen des Haftpflichtverhältnisses zur adäquaten Abwehr der Ansprüche oder deren Feststellung zu verwenden. Eine mißbräuchliche Unterrichtung dritter Personen oder Behörden macht den Versicherer schadenersatzpflichtig (OLG Köln VersR 1965, S. 1046); er ist zur Verschwiegenheit verpflichtet (vgl. Bruck-Möller-Johannsen, Kommentar zum Versicherungsvertragsgesetz, Band 4 Tz. G 281).

Vergleiche hierzu auch: Messmer/Späth, Berufliche Verschwiegenheitspflicht und Unterrichtung des Berufshaftpflichtversicherers DStR 1965, S. 671; MittBl. der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 41, S. 7 und Nr. 67, S. 8, Fragen der Verschwiegenheitspflicht unter besonderer Berücksichtigung der Interessenlage bei Regressen.

Mittelsteiner, Verschwiegenheitspflicht und Aussageverweigerungsrecht der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten DStR 1965, S. 198 a.

#### c) Honorarprozesse gegen den Mandanten

Der Steuerberater und der Wirtschaftsprüfer handeln in Wahrnehmung berechtigter Interessen und zur Wahrung eigener Belange, wenn ohne die Offenlegung anvertrauter Tatsachen eine Honorarforderung nicht durchsetzbar wäre (BGH vom 9.10.1951 und 15.5.1956, MittBl. WPK Nr. 8, S. 13 ff.; OLG Düsseldorf Rpfleger 1971, S. 412, betr. einen Notar).

#### IV. Neue Entscheidung des Bundesgerichtshofs

Die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters besteht dem Gericht gegenüber auch dann, wenn der Steuerberater im Auftrage beider Prozeßparteien diese bei ihren Verhandlungen über einen Vertrag in steuerrechtlicher Hinsicht beraten hat und es zwischen den Vertragspartnern zu einem Rechtsstreit über diesen Vertrag kommt. ( Urteil v.20.4.83 - VIII ZR 46/82)

Juni 1983

16 / 83     Haftung des Steuerberaters

- Falsches Bilanzergebnis
- Schaden: unterbliebene rechtzeitige Liquidation?

(LG Würzburg, Urteil v. 22.11.82 - Az. 2 0 69/80 - rechtskräftig)

---

Zum Sachverhalt:

Der Steuerberater wurde von der Mandantin zur Hilfeleistung bei der Erstellung einer ordnungsmäßigen Buchführung, der Bilanz und der Anfertigung der Steuererklärungen beauftragt.

Die Mandantin behauptet, der Steuerberater habe in der Bilanz völlig unzutreffend einen Gewinn von DM 35.000 ausgewiesen, obwohl tatsächlich ein Jahres-Fehlbetrag von DM 182.000 vorgelegen habe. In Kenntnis dieser erwirtschafteten Verluste hätte sie die Gesellschaft sofort liquidiert. Sie verlangt als Schadenersatz wegen nicht rechtzeitiger Liquidation DM 290.000.

Aus den Gründen:

Eine Ursächlichkeit zwischen der Schlechterfüllung des Mandatsvertrages und dem behaupteten "Liquidationsschaden" ist nicht erkennbar.

1. Zum einen erscheint es schwer vorstellbar, daß die Geschäftsführerin des Unternehmens sich jahrelang darüber im unklaren befunden haben will, ob sie Gewinne oder erhebliche Verluste erwirtschaftet. Unstreitig wurden die Grundaufzeichnungen bei der Mandantin geführt. Bereits ein grober Abgleich der Ein- und Ausgangsrechnungen, ein Blick in die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie in die Bankauszüge hätten bei dem Geschäftsvolumen der Mandantin leicht Klarheit verschaffen können.
2. Zum anderen wurde im Rahmen einer Beweisaufnahme dargelegt, daß die Mandantin sich bereits im Jahre 1974 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befand und der damalige Prokurist deswegen die ihm erteilte Prokura zurückgegeben hatte. Daraus ist zu entnehmen, daß auch der Geschäftsführung diese wirtschaftlichen Schwierigkeiten bekannt waren. Gleichwohl ist jedenfalls zu diesem Zeitpunkt eine Liquidation nicht in Erwägung gezogen worden.
3. Schließlich gibt es keinen Erfahrungssatz, wonach Unternehmen, sobald sie Verluste erwirtschaften, unverzüglich liquidiert werden.

J u l i 1983

17 / 83     Haftung des Steuerberaters

- Erstellung des Jahresabschlusses: Dienstvertrag
- Informationspflichten des Mandanten
- Nachfragepflicht des Steuerberaters?

(OLG Oldenburg, Urteil vom 13.4.1983, Az. 3 U 255/82;  
LG Oldenburg, Az. 1 O 104/80)

---

1. Erstellung des Jahresabschlusses: Dienstvertrag

Bei dem Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses handelt es sich um einen Dienstvertrag mit Geschäftsbesorgungscharakter.

2. Informationspflichten des Mandanten

Die Mandantin hatte dem Steuerberater - wie in den Jahren zuvor - die im Kassenbuch und Wareneingangsbuch vorgenommenen Buchungen vorgelegt, nach denen er die Bilanz erstellte. Aus den Unterlagen waren die in der gefertigten Bilanz dann unberücksichtigten Schuldposten nicht ersichtlich. Sie sind dem Steuerberater von seiner Mandantin auch nicht anderweitig vorgelegt worden und somit nicht bekannt gewesen.

Grundsätzlich konnte der Steuerberater darauf vertrauen, daß die Mandantin ihm sämtliche für die Bilanz möglicherweise in Betracht kommenden Belege und Rechnungen vorgelegt hatte. Denn sie war gemäß § 38 HGB buchführungspflichtig, und der Steuerberater durfte somit davon ausgehen, daß sie über



die buchungstechnische Bedeutung solcher Unterlagen informiert war (Gräfe-Suhr, Die Haftung des Steuerberaters 1978, S. 34). Deswegen konnte er auch darauf vertrauen, daß die vorgelegten Unterlagen vollständig und richtig waren.

### 3. Nachfragepflicht des Steuerberaters?

Der Steuerberater hatte auch keine Veranlassung, von sich aus nachzufragen, ob die Mandantin noch weitere Unterlagen, die für die Bilanz von Bedeutung sein konnten, im Besitz habe. Eine solche Fragepflicht könnte lediglich dann angenommen werden, wenn sich dem Steuerberater Zweifel über die Vollständigkeit der vorgelegten Buchungen aufgedrängt hätten. Die Mandantin hat in dem Rechtsstreit aber selbst vorgetragen, daß sie dem Steuerberater in allen Jahren der Zusammenarbeit die Unterlagen vollständig vorgelegt habe, so daß dieser niemals Anlaß zu Beanstandungen gehabt hätte. Bei dieser Sachlage konnte der Steuerberater davon ausgehen, daß seine Mandantin ihm auch in dem hier in Frage stehenden Veranlagungsjahr die Geschäftsvorgänge vollständig vorgelegt hatte, so daß sich Nachforschungen in dieser Richtung erübrigten. Ein Verschulden wegen der Nichtberücksichtigung der Unterlagen der Mandantin kann dem Steuerberater nicht angelastet werden. Vielmehr hätte die Mandantin selbst Anlaß gehabt, die nicht vorgelegten Unterlagen dem Steuerberater noch auszuhändigen und - wenn sie sich darüber nicht im klaren war - nachzufragen, ob sie zu berücksichtigen seien.

Anmerkung: Zur Nachfragepflicht des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers:

BGH Urteil vom 9.6.1982 - IV a ZR 9/81, Gerling Informationen 15/82  
= ZIP 82, 1214 m.Anm. Haug

Zur Mitwirkungspflicht des Mandanten:

Gerling Informationen 2/80 betr. Grundaufzeichnungen

J u l i 1983

18 / 83     Vertrag mit dem Steuerberater

- Dienst- oder Werkvertrag: Beratung über steuerlich günstigen Gesellschaftsvertrag
- Rückforderung gezahlter Gebühren durch den Mandanten

(OLG Köln vom 23.4.1980, 2 U 131/79; LG Köln 8 O 181/79)

---

Sachverhalt:

Der Kläger und sein Onkel planten die Eröffnung eines Möbelgeschäfts. Sie wandten sich deshalb im Februar 1978 an den Beklagten wegen der steuerlich günstigsten Form, in der der Betrieb geführt werden könne. Der Beklagte beriet seine Auftraggeber mündlich und schriftlich in gutachtlicher Form und entwarf für sie einen OHG-Vertrag.

Zu einer Eintragung der Firma kam es nicht. Der Kläger und sein Onkel nahmen einen beim Amtsgericht gestellten Eintragungsantrag zurück, weil das Unternehmen wegen zu geringer Umsatzerwartungen nicht als registrierfähig angesehen wurde. Der Kläger eröffnet jedoch das Möbelgeschäft als BGB-Gesellschafter.

Der Kläger ist der Auffassung, der Beklagte habe für die fehlende Eintragungsfähigkeit aus mangelhafter Beratung einzustehen; er fordert dessen Gebühren zurück sowie die Gerichts- und Notarkosten.

Aus den Entscheidungsgründen:

- I. Anspruchsgrundlage ist werkvertragliches Gewährleistungsrecht (§§ 634, 635 BGB), nicht positive Vertragsverletzung, wie das LG angenommen hat.

Die Leistungen von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern sind zwar dann als Geschäftsbesorgungsverträge mit Dienstvertrags-Charakter einzuordnen, wenn Dauerberatung und allgemeine steuerliche Beratung geschuldet wird (BGHZ Bd. 54, S. 106). Anders liegt es jedoch, wenn Einzelleistungen wie konkrete Beratung oder Begutachtung zu erbringen sind. Dann richtet sich das Vertragsverhältnis nach dem Recht des Werkvertrages. Die vertragstypische Einordnung kann zwar in Grenzfällen schwierig werden, etwa bei der Anfertigung einer Jahressteuererklärung (s. dazu KG NJW 1977, S. 110 mit ablehnenden Anmerkungen von Martens und Widmann NJW 1977, S. 766 und S. 777).

Im Streitfall sind jedoch klare Einzelleistungen in Auftrag gegeben und erbracht worden, nämlich die gutachtliche Beratung über die steuerlich geeignete Gesellschaftsform und ein Vertragsentwurf zuzüglich Nebenleistungen. Dieses Vertragsbild entspricht seiner Typik nach dem Werkvertrag. Dementsprechend ist auch in vergleichbaren Fällen Werkvertragsrecht angewandt worden, etwa bei der Erstattung eines Gutachtens über Kanalisationsschäden durch einen Dipl.-Ing. (BGH NJW 1967, S. 719), bei gutachtlicher Tätigkeit eines Rechtsanwalts (BGH NJW 1965, S. 106) oder bei der Erstellung eines Grundstück-Wertgutachtens eines Architekten (BGHZ Bd. 67, S. 1). Das führt zur Anwendung des Gewährleistungsrechts der §§ 634, 635 BGB und nicht zu den Rechtsgrundsätzen der positiven Vertragsverletzung, die nur bei Mangelfolgeschäden in Betracht kommen.

- II. Ansprüche aus Gewährleistungsrecht zugunsten des Klägers sind jedoch im Ergebnis zu verneinen.

Die Aufgaben des Beklagten waren, wie auch seine Rechnungen ausweisen, dreierlei Art:

1. Beratende Auskunft über das steuerlich günstige Vorgehen bei der geplanten Gesellschaftsgründung;
2. Entwurf eines Gesellschaftsvertrages;
3. Hilfe bei Beachtung der öffentlich-rechtlichen Voraussetzungen der Betriebseröffnung.

Diese drei Tätigkeitsbereiche sind bei der rechtlichen Beurteilung zu unterscheiden und selbständig zu bewerten (§§ 634 Abs. 4 469 BGB).

Zu 1.:

Die steuerliche Auskunft mit Nebentätigkeiten ist in der Rechnung des Beklagten vom 6.3.1978 erfaßt. Die Rückforderung der Vergütung von DM 1.367,40 ist Geltendmachung eines Wandlungsbegehrens. Dieses ist jedoch unbegründet. Die gutachtliche Beratung ist ihrem Inhalt nach zutreffend und einwandfrei. Der schriftlichen Ausarbeitung des Beklagten fehlt weder eine zugesicherte Eigenschaft noch ist sie mit Fehlern behaftet, die den Wert oder die Tauglichkeit der gutachtlichen Ausführungen aufheben oder vermindern (§ 633 BGB). Sie war auch für den Kläger brauchbar und nützlich. Damit entfällt ein Vorwurf gegenüber dem Beklagten, er habe seinen Auftrag fehlerhaft ausgeführt. Die Auffassung des Klägers, der Beklagte habe den Auftrag zu intensiv bearbeitet und dadurch vermeidbare Kosten ausgelöst, richtigerweise habe er den Auftrag überhaupt ablehnen müssen, rechtfertigt keine andere Beurteilung. Es kann dem Beklagten nicht zum Vorwurf gemacht werden, daß er den Auftrag des Klägers angenommen hat; dann aber kann ihm auch nicht angelastet werden, daß er ihn gründlich und umfassend erledigt hat.

Zu 2.:

Der Entwurf eines Gesellschaftsvertrages sowie eines Anstellungsvertrages der Ehefrau des Klägers ist in der Rechnung vom 29.4.1978 ausgewiesen. Auch hier fordert der Kläger die gezahlte Vergütung zurück und macht damit ein Wandlungsbegehren geltend; es ist ebenfalls unbegründet.

Der vom Beklagten entworfene Vertrag als solcher ist fehlerfrei. Daß er als OHG-Vertrag und nicht als BGB-Vertrag abgefaßt ist, ist inhaltlich ohne Bedeutung. Dementsprechend hat der Kläger den Inhalt des Vertrages auch nicht beanstandet.

Zu 3.:

Zweifelhaft kann angesichts dessen nur sein, ob der Entwurf eines Anmeldungs-  
schreibens an das Handelsregister durch den Beklagten erforderlich war und ob der Kläger die Kosten des zurückgenommenen Eintragungsantrags erstattet verlangen kann.

Da insoweit kein Gewährleistungsrecht anzuwenden ist, kommt als Anspruchsgrundlage nur positive Vertragsverletzung des Beklagten in Betracht. Das setzt den Nachweis voraus, daß der Beklagte entgegen seiner Behauptung die von ihm zugrunde gelegten hohen Gewinnzahlen nicht vom Kläger und seinem Onkel mitgeteilt bekommen, sondern ohne Erkundigungen und Absprache von sich aus angesetzt hat. Dafür ist der Kläger beweispflichtig. Denn wer aus positiver Vertragsverletzung einen Schadenersatzanspruch herleitet, hat die Pflichtverletzung, auf die er seine Forderung stützt, nachzuweisen (BGH NJW 1978, S. 2198). Diesen Nachweis hat der Kläger nicht erbracht.

Anmerkung: Zum Honorarrückzahlungsanspruch:

BGH Urteil vom 24.2.1982 - IV a ZR 296/80, Gerling Informationen  
11/82 mit weiterführenden Hinweisen

August 1983

19 / 83    Haftung des Steuerberaters

- Steuerberatungsvertrag ein Dienstvertrag?
- Buchungen bei unverständlichen und unvollständigen Belegen
- Mangelhafte Leistung des Steuerberaters:  
Minderung des Honorars oder Schadenersatzanspruch?
- Verjährung des Schadenersatzanspruchs wegen Kosten für die  
Nachbesserung und Korrektur der Buchführung:  
Entstehungszeitpunkt bei Außenprüfung nach beendetem  
Mandatsverhältnis

OLG Düsseldorf, Urteil v. 9.3.1983 - Az. 24 U 243/82;  
LG Düsseldorf 11 O 678/81, nicht rechtskräftig,  
Az. d. BGH: IV a ZR 82/83

---

Zum Sachverhalt:

Der Steuerberater war im Jahr 1975 mit der Buchführung und Steuerberatung beauftragt worden. Er führte die ihm übertragenen Arbeiten in der Zeit von 1975 bis 1977 aus. Das Vertragsverhältnis wurde zum 1.12.1977 gekündigt.

Mit Schreiben vom 8.9.1977 rügte der Mandant, daß die geleisteten Buchführungs- und Bilanzarbeiten mit erheblichen und zahlreichen Buchführungsmängeln versehen seien, was sich bereits nach anfänglichen stichprobenartigen Überprüfungen ergeben habe. Es wurden für eventuelle steuerliche Nachforderungen Regreßansprüche angekündigt.

Vom 17.11. bis 17.12.1980 fand eine Außenprüfung statt. Diese führte zu Beanstandungen der Buchführung. Sie wies häufig unklare und kaum durchschaubare

Buchungen auf. Durch eine Vielzahl von Querbuchungen einzelner Geschäftsvorfälle unter Ansprechung der Kunden-, Lieferanten- und Privatkonten seien die Erlöse des Jahres 1975 gemindert worden. Deshalb wurde für das Jahr 1975 ein Sicherheitszuschlag vom Finanzamt vorgenommen.

Der Mandant machte in der am 15.12.1981 erhobenen Klage geltend, im Rahmen der Außenprüfung habe sich herausgestellt, daß die gesamte Buchführung habe überarbeitet werden müssen. Hierfür seien Kosten in Höhe von DM 20.000,-- für die Tätigkeit des Mandanten und des Steuerberaters entstanden.

#### Aus den Gründen:

##### 1. Steuerberatungsvertrag ein Dienstvertrag?

Das Vertragsverhältnis zwischen dem Steuerberater und seinem Mandanten ist als Dienstvertrag, der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand hat, anzusehen. Denn ihm oblag nicht nur die Buchführung, sondern auch die Steuerberatung. Es handelte sich somit also um eine Dauerberatung.

##### 2. Buchungen bei unverständlichen und unvollständigen Belegen

Für die Fehler in der Buchführung ist der Steuerberater verantwortlich. Selbst wenn ihm unverständliche und unvollständige Belege zur Verfügung gestellt worden sind, hätte der Beklagte dies vermerken müssen. Auch durfte er nicht auf Anweisung seines Mandanten unrichtige oder kaum durchschaubare Buchungen vornehmen.

Jedoch ist im Rahmen des § 254 BGB bei der Ermittlung der Schadenhöhe zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang derartige Anweisungen des Ehemannes der Klägerin vorgenommen worden sind, und ob ein Teil der unrichtigen Verbuchungen darauf zurückzuführen ist, daß unvollständige Belege dem Beklagten vorgelegt worden waren.

##### 3. Mangelhafte Leistung des Steuerberaters:

###### Minderung des Honorars oder Schadenersatzanspruch?

Mangelhafte Leistungen des Steuerberaters erlauben dem Auftraggeber nicht, eine Minderung der Vergütung vorzunehmen, sondern einen Schadenersatzanspruch

wegen Schlechterfüllung geltend zu machen. Zu diesem Schaden gehören auch die Kosten für durchgeführte Überprüfungs- und Korrekturarbeiten, damit die sonst drohenden Steuernachteile vermieden oder gemindert werden können (vgl. BGH NJW 1982, S. 1532; BAG MDR 1968, S. 80).

Diese Kosten hat der Steuerberater durch seine vorausgegangene unsorgfältige Arbeit, also durch Schlechterfüllung seiner Vertragspflichten, verursacht.

4. Verjährung des Schadenersatzanspruchs wegen Kosten für die Nachbesserung und Korrektur der Buchführung:

Entstehungszeitpunkt bei Außenprüfung nach beendetem Mandatsverhältnis

Der Schadenersatzanspruch ist auch nicht nach § 68 StBerG verjährt.

Die dreijährige Verjährungsfrist nach § 68 StBerG beginnt mit der Entstehung des Anspruchs; eine Kenntnis des Berechtigten von den anspruchsbegründenden Tatsachen ist nicht erforderlich (BGHZ Band 73, S. 363 = MDR 1979, S. 572; BGH NJW 1979, S. 2211 = MDR 1980, S. 136; BGH NJW 1968, S. 1381 = MDR 1968, S. 568; BGH MDR 1982, S. 467; BGH MDR 1982, S. 650 = NJW 1982, S. 1532).

Entscheidend dafür, ob ein Schadenersatzanspruch entstanden ist und damit die Verjährungsfrist in Gang gesetzt wird, ist, inwieweit der Berechtigte in der Lage gewesen wäre, seinen Anspruch gerichtlich geltend zu machen (BGHZ Band 55, S. 340 = MDR 1971, S. 478). Dabei genügt regelmäßig die Möglichkeit, Feststellungsklage zu erheben (BGH WM 1978, S. 496; RGZ Band 153, S. 107). Unkenntnis des Schadens und damit des Anspruchs hindert den Beginn der Verjährung grundsätzlich nicht (BGH MDR 1968, S. 568 = NJW 1968, S. 1381). Im vorliegenden Fall war der Schaden des Mandanten, der ihm durch die Kosten für die Korrekturarbeiten erwachsen ist, erst mit der Schlußbesprechung anläßlich der Außenprüfung durch das Finanzamt entstanden. Der Auftraggeber eines Steuerberaters braucht, wenn die Steuern aufgrund der von dem Steuerberater gefertigten Buchhaltungen und Abschlüsse festgesetzt worden sind, mit Beanstandungen durch das Finanzamt nur insoweit zu rechnen, als etwaige Fehler eines Steuerberaters bei einer Außenprüfung aufgedeckt werden und die Steuerbehörde aus diesem Grund Beanstandungen gegen die Buchführung erhebt und den steuerlichen Tatbestand erneut aufgreift. Erst dann wirkt sich die



mangelhafte Arbeit des Steuerberaters für den Mandanten nachteilig aus. Erst von da an hat er ein schutzwertes Interesse daran, gegen den Steuerberater Rückgriff für Kosten der Neubearbeitung bzw. Korrektur der Buchführung zu nehmen. Solange seine vom Finanzamt durch rechtskräftige Steuerbescheide anerkannte Steuerveranlagung und Buchführung nicht von den Steuerbehörden erschüttert wird, hat er keinen Grund, gegen seinen Steuerberater vorzugehen und das mit diesem bestehende, wesentlich von gegenseitigem Vertrauen geprägte Vertragsverhältnis zu stören. Dann aber ist der Rückgriffsanspruch in diesen Fällen in einer für den Lauf der Verjährungsfrist maßgebenden Weise erst dann als durchsetzbar entstanden, wenn die Steuerbehörde durch die Außenprüfung veranlaßt worden ist, die Buchführung zu beanstanden und den steuerlichen Tatbestand erneut aufzugreifen. Es ist ähnlich, wie wenn die Vertragspartner die Leistungspflicht des einen Teils schon im Vertrag an ein weiteres, nach Vertragsschluß liegendes Erfordernis, etwa an eine besondere, vom Gläubiger vorzunehmende Handlung knüpfen oder wenn sie schon im Vertrag Stundung vereinbaren (vgl. BGHZ Band 55, S. 340; BGH WM 1977, S. 895).

Die Beanstandung der Buchführung und das Wiederaufgreifen des Steuertatbestandes durch die Steuerbehörde nach einer Außenprüfung ist ein Merkmal, nach welchem sich der Beginn der Verjährungsfrist eindeutig bestimmen läßt. Der Schlußbesprechung, die gemäß § 201 AO über das Ergebnis der Außenprüfung in aller Regel abgehalten wird, ist mit der nötigen Klarheit zu entnehmen, ob und inwieweit eine Änderung der Buchführung und der Besteuerungsgrundlagen notwendig war. Bei einem früheren Verjährungsbeginn wären Schadenersatzansprüche eines Steuerpflichtigen gegen seinen Steuerberater vielfach bereits verjährt, ehe etwaige Fehler in ihrer ganzen Bedeutung erkennbar waren und sich hätten auswirken können. Eine solche Rechtsfolge wäre unbillig (vgl. BGHZ Band 73, S. 365 = MDR 1979, S. 572).

An dieser Rechtslage ändert sich auch nichts durch die Tatsache, daß das Vertragsverhältnis des Mandanten mit dem Steuerberater am 1.12.1977 endete. Zwar waren die Fehler in der Buchführung durch den Beklagten schon vor dem 8.9.1977 begangen, doch stand dem Mandanten ein durchsetzbarer Anspruch auf Schadenersatz gegen den Beklagten, den er notfalls im Wege der Feststellungsklage hätte geltend machen können, noch nicht zu. Wie sein Verhalten

zeigt, begnügte er sich für betriebliche Zwecke mit der von ihm zumindest teilweise als unrichtig erkannten Buchführung. Er war jedoch nicht gewillt, diese hinzunehmen, falls die Finanzbehörden Einwendungen gegen die Buchführung erheben würden. Dies ergibt sich auch aus einem Schreiben vom 8.9.79 an den Steuerberater. Hätte das Finanzamt jedoch die fehlerhafte Buchführung anerkannt, dann wären die Nachbesserungs- und Korrekturarbeiten nicht notwendig gewesen, so daß dem Mandanten ein Schaden für die Kosten der Korrekturarbeiten nicht entstanden wäre.

Obwohl Fehler in der Buchhaltung grundsätzlich sofort berichtigt werden müssen, war es dem Mandanten nicht zumutbar, den Umfang der Fehler im September 1977 genau zu ermitteln, was einer Neubearbeitung der Buchführung entsprochen hätte. Er konnte zunächst die Außenprüfung durch das Finanzamt abwarten. Denn ob die Buchführung noch den an sie zu stellenden Anforderungen genügt oder nicht, kann im Einzelfall zweifelhaft sein. Erst die Außenprüfung schafft darüber hinreichende Klarheit. Vorher ist dem Auftraggeber auch in solchen Fällen die Erhebung einer Klage gegen seinen früheren Steuerberater nicht zuzumuten. Der Mandant war nicht verpflichtet, vorab die Richtigkeit der Leistungen seines Steuerberaters zu überprüfen. Deshalb ist für den Verjährungsbeginn des Schadenersatzanspruchs gegen den Steuerberater für Kosten, die durch Korrekturarbeiten der von ihm vorgenommenen Buchführung erforderlich sind, ebenfalls die Schlußbesprechung anläßlich der Außenprüfung entscheidend.

Da die Frage, ob der Schaden für Nachbesserungs- und Korrekturarbeiten der Buchführung, die vom Finanzamt anläßlich einer Außenprüfung beanstandet worden ist, auch dann erst mit der Schlußbesprechung bei der Außenprüfung entsteht, wenn das Vertragsverhältnis zwischen Steuerberater und Auftraggeber bereits vorher beendet worden ist, vom Bundesgerichtshof noch nicht entschieden wurde, war die Revision nach § 546 Abs. 1 Ziff. 1 ZPO zuzulassen.

August 1983

20 / 83     Haftung des Steuerberaters

- Auftrag zur Anfertigung der Einkommensteuererklärung
- Ziel der Steuererklärung: u.a. Senkung der Steuerschuld bzw. Erzielung von Steuerfreiheit
- Keine Pflicht zu prognostischer Steuertaktik

OLG Oldenburg, Urteil vom 11.2.1983, Az. 11 U 62/82

(LG Oldenburg, Urteil vom 10.5.1982, Az. 13 O 273/82)

---

Zum Sachverhalt:

Der Mandant des Steuerberaters war 1979 aus der DDR geflüchtet und hatte seine gesamte Habe dort zurückgelassen. Er beauftragte einen Steuerberater mit der Abgabe der Steuererklärung 1979. In diesem Jahr hatte der Mandant lediglich Einkünfte in Höhe von DM 24.000,--; im Jahre 1980 erzielte er Einkünfte in Höhe von DM 150.000,--.

Für die Wiederbeschaffung des notwendigen Hausrats hatte das Finanzamt im Jahre 1979 insgesamt DM 17.644,-- als außergewöhnliche Belastung für Ersatzbeschaffungen anerkannt. Zur Erzielung der Steuerfreiheit für 1979 wäre nur die Geltendmachung von DM 12.383,-- nötig gewesen.

Im Jahre 1980 erkannte das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung nur noch DM 2.310,-- an, weil es als Höchstbetrag für eine angemessene Ersatzbeschaffung insgesamt eine Summe von DM 25.000,-- ansah und im Jahre 1979 bereits den überwiegenden Teil von Ersatzbeschaffungskosten anerkannt hatte.

Der Mandant verlangte vom Steuerberater als Schaden den Ersatz der Steuerersparnis, die ihm 1980 zugute gekommen wäre, wenn der Gesamtbetrag von DM 25.000,-- als außergewöhnliche Belastung im Jahre 1980 steuerlich voll berücksichtigt worden wäre, abzüglich des Betrages, den er im Jahre 1979 erspart hatte.

Aus den Gründen:

1. Der Steuerberater hat den Auftrag zur Erstellung der Einkommensteuererklärung 1979 dadurch schuldhaft verletzt, daß er von den außergewöhnlichen Belastungen des Mandanten nach § 33 EStG für das Jahr 1979 mehr geltend machte, als erforderlich war, um die Einkommen- und Kirchensteuerschuld auf Null zu senken.

Der Steuerberater war verpflichtet, für 1979 statt des anerkannten Betrages für außergewöhnliche Belastungen wegen Ersatzbeschaffung von DM 17.644,-- nur den Betrag von DM 12.383,-- geltend zu machen. Denn es bestand die nahe-  
liegende Möglichkeit, daß der Mandant im folgenden Jahr 1980 zur Ersetzung des Hausrats weitere Anschaffungen machen würde, die für das Jahr 1980 als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG geltend gemacht werden konnten. Mit Rücksicht auf diese Möglichkeit durfte der Steuerberater die zur Erzielung der Steuerfreiheit 1979 nicht erforderlichen DM 5.261,-- nicht für 1979 einsetzen, es sei denn, der Mandant hätte ihm auf entsprechende Rückfrage eine Zustimmung zu solchem Vorgehen erteilt.

Der Steuerberater mußte aufgrund seiner besonderen Sachkunde wissen, welcher Betrag benötigt wurde, um für 1979 völlige Steuerfreiheit zu erreichen. Bei Zweifeln über die Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen des Mandanten hätte er Rückfrage beim Finanzamt halten können.

Er mußte auch damit rechnen, daß dem Mandanten ein Schaden entstehen könnte, wenn 1979 höhere Aufwendungen geltend gemacht wurden als erforderlich waren, um Steuerfreiheit zu erreichen (vgl. Palandt § 276 m.w.N.).

Denn es war nicht damit zu rechnen, daß das Finanzamt die Aufwendungen des Mandanten unbegrenzt anerkennen würde.

2. Einen darüber hinausgehenden Schadenersatz kann der Mandant nicht beanspruchen. Der Steuerberater war ohne entsprechende Anweisung nicht verpflichtet,

von der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 1979 ganz abzusehen. Er hatte den Auftrag, die Steuererklärung für 1979 zu fertigen. Dazu gehört es auch, außergewöhnliche Belastungen geltend zu machen, soweit sie sich steuerermäßigend auswirkten oder die Steuerlast auf Null senkten und im konkreten Fall zu einer Steuererstattung führten.

Für Überlegungen dahin, daß es günstiger sei, 1979 überhaupt keine außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG geltend zu machen, bestanden keine hinreichenden Anhaltspunkte.

Der Steuerberater war auch nicht verpflichtet, von sich aus bei dem Mandanten nachzufragen, ob für das Jahr 1980 noch mit Anschaffungen für Ersatzbeschaffung in erheblichem Umfange zu rechnen sei. Da er unstreitig nur mit der Fertigung der Steuererklärung 1979 beauftragt war, hatte er auch nur die Aufgabe, mögliche Schäden von dem Mandanten abzuwenden, die für ihn erkennbar waren (Gräfe-Suhr, Die Haftung des Steuerberaters in zivilrechtlicher, steuerrechtlicher und strafrechtlicher Sicht, S. 32).

September 1983

21 / 83     Haftung des Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters aus seiner Tätigkeit im Rahmen einer Abschreibungsgesellschaft

- Keine unmittelbare Haftung des Geschäftsführers der Wp-GmbH (Treuhandkommanditistin)
- Zur Haftung als Aufsichtsrat einer Publikums-KG
- Zur Haftungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit des Aufsichtsrates

(Urteil des LG Düsseldorf vom 4.3.1983 - Az 8 O 366/82, nicht rechtskräftig)

---

Zum Sachverhalt:

Eine Publikums-KG (KG) macht einen Schadenersatzanspruch in Höhe von DM 500.000 gegen einen Wirtschaftsprüfer/Steuerberater geltend.

Einzige Kommanditistin der KG ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH (Wp-GmbH), die für über 1000 Anleger deren Beteiligung treuhänderisch gehalten hat.

In Anspruch genommen wird der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Wp-GmbH und als Aufsichtsrat der KG.

Die Anleger hatten am 1.9.1979 ein Kapital von DM 53.580.000 aufgebracht.

Die Freigabe und Verwendung der Gelder war in einem Treuhandvertrag zwischen der KG und der Wp-GmbH geregelt. Danach hatte die Treuhänderin die auf dem Treuhandkonto eingehenden Gelder in Tranchen auf ein Konto der KG zu überweisen, über welches nur die KG und die Treuhänderin gemeinsam verfügen konnten. Alle Zahlungen, welche die Geschäftsführung der KG an Dritte leistete, bedurften der Zustimmung und Mitzeichnung der Treuhänderin.

Die KG hatte schon zu Beginn der Geschäftstätigkeit einen anderen Wirtschaftsprüfer (Wp X) beauftragt, die Abwicklung der Verträge mit den ausländischen Vertragspartnern an Ort und Stelle zu überwachen und für diesen Bereich, d.h. die dortige Niederlassung, den Jahresabschluß zu erstellen.

In einer Sitzung des Aufsichtsrates wurde bemängelt, daß Original-Berechnungsunterlagen über die Transaktionen im Ausland und Belege über die Zahlungseingänge und -ausgänge noch nicht vorlagen.

In einer der darauffolgenden Sitzungen wurde das Thema erneut erörtert. Der Wp X erklärte dazu, daß alle Belege in der Niederlassung lägen. Grundsätzlich würden Fotokopien nach Deutschland geschickt. Saldenbestätigungen über getätigte Zahlungen würden noch vorgelegt werden.

Es wurden aber weder Original-Belege noch vollständige Fotokopien zur Verfügung gestellt. Der Wp X übersandte lediglich am 21.6.79 ein Fernschreiben, in welchem er zur Darlegung der Fälligkeit der Tranche über DM 12.500.000 bestätigte, daß alle Wirtschaftsgüter vertragsgemäß übernommen und von ihm geprüft worden seien. Es werde in ca. einem Monat die gesamte Dokumentation vorgelegt. Ende Juni 1979 hat die Wp-GmbH DM 12 Mio. freigegeben. Später stellte sich heraus, daß die angeblich geschlossenen Verträge gefälscht waren.

Tatsächlich wurden weder Güter erworben noch gemietet. Angebliche Kredite einer Bank waren nicht gewährt worden.

Die KG nimmt den Wirtschaftsprüfer/Steuerberater in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Wp-GmbH in Anspruch. Sie legt dabei die Grundsätze der Prospekthaftung zugrunde. Der Beteiligungsprospekt habe das Vertrauen der Anleger in die Wp-GmbH begründet unter dem ausdrücklichen Hinweis darauf, daß ihre Anteilseigner und gesetzlichen Vertreter Wirtschaftsprüfer seien.

Diese wurden in dem Prospekt persönlich genannt. Es sei widersprüchlich, wenn man dem Geschäftsführer der Wp-GmbH gestatten wollte, sich bei einer Inanspruchnahme für sein Handeln oder Unterlassen hinter dem formellen Gebilde der Gesellschaft zu verstecken, während umgekehrt bei der Anbahnung des Treuhandverhältnisses seine Person in den Vordergrund gestellt worden sei. Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater habe es an jeglicher Kontrolle der Verwendung der Mittel fehlen lassen.

Im übrigen wird der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater als Mitglied des Aufsichtsrates regreßpflichtig gemacht. Er habe es in dieser Eigenschaft an jeglicher Überwachung der Geschäftsleitung fehlen lassen.

Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater legt im einzelnen dar, daß der Vorwurf der mangelnden Überwachung der Geschäftsleitung und der mangelnden Kontrolle der Mittelverwendung unbegründet sei.

In diesem Zusammenhang weist er darauf hin, daß nach der gesetzlichen Bestimmung des § 111 Abs. 2 AktG selbst der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft berechtigt sei, in Ausübung seiner Pflicht zur Überwachung der Geschäftsführung des Vorstandes besondere Sachverständige mit bestimmten Überwachungsaufgaben zu beauftragen. Beauftragte der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft einen besonderen Sachverständigen - z.B. den Wp X - mit der Wahrnehmung einer bestimmten Aufgabe, so werde er von der Pflicht zur eigenen Überwachung insoweit befreit, als die besondere Sachkunde des Sachverständigen reiche.

Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater ist auch der Ansicht, daß er nach § 16 des Gesellschaftsvertrages als Aufsichtsrat nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit hafte.

Aus den Gründen:

1. Die unmittelbare Haftung des Geschäftsführers der Wp-GmbH

Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater haftet nicht als Geschäftsführer der Wp-GmbH nach den Grundsätzen der sogenannten Durchgriffshaftung. Danach käme eine persönliche Haftung nur in Frage, wenn er die Rechtsform der



juristischen Personen mißbraucht hätte. Dafür hat die KG aber nichts vorge-  
tragen.

Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater haftet auch nicht nach den Grundsätzen der Prospekthaftung. Eine solche Haftung ist schon deshalb ausgeschlossen, weil er in bezug auf seine jeweilige Haftung keine unrichtigen Angaben im Prospekt gemacht hat. So ergibt sich aus dem Prospekt eindeutig die Rechtsform der Wp-GmbH, so daß für jeden erkennbar war, daß eine persönliche Haftung der Geschäftsführer ausscheiden würde. Deshalb konnten die Anleger auch nicht darauf vertrauen, den Geschäftsführer als Wirtschaftsprüfer persönlich in Anspruch zu nehmen.

## 2. Die Haftung als Mitglied des Aufsichtsrates

Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater hat seine Pflichten als Aufsichtsratsmitglied verletzt.

Eine Pflichtverletzung liegt darin, daß er in seiner Eigenschaft als Aufsichtsratsmitglied nicht verhindert, daß die Wp-GmbH einen Betrag von DM 12 Mio. freigab. Die Verhinderung der Zahlung war ihm als Geschäftsführer der Wp-GmbH möglich.

Er kann sich dabei nicht darauf berufen, daß er sich auf die Angaben des Wp X verlassen habe, den die KG damit beauftragt hatte, die Abwicklung der Verträge mit den ausländischen Vertragspartnern an Ort und Stelle zu überwachen und einen Jahresabschluß für die dortige Niederlassung zu erstellen.

Der Aufsichtsrat kann zwar gemäß § 111 Abs. 2 AktG einen besonderen Sachverständigen für bestimmte Aufgaben beauftragen. Das entbindet den Aufsichtsrat aber nicht von seiner Verpflichtung, dann tätig zu werden, wenn bestimmte Verdachtsmomente auftauchen (vgl. Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, Komm. zum AktG § 111 Tz. 20). Diese Verdachtsmomente lagen hier jedenfalls zum Zeitpunkt der Überweisung der DM 12 Mio. vor, da trotz verschiedener Aufforderungen weder die Original-Buchungsunterlagen über die Transaktionen im Ausland mit Belegen noch die entsprechenden vollständigen Fotokopien vorlagen. Dabei hatte der Aufsichtsrat noch besondere Veranlassung zum Argwohn,

weil der Wp X trotz einer entsprechenden Zusage in der Aufsichtsratssitzung in der Folgezeit die Fotokopien nicht zur Verfügung stellte.

Wenn der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater trotz dieser Verdachtsmomente ohne zuverlässige Prüfung es zuließ, daß DM 12 Mio. zur Zahlung freigegeben wurden, so handelte er in besonderem Maße leichtfertig und damit schuldhaft (vgl. dazu BGH DB 1980, S. 71; BGH NJW 1977, S. 2311).

### 3. Haftungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag

Der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater kann sich nicht darauf berufen, daß er gemäß § 16 des Gesellschaftsvertrages nur für grobe Fahrlässigkeit hafte.

Diese Haftungsbeschränkung ist gemäß § 242 BGB unwirksam, da die Belange der Anteilseigner durch diese Regelung ohne ausreichenden Grund unangemessen und unbillig beeinträchtigt werden (vgl. BGH DB 1982, S. 1866). Diese Frage ist zwar - soweit ersichtlich - durch die höchstrichterliche Rechtsprechung noch nicht entschieden (vgl. BGH NJW 1977, S. 2311; BGH NJW 1980, S. 589). Nach Ansicht des Gerichts ist diese Haftungsbeschränkung jedenfalls für eine Publikumsgesellschaft unannehmbar, da sie die Anteilseigner - die ohnehin kaum Einfluß auf die Geschäftsführung haben - ohne ausreichenden Schutz ließe.

---

### Weiterführende Hinweise:

#### 1. Berufspflichtverletzung bei Nennung des Namens eines Wp oder StB in seiner Eigenschaft als Treuhänder in Prospekten

LG Münster StBg 82, S. 69  
OLG Frankfurt StB 82, S. 97

2. Kein Versicherungsschutz aus der Berufshaftpflichtversicherung für den Regreßanspruch aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat

§ 4 Zf. 9 AVB: Der Versicherungsschutz bezieht sich nicht auf Haftpflichtansprüche aus der Tätigkeit des Versicherungsnehmers als Leiter, Vorstand- oder Aufsichtsratsmitglied privater Unternehmungen, Vereine, Verbände oder als Syndikus.

3. Versicherungsschutz für Haftpflichtansprüche aus der Treuhandtätigkeit?

- Tz. 1.4. der Besonderen Bedingungen zur Berufshaftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer:

Der Versicherungsschutz umfaßt die Erledigung der beruflichen Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers gemäß § 2, § 43 Abs. 4 Zf. 1 und 4, § 129 der Wirtschaftsprüferordnung, und zwar .....  
die treuhänderische Verwaltung, z.B. die Tätigkeit als gesetzlicher und rechtsgeschäftlicher Treuhänder.

- Tz.III. 1 der Besonderen Bedingungen zur Berufshaftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer:

In Ergänzung von § 4 ABV bezieht sich der Versicherungsschutz nicht auf Haftpflichtansprüche, die dadurch entstehen, daß der Versicherungsnehmer im Bereich eines unternehmerischen Risikos, das sich im Rahmen der Ausübung einer versicherten Tätigkeit ergibt, einen Verstoß begeht, z.B. als Konkursverwalter bei der Fortführung

eines Unternehmens, als Testamentvollstrecker, soweit ein gewerbliches Unternehmen zum Nachlaß gehört, als Notgeschäftsführer oder als geschäftsführender Treuhänder.

- Tz. 2.1.8 der Besonderen Bedingungen zur Berufshaftpflichtversicherung für Steuerberater:

Mitversichert ist die Tätigkeit als gesetzlicher oder rechtsgeschäftlicher nur aufsichtsführender Treuhänder.

- Tz. III. 1 der Besonderen Bedingungen zur Berufshaftpflichtversicherung für Steuerberater:

Wortlaut s.: - Tz. III. 1 der Besonderen Bedingungen zur Berufshaftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer (S. 6 dieser Informationen).

- vgl. auch: Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers als Treuhänder der Bauherrenmodelle:

WPK-Mitteilungsblatt Nr. 87, S. 9 vom 3.6.1980;  
WPK-Mitteilungsblatt Nr. 93 vom 5.5.1981

- vgl. auch: Evers, Der Rechtsanwalt als Treuhänder in Bauherrenmodellen NJW 1983, S. 1652.

Oktober 1983

22 / 83    Haftung des Steuerberaters

- fehlerhafte Berechnung der zu erwartenden Lohnsteuererstattung
- kein Schaden durch überhöhte Kreditaufnahme
- Schaden durch Finanzierungskosten für überhöhten Kredit

(Urteil des Amtsgerichts Lübeck vom 22.7.83 - Az. 8 (10) C 296/82)

---

Zum Sachverhalt:

Der Mandant ließ seinen Steuerberater den zu erwartenden Erstattungsbetrag aus dem Lohnsteuerjahresausgleich 1981 errechnen, um dann in dieser Höhe einen Kredit aufzunehmen. Infolge eines Schreib- und Rechenfehlers wurde dem Mandanten mitgeteilt, daß ein Kreditbetrag in Höhe von DM 2.970,-- aufgenommen werden könnte. In dieser Höhe schloß der Mandant daraufhin einen Darlehensvertrag mit einer Teilzahlungsbank. Im Hinblick auf den Erstattungsbetrag aus dem Lohnsteuerjahresausgleich wäre jedoch nur ein Kredit in Höhe von DM 1.130,-- gerechtfertigt gewesen.

Aus den Gründen:

Der Steuerberater haftet wegen fahrlässiger Vertragsverletzung, weil er den zu erwartenden Erstattungsbetrag aus dem Lohnsteuerjahresausgleich falsch errechnet hat.

- a) In Höhe des Erstattungsbetrages, der dem Konto des Mandanten bei der Teilzahlungsbank gutgeschrieben worden ist, hat er keinen Schaden erlitten.

gelegenheit im Sinne des Artikel 1 § 1 Rechtsberatungsgesetz, wenn sie sich aufgrund ihrer Darlehensbedingungen den Steuererstattungsanspruch unwiderruflich abtreten läßt und dieser in Höhe der Darlehensschuld zu deren Tilgung verwandt werden soll.

- b) Bei einer derartigen Fallgestaltung steht die Frage der Gewährung eines Kredites und dessen Sicherung im Vordergrund, während eine gewisse Entlastung des Kreditnehmers bei der Geltendmachung der Steuererstattung nur untergeordnete Bedeutung hat.

(Urteil des OLG Düsseldorf vom 2.4.1981 - Az. 2 U 67/80 ZIP 1982, S. 303 ff., rechtskräftig; das Urteil des LG Düsseldorf vom 24.3.1980 - Az. 36 O 45/79 - Anwaltsblatt 1980, S. 251 = StB 1980, S. 166, wurde dadurch aufgehoben.)

## 2. Zur Mitwirkung von Lohnsteuerhilfevereinen bei der Vorfinanzierung von Steuererstattungsansprüchen:

### Leitsatz

Ein Lohnsteuerhilfeverein übt eine ihm nach § 26 Abs. 2 des Steuerberatungsgesetzes verbotene wirtschaftliche Tätigkeit aus, wenn er die Vermittlung der Vorfinanzierung von Lohnsteuererstattungsansprüchen durch unterstützende Tätigkeit und Zusammenarbeit mit einem Unternehmen, das solche Kredite vermittelt, entscheidend und nachhaltig fördert.

(Urteil des BFH vom 2.2.1982 - Az. VII R 62/81 StB. 1982, S. 197; diese Entscheidung bestätigt das Urteil des FG Düsseldorf vom 13.1.1981 - Az. II/IV 202/80 AO, EFG 1981, S. 420 = StB 1981, S. 225.)

In dieser Höhe hätte er unstreitig ein Darlehen aufgenommen. Er hätte auch gleichartige Aufwendungen getätigt, wie er es nach Gewährung des höheren Darlehens getan hat.

- b) Ein Schaden ist allerdings auch nicht insoweit entstanden, als der Darlehensbetrag nicht DM 1.130,--, sondern DM 2.970,-- betragen hat. In Höhe dieses Differenzbetrages von DM 1.840,-- hat der Kläger zwar einen Betrag erhalten, den er sonst nicht bekommen hätte, jedoch hat er dieses Geld ausgegeben und dafür Gegenleistungen im gleichen Wert erhalten. Hierin kann ein Schaden nicht erblickt werden.
- c) Einen Schaden hat der Mandant jedoch insoweit erlitten, als er durch die falsche Berechnung des Steuerberaters dazu gebracht wurde, den erhöhten Darlehensbetrag zu finanzieren. Diese Finanzierungskosten hätte er im Falle richtiger Berechnung nicht gehabt. Der Mandant muß sich deshalb auch nur so stellen lassen, als wenn er einen Darlehensbetrag von DM 1.130,-- zu finanzieren gehabt hätte. Diese Darlehenssumme wäre durch den bei der Bank eingegangenen Erstattungsbetrag getilgt gewesen. Schaden sind daher die Zinsen, die die Teilzahlungsbank dem Mandanten für den erhöhten Darlehensbetrag bis zur vertragsgemäßen Rückführung des Betrages in Rechnung gestellt hat.

#### Weiterführende Hinweise

##### 1. Zur Vorfinanzierung von Steuererstattungsansprüchen durch Kreditinstitute:

###### Leitsätze

- a) Eine Bank, die geschäftsmäßig nach Vorlage der Bescheinigung eines Steuerberaters über die voraussichtliche Höhe des Steuererstattungsanspruchs eines Kreditkunden bis zu einem bestimmten Prozentsatz des errechneten Betrages Darlehen gewährt, besorgt keine "fremde" Rechtsan-

November 1983

23 / 83     Steuerberater und Wirtschaftsprüfer im gerichtlichen Vergleichs-  
verfahren

---

- Der Sachwalter
  - Zur Haftung des Sachwalters bei Fortführung des Unternehmens  
des Vergleichsschuldners  
(Neue Entscheidung des BGH vom 12.7.1983, IV ZR 280/81)
  - Weiterführende Hinweise zur Tätigkeit des Sachwalters
- 

I. Der Sachwalter wird zur Überwachung der Erfüllung eines Vergleiches bestellt, wenn sich der Schuldner im Vergleichsvorschlag der freiwilligen Überwachung durch ihn bis zur Erfüllung des Vergleichs oder bis zum Eintritt einer im Vergleich festgesetzten Bedingung unterwirft (§ 91 Abs. I VglO).

Das Vergleichsverfahren wird in diesen Fällen nicht in das gerichtliche Nachverfahren zur Vergleichserfüllung übergeleitet, sondern wird mit der Vergleichsbestätigung aufgehoben (§ 91 Abs. I VglO). Das Amt des Vergleichsverwalters ist damit erloschen (§ 98 VglO). An seine Stelle tritt der Sachwalter.

Seine Befugnisse leitet er aus dem Auftrag des Vergleichsschuldners ab. Dieser Vertrag ist zugleich ein solcher zugunsten der Gläubiger, die nicht notwendig Vergleichsgläubiger sein müssen (BGH Bd. 35, S. 34 = NJW 1961, S. 1352 = KTS 1961, S. 136).



II. Zu den Pflichten des Sachwalters, der das Unternehmen des Vergleichsschuldners zeitweise fortführt, hat der Bundesgerichtshof in seiner neuen Entscheidung vom 12.7.1983 wie folgt Stellung genommen:

1. Zum Sachverhalt:

Ein Hersteller von Modeartikeln, der nicht Vergleichsgläubiger war, lieferte unter Eigentumsvorbehalt an die W-KG. Diese hatte einen Sachwalter im Sinne des § 92 VglO bestellt. Er hatte die alleinige Bankvollmacht über die Geschäftskonten. Ihm war auch das gesamte Vermögen der KG bis zur Erfüllung des Vergleichs als Treuhänder übereignet worden. Die W-KG kam in Zahlungsschwierigkeiten. Es trat Überschuldung ein, so daß die Verträge mit dem Lieferanten nicht mehr erfüllt werden konnten. Die unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Waren standen auch nicht mehr zu seiner Verfügung. Daraufhin verklagte er den Sachwalter wegen Verletzung seiner Pflicht zum rechtzeitigen Hinweis auf die Zahlungsschwierigkeiten.

2. Aus den Gründen:

Wem gegenüber bestehen Pflichten des Sachwalters?

- a) Der Kreis der "Beteiligten", denen gegenüber einem "Sachwalter" Pflichten auferlegt sind, beschränkt sich nicht auf die Altgläubiger (BGH Bd. 35, 32, 35). Die Überwachung des Vergleichsschuldners durch einen Sachwalter erfolgt zwar nicht im Interesse der Neugläubiger, sondern zum Schutz der Vergleichsgläubiger, was sich schon daraus ergibt, daß nach § 90 VglO - ohne eine Überwachung - das Vergleichsverfahren aufgehoben werden kann, wenn die Vergleichsgläubiger dies mit der zur Annahme des Vergleichs erforderlichen Mehrheit beantragen (vgl. Henckel in Festschrift für Coing 1982 Bd. II, S. 137, 146). Dennoch kann der Sachwalter ebenso wie ein Vergleichsverwalter auch Neugläubigern gegenüber gewisse Pflichten haben. Ist das der Fall, dann gehören diese Neugläubiger insoweit zu den "Beteiligten" im Sinne des § 42 VglO; denn als "Beteiligte" sind alle Personen anzu-

sehen, denen gegenüber dem Sachwalter Pflichten auferlegt sind (zu den Pflichten eines Vergleichsverwalters gegenüber Neugläubigern vgl. BGH Bd. 67, S. 223, 228 mit Anm. Weber in LM § 42 VglO Nr. 3).

- b) Sowohl bei einem Vergleichsverwalter als auch bei einem Sachwalter hat der Bundesgerichtshof bisher angenommen, daß sie Pflichten zum Schutz von Neugläubigern dann haben, wenn sie in irgendeiner Weise in die Geschäftsfortführung und die Befriedigung der Neugläubiger eingeschaltet sind. Dann hat der Vergleichsverwalter bzw. der Sachwalter die Lieferanten zu schützen, zumal wenn sie - wie hier - den Schuldner unter Eigentumsvorbehalt weiterbeliefern.

Da der Beklagte die alleinige Vollmacht über die Geschäftskonten der W-KG hatte und nicht ersichtlich ist, daß diese überhaupt Bargeschäfte abwickelte, fiel ihm auch die Kassenführung für die Vergleichsschuldnerin zu, so daß er allein darüber zu entscheiden hatte, ob und welche Zahlungen an Neugläubiger geleistet wurden.

- c) Ein Sachwalter hat auch dann Pflichten gegenüber Neugläubigern, wenn dem Vergleichsschuldner kein allgemeines Veräußerungsverbot auferlegt ist, wenn aber die Abwicklung und Erfüllung des Vergleichs, für die er in erster Linie zu sorgen hat, nur durch Abschluß von Neugeschäften möglich war und er im wesentlichen Einfluß auf die Geschäftsführung hatte.

- d) Da der Beklagte darüber hinaus in Einklang mit § 57 Abs. 2 VglO die Leistung von Zahlungen übernommen hatte, waren die Neugläubiger durch diese Übernahme der Kassenführung seitens des Beklagten darauf angewiesen, daß er sie auch aus den vorhandenen Geldern bezahlte. Ohne Annahme einer Pflichtenstellung des Beklagten gegenüber den Neugläubigern wären deren berechnigte Interessen nicht ausreichend gewahrt; wobei es nicht darauf ankommen kann, ob er von einzelnen Bestellungen oder dem Abschluß von Lieferverträgen Kenntnis hatte oder nicht. Die Übertragung des Vermögens auf den Beklagten als Treuhänder verschaffte ihm zwar keine Verwaltungsbefugnisse bei der

Betriebsorganisation, sie führte aber zu einer Beschränkung der Verfügungsmacht der KG und räumte dem Beklagten insbesondere bei der Beschaffung von Neukrediten sowie der Erfüllung der Verbindlichkeiten gegenüber den Neugläubigern maßgeblichen Einfluß ein. Er war damit im wesentlichen Umfang in die Geschäftsführung miteinbezogen.

Welche Pflichten hat der Sachwalter?

- a) Der Bundesgerichtshof teilt die Auffassung des Berufungsgerichts, wonach ein Sachwalter, dem die Gesamtkassenführung des Vergleichsschuldners übertragen ist, immer dann, wenn die Erfüllung des Vergleiches von dem Abschluß neuer Geschäfte abhängig ist, zum Schutz von Neugläubigern auf jeden Fall sicherstellen muß, daß der Vergleichsschuldner keine Warenbestellungen mehr aufgibt, wenn er erneut überschuldet ist.
- b) Der Sachwalter hat darüber hinaus aber auch die Pflicht, bereits dann einzugreifen, wenn wegen erheblicher Zahlungsschwierigkeiten des Vergleichsschuldners nicht mehr gewährleistet ist, daß neu eingegangene Zahlungsverpflichtungen erfüllt werden können.
- c) In den zuletzt genannten Fällen ist vom Sachwalter zu verlangen, daß er den Vergleichsschuldner anhält, nur gegen Vorkasse neue Waren zu bestellen oder zumindest dafür zu sorgen, daß unter Eigentumsvorbehalt gelieferte Waren bis zur Zahlung der Kaufpreisforderung zur Verfügung des Lieferanten bleiben.
- d) Die oben genannten Pflichten sind § 39 VglO, auf den § 92 VglO verweist, zu entnehmen. Der Sachwalter hat danach unter anderem die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung zu überwachen. Inhalt und Umfang seiner Pflichten bestimmen sich dabei nach dem Zweck der Überwachung und dem Inhalt des Vergleichs (Bley/Mohrbutter § 92 Tz. 7).

e) Verringerung der Pflichten des Sachwalters durch Einschaltung eines Gläubigerbeirates?

Die Revision kann keinen Erfolg haben, soweit sie geltend macht, das Berufungsgericht habe verkannt, daß durch die Einschaltung eines Gläubigerbeirates der Umfang der dem Beklagten obliegenden Pflichten verringert worden sei.

Der Beklagte sollte zwar nach dem Vergleichsvorschlag der W-KG bei der Erfüllung seiner Aufgaben von einem Gläubigerbeirat unterstützt und überwacht werden. Selbst wenn diesem Teil des Vergleichsvorschlags eine rechtliche Bedeutung zukommt, obwohl er in dem Beschluß über die Aufhebung des Vergleichsverfahrens nicht erwähnt ist und obwohl gemäß § 98 Abs.1 VglO das Amt der Mitglieder des bisherigen Gläubigerbeirats mit der Aufhebung des Verfahrens erlischt, verändert sich dadurch die Pflichtenstellung des Beklagten gegenüber den Neugläubigern nicht. Die Revisionserwiderung weist deshalb insoweit mit Recht darauf hin, daß etwaige Pflichtverletzungen des Gläubigerbeirats allenfalls dazu führen können, daß dieser neben dem Beklagten zusätzlich haftet.

III. Weiterführende Hinweise zur Tätigkeit des Sachwalters

- a) Zur Auskunftspflicht des Sachwalters gegenüber dem einzelnen Vergleichsgläubiger: vgl. BGH NJW 1974, S. 238 = BB 1974, S. 106 = BGH Bd. 62, S. 1.  
Grenzen der Auskunftspflicht: BGH Bd. 70, S. 91.

Eine Pflicht zur Rechnungslegung gegenüber dem Gläubiger kann sich aus dem Sachwaltervertrag oder aus einem besonderen Anlaß ergeben; §§ 259, 242 BGB gelten entsprechend.

- b) Ein nach den §§ 91, 92 VglO benannter Sachwalter ist selbst Prozeßpartei, wenn er im Interesse der Vergleichsgläubiger eine Klage gegen den Vergleichsschuldner mit dem Antrag erhebt, daß dieser ihm - wie in dem gerichtlich bestätigten Vergleichsvorschlag vorgesehen - bestimmte Vermögensteile zu treuhänderischem Eigentum übertragen soll: vgl. OLG Zweibrücken KTS 1970, S. 231.

- c) Der Vergleichsschuldner erteilt keine Prozeßvollmacht, wenn er einen Rechtsanwalt zum Sachwalter der Gläubiger bestellt und diesen ermächtigt, als Treuhänder über das dem Vergleich unterliegende Vermögen uneingeschränkt zu verfügen und es zugunsten der Gläubiger zu verwerten: BGH NJW 1978, S. 2602.
- d) Pflicht zur Unterrichtung des Vergleichsgerichts, wenn erkennbar ist, daß Vergleich nicht erfüllt werden kann oder wenn Vergleichsschuldner die Sachwalterüberwachung behindert.  
Dasselbe gilt für die Unterrichtung der Gläubiger. Diese können dann Konkursantrag gegen den Vergleichsschuldner stellen. Der Sachwalter ist dazu nicht berechtigt.
- e) Da das Vergleichsverfahren durch Vergleichsbestätigung aufgehoben wurde, besteht auch kein Aufsichtsrecht des Vergleichsgerichts gem. § 41 Abs. 1 Vg10 mehr. Das Vergleichsgericht hat nur die Möglichkeit, einen Sachwalter aus wichtigem Grund seines Amtes zu entheben und einen anderen Sachwalter zu bestellen (§ 92 Abs. 2,3 Vg10 ).
- f) Die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung des Sachwalters erstreckt sich nicht auf die unternehmerischen Risiken seiner Tätigkeit. Dies ist von besonderer Bedeutung für den Sachwalter-Treuhänder, der das Unternehmen des Vergleichsschuldners zeitweise fortführt.

Dezember 1983

24 / 83     Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater,  
              § 68 StBerG

- Keine Belehrungspflicht des Steuerberaters über den Lauf der Verjährungsfrist vor Bekanntwerden des BGH-Urteils vom 20.1.1982
- 

Der Bundesgerichtshof hat erstmals durch Urteil vom 20.1.1982 (Gerling Informationen 8/82) eine Belehrungspflicht des Steuerberaters hinsichtlich der Verjährung von Regreßansprüchen seines Mandanten bejaht. Dabei hat er ausdrücklich die Frage offengelassen, ob der Steuerberater wegen des bis dahin einhellig ablehnenden Meinungsstandes in Rechtsprechung und Schrifttum überhaupt erkennen konnte, daß er dem Mandanten eine Belehrung über die Verjährungsvorschriften für Schadenersatzansprüche gegen sich selbst schuldet. Diese Frage hat nunmehr auch das OLG Hamm in seiner Entscheidung vom 30.9.1983 - Az. 25 U 270/82 - verneint, weil eine Belehrungspflicht vor der Veröffentlichung der Entscheidung des BGH nicht schuldhaft habe verletzt werden können.

Das OLG Hamm führt hierzu folgendes aus:

"Das Verschulden entfällt deshalb, weil der Steuerberater seine Pflicht, auf den Lauf der Verjährungsfrist des § 68 StBerG hinzuweisen, infolge unverschuldeten Rechtsirrtums nicht erkannt hat.

Unverschuldet ist ein Rechtsirrtum, wenn die Rechtsauffassung des Schuldners der herrschenden Meinung entspricht (BGH NJW 1972, S. 1046). Erst mit der Entscheidung des BGH vom 20.1.1982 wurde - soweit ersichtlich - höchstrichterlich

entschieden, daß ein Steuerberater verpflichtet ist, seinen Mandanten auf den Lauf der Verjährungsfrist des § 68 StBerG hinzuweisen. Bis zu dieser Entscheidung waren Rechtsprechung und Literatur ganz überwiegend anderer Auffassung. Das OLG Hamm hat noch durch Entscheidung vom 19.3.1980 (DStR 1981, S. 55) eine Hinweispflicht des Steuerberaters über Schadenersatzansprüche gegen sich selbst verneint. Das entsprach der bis dahin bekannt gewordenen Rechtsprechung wie auch der Literatur zum Steuerberatungsgesetz (vgl. Späth, Zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, S. 113 ff.; Gräfe-Suhr, Die Haftung des Steuerberaters, S. 111; Peter, Steuerberatungsgesetz § 68 Anm. 6 b). Die gegenteilige Auffassung von Mutze (Steuerberater 1977, S. 152 - 1978, S. 83) war vereinzelt geblieben und von der Kommentarliteratur abgelehnt worden. Auch der früher zuständige 7. Zivilsenat des BGH hat zwar - soweit ersichtlich - nicht ausdrücklich eine Belehrungspflicht des Steuerberaters verneint, hat aber sicher bei der Vielzahl der entschiedenen Fälle auch solche entschieden, bei denen bei Bejahung einer Belehrungspflicht Verjährung nicht eingetreten wäre bzw. wegen fehlender Belehrung als nicht eingetreten gegolten hätte."

Aufgrund der bisher bekannt gewordenen Entscheidungen von Untergerichten und Stellungnahmen in der Literatur kann davon ausgegangen werden, daß einem Steuerberater kein Verschulden anzulasten ist, wenn er bis zur Veröffentlichung des Urteils des BGH vom 20.1.1982 eine Belehrung über den Lauf der Verjährungsfrist des § 68 StBerG nicht abgegeben hat (vgl. LG Bad Kreuznach DStR 1983, S. 461 mit Anm. Späth; LG Bielefeld vom 23.9.1983, 9 O 231/83; Gräfe, Anm. zum Urteil des BGH vom 20.1.1982, ZIP 1982, S. 455). Das OLG Hamm hat im übrigen die Revision zum Bundesgerichtshof zugelassen, so daß dieser Gelegenheit hat, höchstrichterlich die bisher von ihm offengelassene Frage zu entscheiden.

Dezember 1983

25 / 83     Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen Steuerberater, § 68 StBerG

- Beginn der Verjährungsfrist mit Aufdeckung in der Schlußbesprechung
- Fortsetzung des Fehlers nach der Außenprüfung
- Beginn der Verjährungsfrist, wenn der Mandant den Fehler des Steuerberaters und seine nachteiligen steuerlichen Auswirkungen bereits vor der Schlußbesprechung erkannt hatte
- Keine Hinweis- und Belehrungspflicht bei fehlender Belehrungsbedürftigkeit des Mandanten

(Urteil des LG Oldenburg vom 19.7.1983 - Az 10 O 159/83)

---

Zum Sachverhalt:

Der Mandant des Steuerberaters betrieb ein Hotel. Das Gebäude und das Inventar standen im Eigentum seiner Ehefrau. Ein Pachtvertrag wurde erst mit Wirkung vom 1.1.1979 zwischen ihnen geschlossen. Zahlungen für die Gebrauchsüberlassungen sind bis dahin auch nicht erfolgt.

Im April 1978 fand eine Außenprüfung für den Zeitraum 1972 bis 1975 statt. Hierbei wurde festgestellt, daß der Mandant Steuerzahlungen hätte vermindern können, wenn er mit seiner Ehefrau einen Pachtvertrag abgeschlossen hätte. Dies wurde im Rahmen der Schlußbesprechung am 18.4.1978 erörtert. Im Herbst 1978 wurde der Mandatsvertrag mit dem Steuerberater beendet.



Auch den Steuererklärungen des Mandanten und seiner Ehefrau für die Jahre 1976 bis 1978 wurde ein Pachtverhältnis zugrunde gelegt. Auf der Grundlage dieser Steuererklärungen wurden entsprechende Steuerbescheide erlassen.

Bei einer erneuten Außenprüfung im Jahre 1982 wurden die in den Jahren 1976 bis 1980 gezahlten Steuern durch das Finanzamt geprüft. Es wurde erneut das Bestehen eines Pachtverhältnisses für die Zeit von 1976 bis 1978 nicht anerkannt. Die Schlußbesprechung fand am 8.6.1982 statt.

Aus den Gründen:

Der Schadenersatzanspruch des Mandanten ist verjährt.

1. Nach § 68 StBerG verjähren Schadenersatzansprüche des Mandanten gegen seinen Steuerberater aus dem zwischen ihnen bestehenden Vertragsverhältnis in drei Jahren. Von dieser Vorschrift werden auch Ansprüche aus positiver Vertragsverletzung erfaßt. Die Verjährungsfrist des § 68 StBerG beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem die Ansprüche entstanden sind. Sie ist unabhängig von der Kenntnis des Schadens und damit der anspruchsbegründenden Umstände (BGH NJW 1982, S. 1286 m.w.N.). Die Ersatzforderung gegen den Steuerberater ist entstanden, wenn er schuldhaft vertragswidrig gehandelt hat und dadurch für den Mandanten ein Schaden entstanden ist. Entscheidend dafür, ob ein Schadenersatzanspruch entstanden ist und damit die Verjährungsfrist in Gang gesetzt wurde, ist dabei nach der Rechtsprechung, inwieweit der Mandant in der Lage gewesen wäre, seinen Anspruch gerichtlich geltend zu machen. Insoweit genügt regelmäßig die Möglichkeit, Feststellungsklage zu erheben (BGH NJW 1979, S. 1550 m.w.N.).
2. Der mögliche Schaden des Mandanten bestand in entgangenen Steuervergünstigungen infolge angeblich fehlerhafter Beratung durch den Steuerberater. Eine Pflichtverletzung desselben kann nur bis zur Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien Anfang Oktober 1978 vorgelegen haben. Bis dahin konnte er dem Mandanten zum Abschluß eines angeblich steuerlich vorteilhaften Pachtvertrages mit dessen Ehefrau raten.

Ein etwaiger Schaden des Mandanten war bereits bei Beendigung des Beratungsverhältnisses entstanden. Pachtverhältnisse können erst ab dem Zeitpunkt des Vertragsschlusses durch das Finanzamt anerkannt und steuerlich berücksichtigt werden. Voraussetzung ist ferner, daß Pachtzahlungen tatsächlich geleistet werden. Unstreitig ist ein Pachtvertrag aber erst im Dezember 1978 zum 1.1.1979 zustande gekommen. Bereits im Zeitpunkt des Ausscheidens des Steuerberaters war mithin ein Schaden beim Mandanten eingetreten. Dieser bestand in der Belastung mit einer Verbindlichkeit - der Steuerschuld. Die Steuern waren auf der Grundlage zu zahlen, daß ein Pachtverhältnis nicht vorlag. Die dahingehende Verpflichtung war durch den nachträglichen Abschluß eines Pachtvertrages nicht zu beseitigen.

3. Zu Unrecht wendet der Mandant ein, der Schaden sei erst durch die Außenprüfung im Mai/Juni 1982 eingetreten, wobei im Gegensatz zu den vorher ergangenen Steuerbescheiden das Bestehen eines Pachtvertrages nicht anerkannt worden und es zu Steuernacherhebungen gekommen sei.

Der Bundesgerichtshof hat mehrfach ausgesprochen, daß Verjährungsfristen für einen Schadenersatzanspruch des Mandanten gegen seinen Steuerberater aus Fehlern, die anläßlich einer Betriebsprüfung aufgedeckt worden sind, erst mit der nach Beendigung der Betriebsprüfung abgehaltenen Schlußbesprechung in Gang gesetzt werden. Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich aber maßgeblich von denen in den Entscheidungen des Bundesgerichtshofs (NJW 1979, S. 1550 und S. 2211). Ihnen lagen Sachverhalte zugrunde, in denen infolge einer Betriebsprüfung steuerliche Tatbestände erneut aufgegriffen und bislang unbekannte Fehler des Steuerberaters aufgedeckt wurden. Diese Umstände führten zu zusätzlichen, für den Mandanten nachteiligen Steuerfestsetzungen. Bei der ursprünglichen Festsetzung hatten die Fehler des Steuerberaters zu keinem Nachteil für den Steuerpflichtigen geführt.

Zwar hat auch im vorliegenden Fall erst die Außenprüfung zu zusätzlichen Steuerfestsetzungen geführt, während die vorherigen Steuerbescheide entsprechend den vom Steuerberater gefertigten Steuererklärungen des Mandanten

unter Berücksichtigung eines Pachtverhältnisses seitens des Finanzamtes erlassen worden waren. Die Nichtanerkennung eines Pachtverhältnisses für den Zeitraum 1976 bis 1978 und demgemäß die Nacherhebung von Steuern war jedoch bereits im Jahre 1978 als sicher vorauszusehen. Den Betriebsprüfungsberichten der ersten Betriebsprüfung des Finanzamtes bezüglich des Mandanten und seiner Ehefrau aus dem Jahre 1980 ist deutlich zu entnehmen, daß ohne das Vorliegen eines Pachtvertrages und ohne das tatsächliche Erbringen von Zahlungen für die Gebrauchsüberlassung die Anerkennung eines Pachtverhältnisses im Rahmen der Steuerfestsetzung nicht möglich ist. Weiter heißt es dort, daß die Möglichkeit zum Steuerabzug bestehe, falls für die Zukunft ein Pachtvertrag geschlossen und durchgeführt werde. Damit war hinreichend klargestellt, daß auch für den Zeitraum von 1976 bis zur ersten Betriebsprüfung 1978 Steuern auf der Grundlage des Nichtabschlusses eines Pachtvertrages zu zahlen waren. Von diesem Umstand hatte der Mandant wahrscheinlich bereits aufgrund der Abschlußbesprechung am 18.4.1978, spätestens aber durch die im Sommer übersandten Betriebsprüfungsberichte des Finanzamtes Kenntnis. Die dem Steuerberater zur Last gelegte fehlerhafte Beratung ist somit nicht etwa erst durch die zweite Außenprüfung im Jahre 1982 aufgedeckt worden. Sie stand bereits 1978 fest.

4. Die Frage, ob die Verjährungsfrist auch dann erst mit der Schlußbesprechung beginnt, wenn der Mandant die Fehler des Steuerberaters und ihre nachteiligen steuerlichen Auswirkungen bereits vorher erkannt hat, hat der Bundesgerichtshof ausdrücklich offengelassen (BGH NJW 1979, S. 2211 und 2212).

Die Anknüpfung der Verjährungsfrist an den Zeitpunkt der Schlußbesprechung ist damit begründet worden, daß bei einem früheren Verjährungsbeginn Schadenersatzansprüche gegen den Steuerberater bereits verjährt wären, ehe sich etwaige Fehler hätten auswirken können, wenn die Außenprüfungen, die die Mängel aufdecken, erst nach Ablauf der Verjährungsfrist durchgeführt wurden. Diese Rechtsfolge wäre unbillig (BGH NJW 1979, S. 1551).

Diese Gründe treffen im vorliegenden Rechtsstreit aber nicht zu. Auch dann, wenn das Finanzamt zunächst die Steuer zugunsten des Steuerpflichtigen

entsprechend der Steuererklärung des Steuerberaters veranlagt hat, ist der Vertrauenstatbestand, der dem Steuerpflichtigen die Aufdeckung eines Regreßanspruchs unmöglich macht, durch das Wissen um die konkreten Fehler ausgehöhlt (vgl. Gräfe, BB 1980, S. 1265, 1266). Die angeblichen Versäumnisse des Steuerberaters und ihre steuerlichen Folgen waren bereits durch die erste Betriebsprüfung 1978 zutage gefördert worden und aufgrund dessen dem Mandanten bekannt. Bereits damals waren seine Ansprüche als durchsetzbar entstanden. Der Mandant wäre in der Lage gewesen, seine vermeintlichen Ansprüche im Klagewege geltend zu machen. Stand auch die jeweilige Höhe von Steuermehrbelastungen seinerzeit möglicherweise noch nicht fest, so war es ihm jedenfalls nicht verwehrt, hinsichtlich der Haftung des Steuerberaters Feststellungsklage zu erheben.

Die dreijährige Verjährungsfrist begann demnach bereits mit Beendigung des Beratungsverhältnisses im September/Okttober 1978 zu laufen. Zur Unterbrechung der Verjährung hätte Klage spätestens Anfang Oktober 1981 erhoben werden müssen.

5. Der Mandant kann sich auch nicht darauf berufen, daß ihn der Steuerberater pflichtwidrig nicht über seine Versäumnisse über die Verjährung gegen ihn sich daraus ergebender Ansprüche belehrte. Zwar macht sich hierdurch grundsätzlich der Steuerberater erneut schadenersatzpflichtig, und der (sekundäre) Anspruch des Mandanten geht dahin, daß der Steuerberater gegenüber dem primären Schadenersatzanspruch die Einrede der Verjährung nicht erhebt (vgl. BGH NJW 1982, S. 1287).

Vorliegend entfiel eine derartige Hinweis- oder Belehrungspflicht aber schon deshalb, weil der Mandant nicht belehrungsbedürftig war. Aufgrund der ersten Betriebsprüfung und der sich anschließenden Besprechungen im Jahre 1978 war dem Mandanten der angebliche Pflichtverstoß des Steuerberaters bekannt.

Dezember 1983

26 / 83    Informationen für Rechtsbeistände

- Die Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes ist verfassungsmäßig
  - Berufspflichten des Rechtsbeistandes
  - Aufnahme eines Rechtsbeistandes in die Rechtsanwaltskammer
- 

1. Die Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes ist verfassungsmäßig

Das Bundesverfassungsgericht hat in zwei Beschlüssen vom 24.6.1983 die Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes sowie die "flankierenden" gesetzlichen Regelungen des § 157 Abs. 1 und 2 ZPO und § 209 BRAO bestätigt. Die Verfassungsbeschwerden wurden mangels Erfolgsaussicht nicht angenommen. Zum einen wurde festgestellt, daß die Schließung des Berufs des Rechtsbeistandes nicht die Rechtspositionen bereits zugelassener Rechtsbeistände berühre. Insofern fehle es an einer gegenwärtigen Betroffenheit der Beschwerdeführer.

Die "flankierende" Übergangsregelung halte zum anderen einer verfassungsrechtlichen Überprüfung stand. Der Gesetzgeber sei weder durch den Gleichheitsgrundsatz noch durch Artikel 12 Abs. 1 GG daran gehindert, die Vertretungsbefugnis von nicht einer Rechtsanwaltskammer angehörenden Rechtsbeiständen vor Gericht enger auszugestalten als die Vertretungsbefugnis von sogenannten Kammerrechtsbeiständen.

(Bundesverfassungsgericht, Beschluß vom 24.6.1983/1 BvR 999/81,  
Bundesverfassungsgericht, Beschluß vom 24.6.1983/1 BvR 1014/81)

## 2. Berufspflichten des Rechtsbeistandes

Bei schweren Verstößen gegen die Pflicht zur Führung des Auftraggeberverzeichnisses und des Vergütungsbuches nach § 2 der zweiten AVO zum RBerG ist die Erteilung einer Rüge und die Androhung des Widerrufs der Erlaubnis gerechtfertigt (VG München, Beschluß vom 13.1.1983/M 1842 XVI/81, Rechtsbeistand 1983, S. 107).

Ein Rechtsbeistand darf nicht die im Fachhandel erhältlichen Vollmachtsvordrucke für Rechtsanwälte benutzen. Dies ist nur dann zulässig, wenn im Vordruck alle Befugnisse gestrichen werden, die ein Rechtsbeistand infolge seiner berufsrechtlichen Beschränkungen nicht haben kann bzw. nicht wahrnehmen darf (EGH Hamm, Beschluß vom 13.11.1981-1 ZU 42/81, Rechtsbeistand 1983, S. 107).

## 3. Aufnahme eines Rechtsbeistandes in die Rechtsanwaltskammer

Ein Rechtsbeistand, der gleichzeitig Steuerbevollmächtigter ist, kann nicht in die Rechtsanwaltskammer aufgenommen werden.

Für die Aufnahme eines Rechtsbeistandes in die Rechtsanwaltskammer gelten die gleichen Voraussetzungen wie bei der Zulassung eines Rechtsanwalts (§ 209 BRAO, § 7-9 BRAO). Es können daher Rechtsbeistände in die Rechtsanwaltskammer nicht aufgenommen werden, wenn deren Tätigkeit mit dem Beruf eines Rechtsanwalts oder mit dem Ansehen der Rechtsanwaltschaft nicht vereinbar ist.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung der Ehrengerichtshöfe und des Bundesgerichtshofs, daß die Tätigkeit als Steuerbevollmächtigter - anders als diejenige eines Steuerberaters - mit dem Beruf eines Rechtsanwalts im Sinne des § 7 Nr. 8 BRAO nicht vereinbar ist (EGH Stuttgart, Beschluß vom 25.9.1982 / EGH 8-82 (II)/6, abgedruckt: Rechtsbeistand 1983, S. 109).

Vgl.: Aufnahme eines Rechtsbeistandes/Steuerberaters in die Rechtsanwaltskammer, EGH München, Beschluß vom 12.5.1981, Gerling Informationen 5/82.