

September 1984

19 / 84 Neue Rechtsprechung zum "groben Verschulden" gem. § 173
Abs. 1 Nr. 2 AO

- Vergessen oder Übersehen nicht grob schuldhaft
 - Weitere Einzelbeispiele
-

Ein Urteil des Finanzgerichts München vom 5.6.1984 (VIII 343/83/K - rkr.) soll Ihre Aufmerksamkeit auf die Berichtigungsmöglichkeit bei bestandskräftigen Steueranlagungen lenken:

Der Mitarbeiter eines Steuerberaters hatte vergessen, eine in der Bilanz gewinnerhöhend aufgelöste Körperschaftssteuerückstellung zu berücksichtigen. Die Auflösung der Rückstellung fand dementsprechend auch keinen Niederschlag bei der Veranlagung durch das Finanzamt.

Dem Berichtigungsantrag gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wurde vom Finanzgericht München entsprochen. Die Gründe haben wir leitsatzartig wie folgt zusammengefaßt:

1. Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 2 ist die Auflösung der Körperschaftssteuerückstellung. Denn die Auflösung einer Rückstellung ist ein tatsächlicher Vorgang, dessen steuerliche Relevanz sich aus § 10 Nr. 2 KStG ergibt. Der Umstand, daß sich hieran Schlußfolgerungen anschließen bzw. wegen Unkenntnis hiervon solche nicht gezogen worden sind, ist dem § 173 AO

immanent. Das Unterlassen einer richtigen Schlußfolgerung führt aber - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - nicht dazu, daß man das Vorliegen einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache schlechthin negieren könnte.

2. Grobes Verschulden, das dem in anderen Rechtsbereichen verwendeten Begriff der groben Fahrlässigkeit entspricht, liegt vor, wenn die erforderliche Sorgfalt nach den Gesamtumständen in ungewöhnlich groben Maßen verletzt worden und dabei das unbeachtet geblieben ist, was im Streitfall jedem hätte einleuchten müssen (vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler § 173 Tz. 44 m.w.N.). Die Nichtberücksichtigung der Auflösung der Körperschaftssteuerrückstellung in der Steuererklärung ist nicht grobfahrlässig in diesem Sinne. Es liegt ein typischer Fall des versehentlichen Vergessens oder Übersehens vor, der den Vorwurf grober Fahrlässigkeit nicht rechtfertigt (vgl. auch Tipke-Kruse § 173 Tz. 31; FG Baden-Württemberg vom 22.9.1983 StBerG 84, S. 42 f.).

Weitere Einzelbeispiele

1. Das "Überlesen" von Hinweisen in Vordrucken, Erläuterungen und Merkblättern begründet kein grobes Verschulden: Hessisches Finanzgericht EFG 1980, S. 531; Tipke-Kruse § 173 Tz. 31; Schwarz-Frotscher § 173 Tz. 13 a; Kühn-Kutter § 173 Tz. 6.
2. Übersehen von Zinszahlungen wegen versehentlicher Unkenntnis entsprechender Abbuchungen begründet kein grobes Verschulden: FG Rheinland-Pfalz EFG 1981, S. 607.
3. Das Vergessen eines steuerbegünstigenden Tatbestandes begründet in der Regel kein grobes Verschulden, da Steuerpflichtige bemüht sind, derartige Sachverhalte vollständig zu erklären und keine wesentlichen Positionen zu vergessen: FG Hamburg EFG 1981, S. 606; FG Rheinland-Pfalz EFG 1981, S. 607.
4. Fehler, die ebenso im Drange der Geschäfte beim Finanzamt vorkommen könnten, können keine grobe Fahrlässigkeit begründen: FG Hamburg EFG 1981, S. 606.
5. Nicht grob schuldhaft handelt, wer es unterläßt, Werbungskosten vor Bezug seines Einfamilienhauses geltend zu machen, obwohl die Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung einen entsprechenden Hinweis geben: FG Düsseldorf EFG 1982, S. 443.

Oktober 1984

20 / 84 Haftung des Steuerberaters

- Inhalt des Mandatsvertrages
 - Pflicht zur Rückfrage bei Ermittlung von Kassendifferenzen?
 - Überwiegendes Verschulden des Mandanten bei unvollständigen Belegen und Aufzeichnungen
-

Wir weisen regelmäßig darauf hin, daß es für Sie und Ihre Mitarbeiter von großer Bedeutung ist, den Inhalt und Umfang des Mandatsvertrages schriftlich festzulegen. Wie wichtig dies ist, zeigt ein neues Urteil des OLG Köln vom 6.7.1984 Az. 3 U 292/83:

Der Steuerberater hatte Kassendifferenzen erkannt und daraufhin eine Zuschätzung von DM 24.000,-- vorgenommen, um diese auszugleichen.

Das OLG Köln stellte dazu fest, daß der Steuerberater nicht pflichtwidrig handelte, als er nach Ermittlung der Kassendifferenz keine Rückfrage bei den Mandanten gehalten hat:

"Insoweit ist zu berücksichtigen, daß die gegenseitigen Verantwortungssphären durch Schreiben vom 5.12.1975 konkretisiert worden sind.

Danach oblag es den Mandanten, die Belege über Einnahmen und Auslagen zeitlich geordnet zu sammeln, die Barzahlungen und Überweisungen geordnet anzugeben und eine Einnahmeaufstellung zu fertigen. Der Steuerberater konnte daher bei der Bearbeitung des Jahresabschlusses aufgrund der ihm überreichten Unterlagen davon ausgehen, daß die Belege vollständig und alle Einnahmen und Zahlungen für den Betrieb verzeichnet waren. Auch wenn sich ein Kassenfehlbestand von mehr als DM 22.000,-- ergab, so war er im Hinblick auf die Pflichten der Mandantschaft zu einer Rückfrage,

ob Belege und Aufzeichnungen vollständig seien, nicht verpflichtet. Dies umso mehr, als auch in anderen Jahren - wenn auch nicht in dieser Höhe - Zuschätzungen erforderlich waren."

Darüber hinaus hat das OLG Köln festgestellt, daß selbst bei der Annahme einer schuldhaften und schadenursächlichen Pflichtverletzung das Verschulden der Mandanten derartig die Verantwortlichkeit des Steuerberaters überwog, daß dessen Haftung entfallen mußte:

"Die Mandanten waren es, die dem Steuerberater unrichtige und unvollständige Belege und Aufzeichnungen zugeleitet haben. Sie haben angeblich Zahlungszuflüsse in den Betrieb nicht deklariert und dadurch die Erstellung des unrichtigen Jahresabschlusses verursacht. Sie haben diesen Jahresabschluß auch nicht beanstandet. Dies hätte den Mandanten auffallen müssen, als sie die Bilanz zur Kenntnis nahmen und ihre Steuererklärungen entsprechend dem Jahresabschluß abgaben. Es erscheint daher gerechtfertigt, sie allein für den eingetretenen Schaden verantwortlich zu stellen."

(OLG Köln, Urteil vom 6.7.1984 Az. 3 U 292/83; LG Aachen Az. 12 O 643/81)

Weiterführende Hinweise

- | | |
|--|--|
| 1. Buchungen bei unverständlichen und unvollständigen Belegen | OLG Düsseldorf
Urteil vom 9.3.1984,
Gerling-Informationen 19/83 |
| 2. Führt der Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben im Kassenbuch zu einem buchmäßigen Minus und weigert sich der Mandant, höhere Betriebseinnahmen zu erklären, so bleibt dem Steuerberater nichts anderes übrig, "als die buchmäßigen Kassenfehlbestände durch Einlagebuchungen mit fiktivem Charakter auszugleichen". | OLG Köln
Urteil vom 28.5.1973
DStR 73, S. 542 |
| 3. Zur Notwendigkeit und zum Inhalt eines Kassenhauptbuches | FG Rheinland-Pfalz
Urteil vom 15.12.1980,
Gerling-Informationen 7/81 |

Oktober 1984

21 / 84 Haftung des Rechtsbeistandes/Rechtsanwaltes

- Vorsicht bei der Durchführung von Zwangsvollstreckungsaufträgen!
-

Da Rechtsbeistände im Rahmen der ihnen erteilten Erlaubnis zur Rechtsbesorgung Zwangsvollstreckungs- und Zwangsversteigerungsaufträge ausführen können und sowohl im Zwangsversteigerungstermin als auch im Termin zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung auftreten dürfen, weisen wir auf ein Urteil des OLG Düsseldorf hin, das Sie zu großer Vorsicht veranlassen wird.

Geht Ihr Mandant bei der Zwangsvollstreckung leer aus und hat er letztlich nur Ihre Kosten zu tragen, so wird er sich fragen, ob Sie etwas falsch gemacht haben.

Beispiel:

Nachdem Sie vergeblich in das bewegliche Vermögen des Schuldners vollstreckt haben, müssen Sie entscheiden, ob und gegebenenfalls welche weiteren Vollstreckungsmaßnahmen Sie ergreifen. Eine Vielzahl von Kollegen setzt dabei das Druckmittel des Konkursantrages ein. Dies ist nicht selten erfolgreich, begründet aber auch Regreßgefahren, wenn freies unbewegliches Vermögen vorhanden war.

Das OLG Düsseldorf hat in einem Regreßurteil gegen einen Anwalt festgestellt, daß zunächst der Weg über die Aufstellung eines Vermögensverzeichnisses mit anschließender eidesstattlicher Versicherung (§ 807 ZPO) zu beschreiten sei.

Denn auf die Auskunft über den Bestand des Vermögens sei der Gläubiger angewiesen, da ihm regelmäßig die wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners nicht bekannt seien. Das in § 807 ZPO beschriebene Verfahren sei also der einzige und im Gesetz ausdrücklich vorgesehene Weg, auf dem Sie und Ihr Mandant eine Aufklärung erreichen könnten.

Daraus folgt: Der Rechtsbeistand/Rechtsanwalt muß dem Mandanten das Vorgehen nach § 807 ZPO anraten. Unterläßt er dies, so handelt er pflichtwidrig und fehlsam. Stellt sich heraus, daß der Schuldner Vermögen hatte, das einem Vollstreckungszugriff zur Verfügung gestanden hätte, so ist er dem Mandanten wegen des unterlassenen Hinweises jedenfalls dann schadenersatzpflichtig, wenn die Vermögensteile, die bei vollständiger und richtiger Auskunft vom Schuldner benannt worden wären, später aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht mehr für eine Einzelvollstreckung und Befriedigung des Gläubigers bereitstehen.

Das OLG Düsseldorf hat auch nicht den Einwand zugelassen, daß bei einem Vorgehen nach § 807 ZPO damit gerechnet werden müsse, daß der vorgewarnte Schuldner noch vorhandenes Vermögen wegschaffe. Das Gericht räumt zwar ein, daß eine derartige Entwicklung nicht ausgeschlossen werden könne, sie sei jedoch keineswegs die übliche Folge der Antragstellung nach § 807 ZPO, sondern eine Ausnahmereaktion. Für einen derartigen Kausalverlauf wäre der Anwalt in jedem Einzelfall darlegungs- und beweispflichtig (OLG Düsseldorf Urteil vom 28.6.1984 - Az. 8 U 165/83, nicht rechtskräftig).

November 1984

22 / 84 Einstweilige Verfügung auf Herausgabe von Konten, Journalen, Lohnbuchhaltung etc.

- Muß an den Mandanten oder einen Sequester herausgegeben werden?
 - Weiterführende Hinweise u.a. zum Zurückbehaltungsrecht
-

Verlangt Ihr Mandant nach Mandatsbeendigung die in Ihrem Büro stehenden Ordner mit den Buchhaltungsunterlagen und bestehen Meinungsverschiedenheiten zwischen Ihnen über die Wirksamkeit der Kündigung des Mandatsvertrages, so beantragt er u. U. eine einstweilige Verfügung auf Herausgabe der Unterlagen.

Nach Ansicht des OLG Koblenz dürfen Sie im einstweiligen Verfügungsverfahren nicht zur Erfüllung des Herausgabeanspruchs an Ihren Mandanten verurteilt werden. Denn die Übergabe der Unterlagen an ihn würde bereits eine endgültige Regelung seines umstrittenen Anspruchs bedeuten. Der Sinn und Zweck des einstweiligen Verfügungsverfahrens ist aber nur auf die vorläufige Sicherung des Anspruchs gerichtet.

Zwar läßt die Rechtsprechung bei sich aufdrängenden praktischen Bedürfnissen in Ausnahmefällen auch eine sogenannte Befriedigungsverfügung, also eine in der Substanz die volle oder teilweise modifizierte Erfüllung eines Anspruchs bezweckende einstweilige Verfügung zu. Dies geschieht aber nur in sehr engen Grenzen und nur unter ganz besonderen Voraussetzungen, wenn Gründe zugunsten des Gläubigers eine die Erfüllung anordnende einstweilige Verfügung geboten erscheinen lassen (vgl. Stein-Jonas-Grunsky vor § 935 Anm. IV).

Eine einstweilige Verfügung auf Herausgabe der Unterlagen an den Mandanten hat das OLG Koblenz abgelehnt, da es eine weniger einschneidende Maßnahme sah, die dem Bedürfnis des Gläubigers hinreichend gerecht wurde: Dem Steuerberater wurde aufgegeben, die Unterlagen an einen Gerichtsvollzieher als Sequester herauszugeben (§ 938 Abs. 2 ZPO). Gleichzeitig wurde dem Mandanten das Recht auf Einsichtnahme bei dem Gerichtsvollzieher gewährt (vgl. OLG Koblenz Urteil vom 20.10.1982 Az. 1 U 1091/82; LG Mainz 6 O 197/8).

Weiterführende Hinweise:

Einstweilige Verfügung zur Herausgabe der Geschäftsunterlagen an den Mandanten

OLG Düsseldorf Urteil vom 29.6.1983, Gerling Informationen 3/84, Tz. 3

Kann der Steuerberater wegen offener Honorarforderungen Unterlagen seines Mandanten zurückbehalten?

bejahend: BGH VersR 1980, S. 264/266;
OLG Hamburg NJW 1983, S. 2455;
OLG Frankfurt StB 1975, S. 70;
KG Urteil vom 15.1.1984 (12 U 2733/83)
in: Mitteilungsblatt der StbKammer
Köln 4 - 6/84, 42;
verneinend: OLG Düsseldorf NJW 1977,
S. 1201 ff.;
Brenner BB 1984, S. 842 ff.

Zum Zurückbehaltungsrecht an Computerlisten:

OLG Stuttgart, Urteil vom 1.12.1981,
Gerling Informationen 10/82;
OLG Düsseldorf Urteil vom 12.3.1982,
Gerling Informationen 10/83

Zur Beweispflicht des Steuerberaters über die Rückgabe von Geschäftsunterlagen

OLG Düsseldorf Urteil vom 29.6.1983,
Gerling Informationen 3/84

November 1984

23 / 84 Wie kann der Steuerberater den Zugang fristgebundener Erklärungen beim Finanzamt nachweisen?

- Notwendigkeiten einer ordnungsgemäßen Praxisorganisation
 - Weiterführende Hinweise u.a. zur Postausgangskontrolle des Finanzamtes
-

Sachverhalt:

Das Finanzamt hat einen Einspruch als verspätet zurückgewiesen, weil das Einspruchsschreiben angeblich nicht zugegangen war.

Der Steuerberater hat dies bestritten und sich damit verteidigt, daß er seit 15 Jahren niemals eine Frist versäumt habe. Ein Postausgangsbuch und einen Fristenkalender konnte er nicht vorlegen.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in seiner Entscheidung vom 19.6.1984 nochmals und in Übereinstimmung mit der bisher veröffentlichten Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH zur ordnungsgemäßen Praxisorganisation und zur Fristenkontrolle Stellung genommen:

1. Der Einspruch ist eine rechtserhebliche Willenserklärung, durch die ein Verwaltungsverfahren in Gang gesetzt wird. Den Zugang einer solchen Erklärung muß derjenige, der sie abgibt, beweisen oder zumindest glaubhaft machen. Dem Steuerpflichtigen wird damit nichts Unzumutbares aufgebürdet, denn die gleiche Regelung gilt für Steuerbescheide, aus denen das Finanzamt seine

Zahlungsansprüche gegen den Steuerpflichtigen herleitet (vgl. Tipke-Kruse § 122 Tz. 6 e).

2. Zugang bedeutet, der Einspruch muß in der Weise in den Machtbereich des Empfängers - hier des Finanzamtes - gelangt sein, daß es bei gewöhnlichem Geschehensablauf davon Kenntnis erlangen konnte (vgl. BGH BStBl. 1977 Teil II, S. 523, 524). Was dafür zu tun ist, hängt von der Beförderungsart im Einzelfall ab. Wird der schriftliche Einspruch durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch seinen Prozeßbevollmächtigten oder durch Boten übergeben, kommt es darauf an, ob der Einspruch rechtzeitig in den Briefkasten eingeworfen oder auf der Poststelle des Finanzamtes abgegeben wurde. Bei Beförderung durch die Post genügt der Nachweis, den Einspruch so rechtzeitig in den Briefkasten der Post eingeworfen zu haben, daß er bei normalem Postlauf den Empfänger - das Finanzamt - rechtzeitig erreicht haben muß. Der fristgerechte Zugang wird dann widerleglich vermutet.
3. Wie kann ein steuerlicher Berater bei fristgebundenen Schriftsätzen den erforderlichen Nachweis führen? Die Antwort lautet:
 - durch Beförderung mit der Post, verbunden mit einem Postausgangsbuch oder einem Fristenkalender mit Absendevermerk;
 - bei Übergabe des Schriftstückes durch Empfangsquittung der Poststelle des Finanzamtes und
 - wenn die Rechtsbehelfsfrist voll ausgeschöpft werden soll, durch einen (vorsorglichen) Zeugen.

(vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.6.1984 Az. 2 K 46/84)

Weiterführende Hinweise:

1. Das Fehlen einer zuverlässigen Ausgangskontrolle stellt einen schuldhaften Organisationsmangel dar. Der BGH hat - für Rechtsanwälte - bisher noch offengelassen, ob für die Ausgangskontrolle ein schriftlicher Abgangsvermerk erforderlich ist (so BGH VersR 80, S. 471) oder ob schon die zuverlässige

lässig befolgte Konzentration der Ausgangskontrolle bei einer entsprechend qualifizierten und nach festen organisatorischen Regeln verfahrenen Person genügen kann (so BGH VersR 80, S. 973 und VersR 1983, S. 269 und S. 401).

2. Zur Ausgangskontrolle des Finanzamtes:

Wie ein Prozeßbevollmächtigter, so ist auch der Vorsteher des Finanzamtes verpflichtet, ein Fristenkontrollbuch zu führen, in dem u.a. die Frist für die Revisionsbegründung zu vermerken ist. Eine Fristnotierung darf frühestens dann gelöscht werden, wenn die Rechtsmittelschrift unterzeichnet und postfertig gemacht worden ist (BFH BStBl 1961 Teil III, S. 445; BStBl 1983 Teil II, S. 230).

Die Erledigung des fristwahrenden Schriftsatzes muß bis zu seiner Absendung (Ausgangskontrolle) überwacht werden (BGH HFR 1977, S. 98).

Die Fertigung der Schriftsätze sowie deren Absendung und die Überwachung dieser Vorgänge sind zweierlei. Daraus ergibt sich, daß Schriftsätze nicht nur rechtzeitig abgesandt werden müssen, sondern die Absendung auch in einem besonderen Vorgang kontrolliert werden muß. Die mit der Versendung der Post beauftragte Poststelle (Boten) kann diese Kontrolle regelmäßig nicht selbst - z.B. durch Vermerk in einem Postausgangsbuch - vornehmen. Es ist nicht ausgeschlossen, daß ein zur Versendung bestimmtes Schriftstück sie gar nicht erreicht hat. Die Kontrolle muß daher durch jemanden erfolgen, der den gesamten Vorgang überwacht, z.B. durch denjenigen, der den Fristenkalender führt oder zumindest durch jemanden, der den Vorgang zuletzt bearbeitet hat oder an der Bearbeitung beteiligt war (BGH BStBl 1983 Teil II, S. 230).

3. Zur Nachweispflicht des Finanzamtes über die Aufgabe des Steuerbescheides zur Post: Finanzgericht Köln Urteil vom 28.10.1982 Az. III 273/81 F, Gerling Informationen 2/83.

4. Fehlerquelle: Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand - Prüfungs-chema für einen ordnungsgemäßen Wiedereinsetzungsantrag: Gerling Informationen 1/83 (demnächst in überarbeiteter und erweiterter Fassung).

November 1984

24 / 84 Neue Rechtsprechung zum Honoraranspruch des Steuerberaters/
Wirtschaftsprüfers

- Annahmeverzug des Mandanten hinsichtlich der Dienste des Steuerberaters
 - Verjährung des Honoraranspruchs
 - Weiterführende Rechtsprechungshinweise zum Honoraranspruch, dessen Verjährung und Verzinsung sowie zur Beweislast
-

Hat der Steuerberater Steuererklärungen aufgrund der vom Mandanten zu führenden Bücher zu erstellen, so kommt der Mandant in Annahmeverzug, wenn er auf schriftliche Aufforderung des Steuerberaters, die Bücher zur Verfügung zu stellen, schweigt. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerberater die Bücher beim Mandanten abholen muß.

Der Anspruch des Steuerberaters auf Vergütung bei Annahmeverzug unterliegt der zweijährigen Verjährung.

Ergänzende Hinweise:

Der Steuerberater darf seine Dienste auch in Rundschreiben anbieten, wenn deren Inhalt verständlich und deutlich ist. Er braucht nicht jeweils auf den bestehenden Steuerberatungsvertrag Bezug zu nehmen oder auf Rechtsfolgen hinzuweisen.

Kommt der Mandant mit der Annahme der Dienste in Verzug, so kann der Steuerberater für die infolge des Verzuges nicht geleisteten Dienste die vereinbarte Vergütung verlangen, ohne zur Nachleistung verpflichtet zu sein. Der Steuerberater muß sich aber die Ersparnis bei den Bürokosten anrechnen lassen.

Im Gegensatz zur Honorarforderung im Falle der Kündigung des Mandats gemäß § 649 BGB stellt der Honoraranspruch in den Fällen des Annahmeverzuges gemäß § 615 BGB einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang dar, weil die Leistung in der ständigen Erfüllungsbereitschaft besteht (BFH BStBl 1971 Teil II, S. 6; Plückebaum-Malitzki § 1 - 3 Tz. 498, 501).

(Vgl. OLG Düsseldorf, Urteil vom 7.6.1984, Az. 18 U 21/84)

Weiterführende Rechtsprechungshinweise zum Honoraranspruch, dessen Verjährung und Verzinsung sowie zur Beweislast

1. Der Honoraranspruch des steuerlichen Beraters aus der Leistung von Diensten verjährt in zwei Jahren ab dem Ende desjenigen Kalenderjahres, in welchem der Honoraranspruch fällig geworden ist (so KG Berlin, Urteil vom 26.7.1978, Az. 18 U 469/78, DStR 1979, S. 296).
2. Honoraransprüche einer (in der Form einer GmbH) betriebenen Steuerberatungsgesellschaft verjähren, auch wenn sie für den Gewerbebetrieb des Schuldners erbrachte Leistungen betreffen, gemäß § 196 Abs. 1 Nr. 15 BGB in zwei Jahren (OLG Celle, Urteil vom 26.10.1983 - 3 U 136/83, BB 1984, S. 92).
3. a) Der Anspruch des RA auf seine Vergütung entfällt nicht, wenn der Anwaltsvertrag vom Mandanten gekündigt wird, ohne daß er durch vertragswidriges Verhalten des RA dazu veranlaßt worden ist.
b) Ein Verzicht des RA auf seinen Vergütungsanspruch setzt einen Vertrag zwischen dem RA und seinem Mandanten voraus; eine Erklärung gegenüber einem Dritten reicht dafür nicht aus.
c) Die Anwaltsvergütung ist in Höhe von 8 % zu verzinsen, wenn der Anwalt schlüssig behauptet, daß er das Geld zu mindestens diesem Zinssatz angelegt hätte (OLG Bremen, Teilurt. vom 11.11.1981 - 62 F 34/81, AnwBl 1982, S.197).
4. Ist streitig, ob der Rechtsanwalt die Kündigung des Anwaltsvertrages seitens des Auftraggebers durch vertragswidriges Verhalten veranlaßt hat, so hat der Auftraggeber zu beweisen, daß vertragswidriges Verhalten des Rechtsanwalts zur Kündigung geführt hat und daß das Interesse an den bisherigen Leistungen des Rechtsanwalts infolgedessen entfallen ist (BGH Urteil vom 8.12.1979 - III ZR 190/79 (Düsseldorf), NJW 1982, S. 437).

November 1984

- 25 / 84 Neue Rechtsprechung zur Haftung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers
- Schaden durch Auflösung einer freien Rücklage zur Verbesserung des Bilanzbildes?
-

Leitsatz:

Weisen Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung den Steuerberater an, in der Bilanz der Gesellschaft gebildete freie Rücklagen in der Weise aufzulösen, daß zugleich von der Gesellschaft an die Gesellschafter gegebene Darlehen teilweise erfüllt werden, so entsteht weder der Gesellschaft noch den Gesellschaftern ein Schaden, wenn der Steuerberater es unterläßt, sie auf die körperschaft- und einkommensteuerlichen Folgen hinzuweisen.

Zum angeblichen Schaden der Gesellschaft:

Durch die Auflösung der auf dem "Reservekonto" gebildeten freien Rücklage in Form einer Zuführung in die Vermögen der geschäftsführenden Gesellschafter ist zwar ein körperschaftsteuerpflichtiger Tatbestand geschaffen worden, der zu einer Steuernachforderung von DM 33.140,-- geführt hat. Das erklärte Ziel dieser "Umbuchung" in der Bilanz 1979 war aber nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin in der Klageschrift eine Vereinheitlichung und Aufbesserung des Bilanzbildes, um im Rahmen eines bevorstehenden Bankgesprächs eine bessere Ausgangsposition zu haben. Damit wird deutlich, daß die Kreditwürdigkeit der Klägerin durch diese Maßnahme erhöht werden sollte.

Die Erwägung des Landgerichts, es habe die Möglichkeit bestanden, die Rücklage demnächst in Jahren des geschäftlichen Verlustes zur Abdeckung der Verluste zu

verwenden, was keine Steuerpflicht auslösen würde, läßt außer acht, daß die Klägerin diese Form der Auflösung der Rücklage bewußt gewählt hat, um einen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen. Dieser ist nach der unwidersprochenen Behauptung des Beklagten auch erreicht worden, indem die Klägerin ohne Liquiditätsverlust (durch Verrechnung mit der zurückzuerstattenden Körperschaftssteuer von DM 33.745,--) ihre Bilanz aufbessern und damit ihre Kreditwürdigkeit verbessern konnte. Im übrigen steht auch dahin, ob und wann die Klägerin in der Folgezeit entsprechende Verluste gemacht hätte. Diese Unklarheiten gehen zu Lasten der Klägerin, die einen gegenwärtigen Vermögensschaden darlegen muß.

Zum angeblichen Schaden der Gesellschafter:

Das Finanzamt hat gemäß Steuerbescheiden vom 14.12.1981 von dem Gesellschafter A für das Steuerjahr 1980 DM 31.500,-- Einkommen- und Kirchensteuer nachgefordert, von dem Gesellschafter B DM 1.897,--. Der Grund liegt in der Tatsache, daß ihnen Einkünfte von DM 103.696,99 (A) bzw. DM 10.000,-- (B) zugeflossen sind, die sie zur Ablösung ihrer Darlehensschuld gegenüber der Klägerin benutzt haben. Die von dem Beklagten vorgenommene Auflösung des Reservekontos der Klägerin hatte für sie also zunächst ein wirtschaftliches Ergebnis, dessen Vorteile die Nachteile weit überwogen.

Die Klägerin kann nicht einwenden, daß sich durch die Auflösung der freien Rücklage das Gesellschaftsvermögen und damit der Wert der Geschäftsanteile ihrer Gesellschafter entsprechend gemindert habe. Daß dies nicht der Fall war, ergibt sich aus dem eigenen Vorbringen in der Klageschrift: Die Klägerin wollte mit der Umbuchung eine Vereinheitlichung und Aufbesserung des Bilanzbildes erreichen, um im Rahmen eines bevorstehenden Bankgesprächs eine bessere Ausgangsposition zu haben. Damit wird deutlich, daß die Kreditwürdigkeit der Klägerin durch die genannte Umbuchung erhöht werden sollte: Das ist ein wirtschaftlicher Vorteil.

Die Auflösung der freien Rücklage im Wege einer Zuführung in die Vermögen der Gesellschafter war für diese notwendig ein einkommensteuerpflichtiger Tatbestand. Eine etwaige Verschiebung dieser Maßnahme auf einen zukünftigen Zeitpunkt hätte zur Folge gehabt, daß auch die Zinsen aus den aufgenommenen Darlehen weiterhin zu entrichten gewesen wären. Auch insoweit ist nicht ersichtlich, daß die Gesellschafter eine meßbare Vermögenseinbuße erlitten hätten.

(OLG Düsseldorf, Urteile vom 28.6.1984 - 18 U 56/84 und 18 U 24/84)

26 / 84 Fehlerquelle: Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

- Prüfungsschema für einen ordnungsgemäßen Wiedereinsetzungsantrag
 - Wesentliche steuerrechtliche Probleme bei der Gewährung der Wiedereinsetzung:
Fristberechnung, Bekanntgabevermutung, Bekanntgabemängel, Zustellung gem. VwZG, Beweislast für Zugang beim Stpfl. oder beim FA
 - Rechtsprechung und Literatur zu Fragen der Wiedereinsetzung
-

Die Versäumung von Fristen ist auch weiterhin die häufigste Ursache für Regreßansprüche.

In den Gerling Informationen 1/83 waren die Grundlagen für einen ordnungsgemäßen Wiedereinsetzungsantrag erarbeitet worden. Diesen Überblick haben wir nunmehr aktualisiert und erweitert.

Bei der Erarbeitung eines Wiedereinsetzungsantrags können Sie das nachfolgende Prüfungsschema zugrunde legen. Damit verbunden haben wir einen konzentrierten Überblick über die wesentlichen steuerrechtlichen Probleme und eine ausführliche Verweisung auf weiterführende Literatur und Rechtsprechung.

1. Welche gesetzliche und wiedereinsetzungsfähige Frist wurde versäumt?

Wiedereinsetzungsfähige gesetzliche Fristen sind:

- der Antrag auf Lohnsteuerjahresausgleich gem. § 42 Abs. 2 Satz 3 EStG
- der Antrag auf Steuerveranlagung des Arbeitnehmers gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG,
- die Rechtsbehelfsfrist gem. § 355 Abs. 1 AO,

- der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 Abs. 2 AO, § 56 Abs. II Satz 1 FGO
- die Revisionsbegründungsfrist sowie deren Verlängerungsfrist gem. § 120 Abs. 1 Satz 2 FGO,
- der Antrag auf Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz § 5 III InvZG,
- der Antrag auf Gewährung der Wohnungsbau- und Sparprämie gem. § 4 Abs. 2 WoPG, § 3 Abs. 2 SparPG.

Nicht zu den wiedereinsatzfähigen Fristen gehören:

- die Steuererklärungsfrist (§ 149 Abs. 2 AO), da sie gem. § 109 Abs. 1 Satz 1 AO verlängert werden kann,
- vom Finanzamt gesetzte Fristen z.B. für die Begründung des Einspruchs,
- der Ablauf der Festsetzungsfrist oder Eintritt der Verjährung.

2. Wann waren Fristbeginn und Fristende ?

a) Fristbeginn

Ist für den Anfang einer Frist ein Ereignis oder ein in den Lauf des Tages fallender Zeitpunkt maßgebend, so wird bei der Berechnung der Frist der Tag nicht mitgerechnet, in welchen das Ereignis oder der Zeitpunkt fällt (§ 187 Abs. 1 BGB). Bei Zustellung eines Steuerbescheides am 10. eines Monats beginnt die Frist ab 11. des Monats zu laufen.

b) Bekanntgabevermutung nach drei Tagen, § 122 AO

Ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gilt mit dem 3. Tag nach Aufgabe zur Post als bekanntgegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist (§ 122 AO). Der am 10. eines Monats zur Post gegebene Steuerbescheid gilt mit dem 13. als bekanntgegeben, so daß die Rechtsbehelfsfrist mit dem 14. zu laufen beginnt.

Die Vermutung der Bekanntgabe gem. § 122 Abs. 2 AO gilt auch, wenn der 3. Tag auf einen Samstag, einen Sonntag oder einen Feiertag fällt (BFH BStBl. 1974 Teil II, S. 226), bei einem Postnachsendauftrag des Empfängers, bei postlagernden Zustellungen oder bei Einlage in ein Post-

fach (BFH BStBl. 1962 Teil III, S. 496; offenlassend FG Hamburg EFG 1981, S. 488).

Nicht zu verwechseln mit der Fristberechnung gem. § 108 AO und § 54 FGO.

c) Beweislast für Zugang und Zeitpunkt des Zugangs beim Steuerpflichtigen

Dem Finanzamt obliegt die Beweislast nach den Regeln des ersten Anscheins.

- Das Finanzamt 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 (FG Köln vom 18.10.1982, Gerling Informationen 2/83, FG Rheinland-Pfalz EFG 1983, S. 532).

- Zweifel am Zeitpunkt des Zugangs bestehen, wenn der Adressat durch substantiierte Erklärung erkennen läßt, daß er nicht rechtzeitig in den Besitz des Briefes gekommen sein kann (BFH BStBl. 1962 Teil III, S. 496): Nachsendung wegen Wohnungswechsels (BFH BStBl. 1962 Teil III, S. 454), am 3. Tag wurde keine Post ausgetragen, da Sonn- oder Feiertag (BFH BStBl. 1963 Teil III, S. 105).

Nachweispflicht des Finanzamts auch, wenn Vortrag des Steuerpflichtigen unglaublich, aber nicht widerlegbar ist (FG Hamburg EFG 1982 275 m.w.N.).

- Bestreitet der Adressat den Zugang überhaupt, kann eine substantiierte Darlegung des fehlenden Zugangs nicht verlangt werden, da er dazu nicht in der Lage ist (BFH BStBl. 1975 Teil II, S. 286).

d) Besondere Form der Bekanntgabe: Zustellung (VwZG)

Die förmliche Zustellung eines Verwaltungsaktes wird dann vorgenommen, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist, z.B. für Rechtsbehelfsentscheidungen gem. § 366 Satz 1 AO, oder wenn das Finanzamt eine förmliche Zustellung anordnet. Die Zustellung richtet sich dann nach den Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes (§ 122 Abs. 5 AO).

Folgende Zustellungsmöglichkeiten bestehen:

- Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde (§ 3 VwZG) oder mit eingeschriebenem Brief (§ 4 VwZG),
- Zustellung durch die Behörde gegen Empfangsbekenntnis (§ 5 VwZG) oder gegen Vorlage der Urschrift (§ 6 VwZG),
- Zustellung im Ausland (§ 14 VwZG) oder öffentliche Zustellung (§ 15 VwZG).

- Kann an den Empfänger in Person nicht zugestellt werden, so ist unter Beachtung des § 11 VwZG zuzustellen: Ersatzzustellung.

Beispiel: Die Ersatzzustellung kann gem. § 11 Abs. 1 und 3 VwZG nur in der Wohnung bzw. im Geschäftsraum des Adressaten, nicht jedoch in der Wohnung einer Haus- oder Geschäftsangestellten erfolgen (FG Saarland EFG 1983, S. 582).

§ 9 Abs. 2 VwZG läßt eine Heilung von Formfehlern bei der Zustellung hinsichtlich des Fristbeginns nicht zu.

Fehler der Zustellungsurkunde:

- Wenn auf der Zustellungsurkunde als zuzustellendes Schriftstück ein anderer als der tatsächlich zugestellte Einkommensteuerbescheid angegeben ist und wenn als Geschäftsnummer die Steuernummer eingetragen wurde. Als "Anschrift des Empfängers" gem. § 3 Abs. 1 Satz 2 VwZG genügt bei der zuzustellenden Sendung die Postfachangabe (BFH BStBl. 1983 Teil II, S. 699).

Folge der fehlerhaften Zustellungsurkunde: Sie führt nicht zur Unwirksamkeit der Zustellung selbst. Vielmehr gilt das Schriftstück in dem Zeitpunkt als zugestellt, in dem es der Empfangsberechtigte nachweislich erhalten hat (§ 9 Abs. 1 VwZG; FG Berlin EFG 1982, S. 443).

Bei der Zustellung gegen Empfangsbekenntnis (§ 5 Abs. 2 VwZG) genügt für die Wirksamkeit der Zustellung die Kenntnisaufnahme durch den Sozius, der den Streitfall nicht bearbeitet, wenn die Sozietät im Rechtsbehelfsverfahren selbst bevollmächtigt wurde (FG Hamburg EFG 1983, S. 95).

e) Bekanntgabemängel

Prüfen Sie neben den Fristfragen auch, ob die Bekanntgabe selbst ordnungsgemäß erfolgt, denn nur dann wird z. B. die Einspruchsfrist in Gang gesetzt.

- Bekanntgabe an Bevollmächtigte

Hat der Steuerpflichtige ausdrücklich einen Empfangsbevollmächtigten benannt, so ist grundsätzlich diesem zuzustellen. Nur in Ausnahmefällen kann gegenüber dem Steuerpflichtigen selbst die Bekanntgabe erfolgen, wenn das Finanzamt dies für erforderlich hält (BFH HFR 1962, S. 351).

Das Finanzamt darf aber seine Handlungsweise nicht willkürlich ändern. Hat es einer Person regelmäßig zugestellt, die nicht ausdrücklich als Bevollmächtigte bestellt war, so ist die unvermutete Zustellung an den Steuerpflichtigen unwirksam (BFH BStBl. 1965 Teil III, S. 389). Eine Verpflichtung zur Zustellung an den Bevollmächtigten ist in der Regel auch gegeben, wenn dieser Anträge gestellt hat (BFH BStBl. 1963 Teil III, S. 600).

Für die Zustellung von Einspruchsentscheidungen gilt folgendes: Hat der Bevollmächtigte eine schriftliche Vollmacht vorgelegt, darf nur an ihn zugestellt werden (§ 8 Abs. 1 Satz 2 VwZG). Eine Zustellung an den Steuerpflichtigen selbst ist unwirksam.

- Bekanntgabe an Ehegatten

Die Bekanntgabe an nur einen der Ehegatten genügt, wenn unterstellt werden kann, daß sich die Ehegatten gegenseitig zur Entgegennahme bevollmächtigt haben. Dies gilt nicht

- wenn nur einer der Ehegatten die Steuererklärung unterschrieben hat,
- wenn die Ehegatten getrennt leben oder geschieden sind,
- bei Schätzung der Besteuerungsgrundlagen,
- bei gesamtschuldnerischer Haftung für Steuerschulden, z. B. bei gemeinschaftlichem Grunderwerb durch beide Ehegatten (BFH BStBl. 1975 Teil II, S. 465).

- Bekanntgabe an Mitunternehmer

Bei einem an eine atypische stille Gesellschaft gerichteten Steuerbescheid ist es erforderlich, daß die Mitunternehmer einzeln bezeichnet

werden und die Art ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung zum Ausdruck kommt (BFH BStBl. 1984 Teil II, S. 63).

f) Fristende

Bei Monatsfristen endet die Frist mit Ablauf desjenigen Tages, welcher dem Tag vorangeht, der dem Anfangstag der Frist entspricht (§ 188 Abs. 2 BGB). Beginnt die Frist am 11. eines Monats zu laufen, so endet sie mit Ablauf des 10. des Folgemonats.

Fehlt der für den Ablauf maßgebende Tag, so endet die Frist mit dem Ablauf des letzten Tages dieses Monats (§ 188 Abs. 2 BGB).

Beispiel: Die am 31.1. beginnende Frist endet am 28.2. bzw. 29.2.

Endet die Frist an einem Samstag, Sonntag oder einem gesetzlichen Feiertag, so gilt als Fristende der Ablauf des nächstfolgenden Werktags (§ 108 Abs. 3 AO).

Die Frist läuft um 24.00 Uhr ab (§ 188 Abs. 1 BGB). In diesem Zeitpunkt muß das Schriftstück in die Verfügungsmacht des Finanzamtes bzw. Finanzgerichts übergegangen sein. Achtung: Die Hinterlegung eines Benachrichtigungsscheins für Einschreibsendungen genügt nicht (BFH BStBl. 1976 Teil II, S. 76).

Beweis des Posteingangs beim Finanzamt

Der Posteingangsstempel des Finanzamtes begründet die Vermutung, daß das Schriftstück am angegebenen Tag eingegangen ist. Die Vermutung ist widerlegbar. Beispiel: Hat ein Finanzamt - wie in der Regel - keinen Nachtbriefkasten und ist es auch nicht bis 24.00 Uhr mit einem zur Entgegennahme von Rechtsbehelfsschriften befugten Bediensteten besetzt, so ist die Beweisvermutung des verspäteten Eingangs entkräftet, wenn der glaubwürdige Vortrag des Steuerpflichtigen den Eingang der Rechtsbehelfsschrift noch am letzten Tag der Frist wahrscheinlich macht (FG Saarland EFG 1983, S. 7; vgl. auch: BFH BStBl. 1976 Teil II, S. 680; FG Köln EFG 1982, S. 144; BFH BB 1983, S. 1375; Westphal, Eingangsstempel des FA kein Beweis für den Zeitpunkt des Eingangs eines Schriftstückes beim FA BB 83, 2178).

3. Warum traf Sie an der Verhinderung, die Frist einzuhalten, keine Schuld?

In der Praxis werden am häufigsten nachfolgende Wiedereinsetzungsgründe geltend gemacht:

a) Arbeitsüberlastung

Ist grundsätzlich kein Wiedereinsetzungsgrund (BFH BStBl. 1975 Teil II, S. 213).

b) Verletzung des rechtlichen Gehörs - Fehlen der erforderlichen Begründung des Verwaltungsaktes

Nach § 126 Abs. 3 AO gilt die Versäumung der Rechtsbehelfsfrist nicht als verschuldet, wenn einem Verwaltungsakt die erforderliche Begründung fehlt oder die erforderliche Anhörung eines Beteiligten vor Erlaß des Verwaltungsaktes unterblieben und dadurch die rechtzeitige Anfechtung des Verwaltungsaktes versäumt worden ist. Eine völlig unzutreffende Begründung steht einer fehlenden Begründung gleich (Niedersächsisches FG EFG 1979, S. 579 bestritten). Wurde im Steuerbescheid in einigen Punkten ausdrücklich von der Erklärung abgewichen, aber nicht alle Abweichungspunkte im Bescheid aufgeführt und im übrigen darauf hingewiesen, daß die Änderungen dem Steuerberater mitgeteilt worden seien, was tatsächlich nicht der Fall war, so fehlt es am Ursachenzusammenhang für die Versäumnis der Einspruchsfrist (FG Baden-Württemberg EFG 1983, S. 586).

Die Verletzung der Anhörungspflicht kann, wenn die Abweichung im Steuerbescheid erläutert ist, allein nicht zur Wiedereinsetzung führen (FG Hamburg EFG 1982, S. 274).

c) Krankheit

Entscheidend ist, ob es sich um eine plötzliche und unvorhersehbare Erkrankung handelt oder um eine solche, bei der immer wieder Rückfälle auftreten (FG Nürnberg EFG 1976, S. 242: Vertreterbestellung notwendig). Gegenüber dem Personal ist anzuordnen, daß der Vertreter bei einem Rückfall unverzüglich benachrichtigt wird. Zur besonderen Sorgfaltspflicht bei schlechtem Gesund-

heitszustand und notwendigen Vorkehrungen: FG Köln EFG 1983, S. 266.

d) Urlaub

Der Steuerberater hat für Vertretung zu sorgen bzw. zumindest die rechtzeitige Bearbeitung fristabhängiger Vorgänge sicherzustellen (FG Düsseldorf EFG 1984, S. 185).

e) Verzögerungen im Postverkehr

Im Regelfall kann der Steuerberater damit rechnen, daß ein rechtzeitig zur Post gegebenes Schreiben innerhalb der gesetzlichen Frist ankommt. Voraussetzung: Nachweis des Postausganges durch Vorlage des Postausgangsbuches bzw. eines Fristenkalenders mit Absendevermerk (ausführlich: Gerling Informationen 23/84).

Längere Laufzeiten möglich: Per Einschreibebrief (BFH BStBl. 1971 Teil II, S. 143); bei Versendung vor Feiertagen (BFH BStBl. 1973 Teil II, S. 824); wenn der Rechtsbehelf bei einer unzuständigen Behörde eingelegt wurde und diese das Schreiben verspätet an die zuständige Behörde weiterleitet (BFH BStBl. 1968 Teil II, S. 121; BGH VersR 1981, S. 1126; FG Nürnberg EFG 1981, S. 162).

f) Büroversehen des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers

Die Fristversäumnis ist entschuldbar, wenn sie trotz Bestehens eines ordnungsgemäß eingerichteten Bürobetriebes eintrat. Es müssen Vorkehrungen getroffen werden, die unter normalen Umständen die Beachtung der Fristen gewährleisten: die Führung eines Fristenkontrollbuchs, der Vermerk des Fristablaufs in der einzelnen Sache (BFH HFR 1980, S. 11; BStBl. 1973 Teil II, S. 169), die Fristenberechnung und Führung des Fristenkontrollbuchs durch ein gut ausgebildetes, nach längerer Tätigkeit zumeist fehlerfrei arbeitendes und sorgfältig überwachtes Personal (BFH BStBl. 1969 Teil II, S. 190), Streichung der Eintragung erst, wenn Schreiben unterzeichnet und postfertig (BFH BStBl. 1984 Teil II, S. 441, BStBl. 1983 Teil II, S. 229; allg. zur Ausgangskontrolle: Gerling Informationen 23/84).

Ein Büroversehen liegt nicht vor, wenn die Sache dem zuständigen Bearbeiter vorgelegt wurde und dieser die Frist versäumt (BFH BStBl. 1961 Teil III, S. 447).

Versäumen Boten oder Angestellte eine Frist, so wird dies dem Steuerberater/Wirtschaftsprüfer nur dann zugerechnet, wenn er bei ihrer Auswahl oder Beaufsichtigung schuldhaft gehandelt hat. Sie sind bei der Beförderung von Schreiben auf den drohenden Fristablauf aufmerksam zu machen (BGH HFR 1980, S. 298).

4. Haben Sie die Frist für den Wiedereinsetzungsantrag eingehalten?

Antragsfrist: 1 Monat nach Wegfall des Hindernisses (§ 110 Abs. 1 Satz 1 AO).

Wegen der Fristberechnung: vgl. Tz. 2.

Im Klageverfahren gilt für den Wiedereinsetzungsantrag eine 2-Wochenfrist (§ 56 FGO).

Wann entfällt der Hindernisgrund?

Wenn dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter begründete Zweifel an der Fristeinhaltung kommen oder bei ordnungsgemäßer Bearbeitung hätten kommen müssen (BFH BStBl. 1963 Teil III, S. 103).

Ist der Steuerbescheid nicht zugegangen, so beginnt die Wiedereinsetzungsfrist erst, wenn er besorgt wurde und der Steuerpflichtige bzw. sein Berater Gelegenheit hatte, die Rechtslage zu erkennen (BFH BStBl. 1966 Teil III, S. 561). Beachten Sie die Ausschlußfrist:

Ein Jahr seit Ende der versäumten Frist, es sei denn, daß ein Tätigwerden Ihnen infolge höherer Gewalt unmöglich war (§ 110 Abs. III AO, § 56 Abs. III FGO). Weiterer Ausnahmefall: FG Hamburg EFG 1982, S. 490.

5. Ist der Antrag an eine Form gebunden?

Grundsätzlich nicht, doch empfiehlt es sich zur Vermeidung von Mißverständnissen, den Antrag grundsätzlich schriftlich zuzustellen. Das gilt insbesondere, wenn die versäumte Handlung selbst formgebunden ist (z.B. § 357 AO).

6. Haben Sie alle Tatsachen zur Begründung des Antrages innerhalb der Frist vorgetragen?

Tragen Sie alle Tatsachen vor, die bei der Entscheidung zu berücksichtigen sind. Legen Sie im einzelnen Ihre Büroorganisation dar, berichten Sie über die Eignung der Mitarbeiter (Ausbildung, Erfahrung pp.), deren Belehrung durch Sie (wann, mit welchem Inhalt) und wie Ihre stichprobenweise Überwachung (wann, wie oft) erfolgte. Bei krankheitsbedingter Fristversäumnis machen Sie Ausführungen zur Unvorhersehbarkeit und zur Schwere der Krankheit. Ergänzungen des Sachvortrags sind möglich (BFH BStBl. 1978 Teil II, S. 240).

Die rechtzeitige Nachholung der versäumten Rechtshandlung (§ 56 Abs. 2 Satz III und IV FGO) läßt die Pflicht, die Hinderungsgründe innerhalb der 2-Wochenfrist vorzutragen, unberührt (BVerfG vom 8.2.1983 StRK § 56 FGO, 349 i. BFH vom 30.5.1984 - I R 2/84 unveröffentlicht).

Rechtsausführungen, die für einen vollständigen Wiedereinsetzungsantrag nicht notwendig sind, können jederzeit nachgeschoben werden.

7. Haben Sie die Tatsachen zur Begründung des Wiedereinsetzungsantrags glaubhaft gemacht?

Glaubhaftmachung erfordert die Darlegung der überwiegenden Wahrscheinlichkeit des behaupteten Hinderungsgrundes. Die Glaubhaftmachung ist an keine Frist gebunden (vgl. Gerling Informationen 3/82). Glaubhaftmachung ersetzt den Beweis und kann zur Widerlegung selbst der Beweiskraft eines Eingangsstempels des Gerichts oder der Finanzbehörde genügen (BGH VersR 1983, S. 491; FG Nürnberg EFG 1983, S. 537; FG Saarland EFG 1983, S. 7; BFH BB 1983, S. 1375). Zur Glaubhaftmachung kann ein schlüssiger Sachvortrag und die Vorlage von eidesstattlichen Versicherungen genügen, wenn der Geschehensablauf wahrscheinlich erscheint.

8. Wiedereinsetzung ohne Antrag?

Die Wiedereinsetzung kann ohne Antrag gewährt werden, wenn innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist die versäumte Handlung nachgeholt worden ist (§ 110 Abs. 2 Satz III AO, § 56 Abs. 2 Satz IV FGO). Ob dies auch für das Finanz-

gerichtliche Verfahren gilt, ist streitig. Bejahend: BFH BStBl. 1978 Teil II, S. 390; verneinend: BFH BStBl. 1977 Teil II, S. 246; vermittelnd: FG Rheinland-Pfalz EFG 1983, S. 619, danach soll eine Wiedereinsetzung ohne Antrag nur dann möglich sein, wenn sich die Gründe hierfür aus der innerhalb der 2-Wochenfrist nachgeholten Rechtshandlung selbst ergeben oder aktenkundig sind.

9. Haben Sie die versäumte Handlung nachgeholt?

Innerhalb der Frist für den Wiedereinsetzungsantrag ist auch die versäumte Handlung selbst nachzuholen (§ 110 Abs. 2 Satz III AO, § 56 Abs. 2 Satz III FGO). Andernfalls ist auch der Antrag auf Wiedereinsetzung unzulässig. Eine bestimmte Reihenfolge ist nicht einzuhalten, so daß es ausreicht, wenn z.B. der verspätete Einspruchsschriftsatz vor dem fristgemäßen Wiedereinsetzungsantrag dem Finanzamt zugeht.

Weiterführende Hinweise zu Fragen der Wiedereinsetzung:

Apitz	Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand im Falle fehlender Begründung eines Verwaltungsaktes oder fehlender Anhörung eines Steuerpflichtigen (§ 126 Abs. 3 AO) DStR 1984, S. 584
Hermstädt	Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand BB 1977, S. 587
Kempermann	Adressierung und Bekanntgabe von Steuerbescheiden DStR 1979, S. 63 ff.
Koehler	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand - Beispiele in ABC-Form - NWB Fach 2, S. 4349 ff.
Macher	Folgen fehlerhafter Bekanntgabe eines Steuerbescheides DStZ 1980, S. 409 ff.
Oswald	Überschreiten der normalen Postlaufzeit und Wiedereinsetzung DVR 1977, S. 38

- Reichel Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Spiegel der Rechtsprechung - eine Dokumentation Stb 1977, S. 419, 557; 1978, S. 137; 1979, S. 269; 1983, S. 253
- Reichel/Mittelstädt Bekanntgabe und Zustellung im steuerlichen verwaltungs- und finanzgerichtlichen Verfahren StB 1980, S.177
- Rößler Beginn der Rechtsbehelfsfrist bei nach § 122 II AO bekanntgegebenen Steuerbescheiden DStZ A 1979, S. 451
- Rößler Zweifelsfragen bei Einkommensteuerbescheiden gegen Ehegatten DStR 1984, S. 354
- Rohner Die Wiedereinsetzung als Hilfsmittel bei mangelhafter Begründung von Steuerbescheiden DStR 1982, S. 25
- Schlücking Zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden BB 1982, S. 917
- Seybold Formell fehlerhafte Steuerbescheide DStR 1982, S. 275
- Westphal Eingangsstempel des FA kein Beweis für den Zeitpunkt des Eingangs eines Schriftstückes beim FA BB 1983, S. 2178
-
- BdF Schreiben vom 24.11.1975: Grundsätze zur Adressierung und Zustellung von Verwaltungsakten StEK AO § 89
- BdF Schreiben vom 30.4.1982 - IV A 7/S 0284/10/82: Zur Bekanntgabe an Personengesellschaften, juristischen Personen, an Haftende, in Fällen des Konkurses und der Gesamtrechtsnachfolge (BB 1982, 912, 1161, 1290, 1474, 2170)
- OFD Bremen Wiedereinsetzung nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist eines während der Abwesenheit ergangenen Verwaltungsaktes StEK AO 1977 § 110 Nr. 2.

Januar 1984

1 / 84 Zurückbehaltungsrecht an den Handakten wegen Gebührenansprüchen
und Belehrungspflicht über drohenden Fristablauf

(BGH, Urteil vom 11.10.1983 - VI ZR 95 / 82 - OLG München,
LG München I)

Eine auch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer wichtige Entscheidung, wenn diese wegen rückständiger Gebührenansprüche Unterlagen des Mandanten zurückbehalten wollen:

Leitsatz:

Hat ein Rechtsanwalt von seinem Mandanten sämtliche diesem zur Verfügung stehende Unterlagen erhalten, so verletzt er die nachvertragliche Pflicht aus dem Anwaltsvertrag, wenn er trotz drohender Verjährung nach Beendigung des Mandates wegen Nichtzahlung der Gebühren weder diese Unterlagen an den Mandanten zurückgibt noch ihn anderweitig auf die drohende Verjährung hinweist.

Anmerkung:

Vgl. zum Zurückbehaltungsrecht an Buchhaltungsunterlagen und Computerlisten Gerling Informationen 10/82 und 10/83.

2 / 84 Haftung aus fehlerhaftem Gutachten gegenüber Dritten;
Sorgfaltspflichten eines Sachverständigen

(BGH, Urteil vom 2.11.1983 - Az. IV a ZR 20/82 -
OLG Nürnberg, LG Nürnberg/Fürth)

1. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die Annahme eines Vertrages mit Schutzwirkungen für Dritte davon abhängt, daß einem Vertragspartner das Wohl und Wehe des oder der Dritten anvertraut ist:
 - a) Es ist heute in Literatur und Rechtsprechung anerkannt, daß durch einen schuldrechtlichen Vertrag Schutzpflichten zugunsten von Dritten begründet werden können, die selbst keinen Anspruch auf die Hauptleistung aus dem Vertrag haben (vgl. BGH NJW 1982, S. 2431).
 - b) Schutzpflichten können auch zugunsten von solchen Personen begründet werden, die dem Vertragspartner nicht namentlich bekannt sind. Ebenso wenig ist erforderlich, daß der Vertragspartner die genaue Zahl der in den Schutzbereich einbezogenen Personen kennt (BGH Band 26, S. 365, 371; Band 33, S. 247, 249; Band 55, S. 11, 18; NJW 1956, S. 1193, 1159, 1676; NJW 1965, S. 1757). Erforderlich ist allerdings, daß die zu schützende Personengruppe objektiv abgrenzbar ist.
 - c) Der BGH hat mehrfach bei der Entscheidung darüber, ob eine bestimmte Person in den Schutzbereich eines Vertrages einbezogen ist, darauf abgestellt, ob das Wohl und Wehe dieser Personen dem Vertragspartner der

schutzpflichtigen Partei anvertraut war. Diese Entscheidungen sind jedoch nicht dahin zu verstehen, daß der BGH ausschließlich unter diesen Voraussetzungen die rechtliche Zulässigkeit dieses Vertragstyps bejahen wollte. Sie betreffen vielmehr lediglich die Frage, unter welchen Voraussetzungen allein aufgrund der objektiven Interessenlage - d.h. also ohne einen konkreten Anhaltspunkt in ausdrücklichen Parteierklärungen oder im sonstigen Parteiverhalten - die stillschweigende Vereinbarung einer Schutzpflicht für Dritte anzunehmen ist.

Bei der Beauftragung eines Sachverständigen kommt es häufig vor, daß das zu erstattende Gutachten als Grundlage für die Entscheidung von Personen dienen soll, die zum Sachverständigen nicht in vertraglichen Beziehungen stehen (vgl. BGH NJW 1982, S. 2431; 1983, S. 1053).

2. Zur Sorgfaltspflicht eines Sachverständigen bei der Bewertung eines Hausgrundstücks:

Ein Sachverständigengutachten muß sich auf Tatsachen und nicht auf Mutmaßungen oder Unterstellungen stützen. Von der Voraussetzung, daß Wohnungen frei finanziert seien, durfte der beklagte Sachverständige daher nur dann ausgehen, wenn er sich davon überzeugt hatte, daß diese Voraussetzung zutraf. Sind dem Sachverständigen die für die Beurteilung maßgeblichen Umstände nicht bekannt, muß er sie beim Auftraggeber erfragen, u. U. auch andere Ermittlungen anstellen (etwa Anfragen bei Behörden). Bleibt diese Bemühung erfolglos, so darf er zwar sein Gutachten auf Unterstellungen aufbauen, muß dies jedoch in dem Gutachten kenntlich machen.

3. Zur Frage des mitwirkenden Verschuldens

Es ist selbstverständlich, daß an die Erkenntnisfähigkeit des sachverständigen Beraters höhere Anforderungen zu stellen sind als an die seines Auftraggebers. Wenn dieser die Fehler nicht erkennt, die dem Berater oder Gutachter unterlaufen sind, so kann allein daraus in der Regel nicht ein mitwirkendes Verschulden hergeleitet werden. Hier könnte es möglicherweise u.a. darin gefunden werden, daß dem Kläger die erhebliche Differenz zwischen dem vom

beklagten Sachverständigen geschätzten Wert und dem tatsächlich geforderten Kaufpreis nicht aufgefallen ist. Der Tatrichter wird zu prüfen haben, ob solche Abweichungen zwischen den theoretischen Berechnungen der Sachverständigen und den Preisen am Immobilienmarkt etwas Ungewöhnliches sind. Keinesfalls kann ein etwaiges Mitverschulden des Klägers für so schwerwiegend angesehen werden, daß es jede Haftung des Beraters oder Gutachters ausschließen würde (BGH WM 1965, S. 288; RGZ Band 129, S. 109, 114; Soergel-Mühl § 276 Rdn. 34).

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

- Boecken: Die Erweiterung der Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers durch die neuen aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften, Diss. Köln 1969, S. 64 ff.;
- Faber: Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Kreditgeber bei unrichtiger Vermögensaufstellung, BB 1957, S. 495;
- Czech: Die Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, BB 1975, S. 723;
- Ders.: Die Haftung des Wirtschaftsprüfers und des C.P.A. gegenüber Dritten, Diss. Hamburg 1977;
- Durchlaub: Die vertragliche Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, DB 1974, S. 905;
- Ebke: Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung, 1983;
- Schulze: Grundprobleme der Dritthaftung bei Verletzung von Auskunfts- und Beratungspflichten in der neueren Rechtsprechung, JuS 1983, S. 81 ff.;
- Gerling-Informationen: 3/81 - Haftung gegenüber Dritten aus dem stillschweigenden Auskunftsvertrag;
16/81 - Zur Haftung eines Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters für den Kreditschaden einer Bank;
13/82 - Steuerberatungsvertrag mit Schutzwirkung zugunsten des Kreditgebers;
5/83 - Anforderungen an ein steuerrechtliches Gutachten;
5/83 - Steuerberatungsvertrag mit Schutzwirkung zugunsten der Gesellschafter;

Gräfe-Suhr:

Die Haftung des Steuerberaters in zivilrechtlicher, steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht, NWB Verlag 1978, S. 6 ff m.w.N.;

Westrick:

Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht 1963, S. 92 ff;

B G H:

Urteil vom 25.4.1961, DB 1961, S. 837;

OLG Saarbrücken:

Urteil vom 12.7.1978, BB 1978, S. 1434 (rechtskräftig nach Rücknahme der Revision - VII ZR 251/78 - am 10.10.1980);

LG Zweibrücken:

Urteil vom 30.6.1982 - 7 O 70/77 - nicht rechtskräftig - ZIP 1982, S. 1096.

Februar 1984

3 / 84 Rückgabe von Geschäftsunterlagen und Belegen des Mandanten

- Beweisnot des Steuerberaters
- Zurückbehaltungsrecht?

(OLG Düsseldorf, Urteil vom 29. Juni 1983 - Az. 11 U 38/83;
LG Düsseldorf, Az. 3 O 727/82)

Der ehemalige Mandant eines Steuerberaters verlangte im Wege einer einstweiligen Verfügung Herausgabe von Geschäftsunterlagen und Belegen.

Der Steuerberater versicherte, daß die Belege zwischenzeitlich zurückgegeben worden seien. Demgegenüber behauptete der Mandant, die Belege nicht zurück- erhalten zu haben.

Auf der Grundlage dieses Sachverhaltes traf das OLG Düsseldorf folgende Fest- stellungen:

1. Es liegen einander widersprechende eidesstattliche Versicherungen vor. Der Senat sieht sich nicht in der Lage zu entscheiden, welche von ihnen den wahren Sachverhalt wiedergibt oder welchem der jeweiligen Personen mehr Glauben geschenkt werden kann. Unter diesen Umständen ist eine Rückgabe der Belege nicht glaubhaft gemacht. Diesen Nachteil muß der Verfügungsbeklagte (Steuerberater) tragen, denn im Rahmen von § 667 BGB muß er die Rückgabe der ihm zur Bearbeitung überlassenen Unterlagen beweisen.

2. An eigenen Geschäftspapieren und Buchhaltungsunterlagen des Mandanten besteht kein Zurückbehaltungsrecht.
3. Die Dringlichkeit der einstweiligen Verfügung folgt aus der Natur der herausverlangten Unterlagen und weiter daraus, daß diese zur Erledigung der an sich dem Verfügungsbeklagten (Steuerberater) ursprünglich übertragenen steuerberatenden Aufgaben dringend benötigt wurden, zumal für die Erledigung der darauf aufbauenden Arbeiten bestimmte Termine bei den Finanzämtern zur Vermeidung von Nachteilen eingehalten werden müssen. All dies rechtfertigt auch im Wege der einstweiligen Verfügung Herausgabe an sich selbst und nicht nur an einen Sequester zu verlangen.

Hinweis zur Schadenverhütung:

Nach Kenntnis dieser Entscheidung des OLG Düsseldorf wird dringend empfohlen, die Rückgabe von Geschäftsunterlagen und Belegen nur gegen Quittung des Empfängers vorzunehmen. Dabei sollte darauf geachtet werden, daß in der Empfangsbestätigung Art und Umfang der zurückgegebenen Unterlagen gekennzeichnet sind.

Weiterführende Rechtsprechungshinweise:

Kein Zurückbehaltungsrecht an
Computerlisten:

OLG Stuttgart vom 1.12.1981,
Gerling Informationen 10/82;
OLG Düsseldorf vom 12.3.1982,
Gerling Informationen 10/83.

Zurückbehaltungsrecht an Handakten und
Pflicht zur Belehrung über drohenden
Fristablauf:

BGH vom 11.10.1983,
Gerling Informationen 1/84.

Februar 1984

4 / 84 Versicherungsschutz aus der Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung bei Schäden an Mandantenunterlagen?

Die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung deckt primär den Bereich solcher Schäden ab, die weder Personen- noch Sachschäden sind.

Den Versicherungsnehmern häufig unbekannt ist die in beschränktem Umfang vorgenommene Deckung von Sachschäden in den Allgemeinen Versicherungs-Bedingungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung (§ 1 II AVB). Diese kann zum Eintritt des VH-Versicherers führen, wenn durch fahrlässiges Verhalten des Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters oder von deren Büropersonal Mandantenunterlagen beschädigt werden.

Die Versicherungs-Bedingungen weisen darauf hin, daß nicht nur die Beschädigung und die Vernichtung von Sachen als Sachschäden anzusehen sind, sondern auch deren Abhandenkommen (§ 1 I AVB). Der Versicherungsschutz besteht aber nicht bei dem Abhandenkommen von Geld, geldwerten Zeichen, Wertsachen, Inhaberpapieren und blanco indossierten Orderpapieren (§ 1 II 2 AVB).

Die Höhe der maximalen Versicherungsleistung bei Sachschäden ist beschränkt auf 1/4 der im Versicherungsvertrag genannten Deckungssumme. (Beispiel: Höchstdeckung pro Schadenfall DM 500.000,-- beinhaltet eine Höchstdeckung für Sachschäden von DM 125.000,--.)

Darüber hinaus ist die Selbstbeteiligung des Versicherungsnehmers bei Sachschäden erheblich höher und beträgt 25 % des gedeckten Sachschadens (§ 3 II 3 AVB).

Zum Schutz gegen Feuer-, Explosions-, Einbruch-Diebstahl-, Leitungswasser- und Sturmschäden: vgl. Enters StBg 1979, S. 221 f.

März 1984

5 / 84 Haftungsbegrenzungen in Mandatsverträgen

- 1. Teil -

Die tendenziell steigende Höhe von Regreßforderungen macht es notwendig, über Haftungsbegrenzungen nachzudenken.

Sie sollten mit Ihrem Mandanten die Vereinbarung von Haftungsbeschränkungen insbesondere bei nachfolgenden Situationen erörtern:

- bei einer kurzfristigen Beauftragung, so daß Ihnen keine hinreichende Zeit für eine gründliche Bearbeitung verbleibt;
- bei steuerrechtlichen Spezialfragen, die entweder bisher in Ihrer Praxis nicht anfielen oder die für den Mandanten besondere wirtschaftliche Risiken beinhalten (z.B. körperschaftssteuerrechtliche Fragen von Mandanten mit Auslandsbezug, Bewertungsfragen beim Kauf immaterieller Anlagewerte von der Muttergesellschaft etc.);
- bei schwierigen steuerrechtlichen Fragen, die vom Gesetzgeber nicht bedacht und von der Judikatur bisher nicht geklärt wurden;
- bei unentgeltlichen Beratungen.

1. Teil: Haftungsbeschränkungen in einer Einzelvereinbarung

In einer zwischen Ihnen und dem Mandanten ausgehandelten Vereinbarung - kein Formular - können Sie Haftungsbeschränkungen sowohl hinsichtlich der Haftungshöchstsumme als auch hinsichtlich des Verschuldensgrades durchführen. Die gesetzlichen Bestimmungen des AGB-Gesetzes behindern weder direkt noch sinngemäß die Wirksamkeit derartiger einzelvertraglicher Regelungen.

Eine im Grunde selbstverständliche gesetzliche Einschränkung befindet sich in § 276 Abs. 2 BGB: Danach kann die Haftung für vorsätzliches Verhalten nicht abbedungen werden.

Daneben kann die Anerkennung einer Haftungsbeschränkung versagt werden, weil sie den guten Sitten und den Grundsätzen von Treu und Glauben (§§ 138, 242 BGB) widerspricht.

Nicht zuletzt müssen Sie das Standesrecht der Wirtschaftsprüfer und/oder Steuerberater beachten:

Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (§ 20)

1. Die Vereinbarung des Ausschlusses der Haftung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten für Berufsversehen ist nur in besonderen Ausnahmefällen, z.B. bei einem außergewöhnlich großen oder nicht übersehbaren Risiko, zulässig.
2. Eine vertragliche Beschränkung der Haftung ist statthaft, soweit das Haftungsrisiko im Einzelfall den Betrag von DM 100.000,-- übersteigt. Der Ausschluß einer Haftung für mündliche oder telefonische Auskünfte ist zulässig.
3.
4. Vereinbarungen im Sinne der Absätze 1 bis 3 sollen schriftlich getroffen werden ...

Standesrichtlinien der Wirtschaftsprüfer

Richtungsweisende Feststellungen zum Abschnitt VI "berufswürdiges Verhalten":

Der Wirtschaftsprüfer darf die Haftung für Berufsversagen nur in besonderen Ausnahmefällen ausschließen. Durch eine Haftungsbeschränkung darf die Mindesthöhe der gesetzlich vorgesehenen Deckungssumme nicht unterschritten werden.

Haftungsfreizeichnung für leicht fahrlässige Pflichtverletzung

Eine derartige Freizeichnung scheint unbedenklich zu sein (OLG Köln DStR 1967, S. 332). Im Einzelfall problematisch ist die Abgrenzung der leichten Fahrlässigkeit von der groben Fahrlässigkeit.

Haftungsfreizeichnung nicht nur für leicht fahrlässige, sondern auch grob fahrlässige Pflichtverletzung

Diese Haftungsbeschränkung ist problematisch, da darin ein Verstoß gegen Treu und Glauben gesehen werden kann. Die Freizeichnung für offensichtliche Fehler widerspricht der Berufsstellung und dem Vertrauen in die Berufsausübung des Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers (so z.B. Deutsch VersR 1974, S. 307; Bunte BB 1981, S. 1069). Eine derartige Haftungsbeschränkung sollte nur im Ausnahmefall vereinbart werden: Wenn der Mandant Sie sehr spät beauftragt bzw. Sie in Termindruck kommen, weil Sie nicht rechtzeitig die notwendigen Informationen erhalten. Es sollte dann das Motiv für die Haftungsbeschränkung angegeben werden: "Aufgrund des weitgehend ungeklärten Sachverhalts und/oder der Eilbedürftigkeit und/oder im Hinblick auf die Bearbeitung nach ausländischem Recht...."

Haftungsfreizeichnung für eingeschaltete Spezialisten

Es kann sich die Notwendigkeit bei steuerrechtlichen Spezialfragen ergeben, einen Berufskollegen einzuschalten, der sich mit dieser Materie vertieft

beschäftigt hat. Wird dieser im Rahmen Ihres Mandatsvertrages, d. h. als Ihr Erfüllungsgehilfe eingeschaltet, so sollten Sie einen völligen Ausschluß einer Haftung gemäß § 278 BGB vereinbaren.

Beschränkung auf eine Haftungshöchstsumme

Derartige Haftungsbeschränkungen sind zulässig.

Beachten Sie aber die standesrechtlichen Regelungen. Steuerberater sollten daher die Haftungshöchstsumme nicht unter DM 100.000,-- vereinbaren. Der Wirtschaftsprüfer sollte entsprechend der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchführer vom 8.12.1967 keine Haftungsbegrenzung unter DM 500.000,-- vereinbaren.

Bei Aufträgen, die ein erheblich höheres Schadenrisiko vorhersehen lassen, sollten Sie eine angemessene höhere Haftungshöchstsumme vereinbaren und gleichzeitig mit Ihrem Berufshaftpflichtversicherer eine entsprechende Versicherungssumme vereinbaren.

Ist Ihr Mandant mit einer Haftungsbeschränkung z.B. auf die Deckungssumme Ihrer Berufshaftpflichtversicherung nicht einverstanden, sollten Sie ihm anbieten, eine speziell auf das wirtschaftliche Risiko seines Mandates zugeschnittene Haftpflichtversicherung für Vermögensschäden abzuschließen. Legt er auf die Absicherung eines hohen Risikos Wert, so ist es in der Regel möglich, sich die Prämie als Teil des Honorars ersetzen zu lassen.

Haftungsfreizeichnung bei mündlich oder telefonisch erteilter Auskunft

Die zivilrechtliche Wirksamkeit einer derartigen Haftungsbegrenzung erscheint nicht zweifelhaft. Allerdings kann damit nicht die Haftung wegen vorsätzlich sittenwidriger Schädigung gemäß § 826 BGB ausgeschlossen werden.

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer haben ein erhebliches sachliches Interesse an der Vereinbarung einer Haftungsbeschränkung für derartige "Nebenleistungen". Denn mündlich erteilte Ratschläge tragen häufig Risiken, die weder dem Grunde

noch der Höhe nach kalkulierbar sind. Darüber hinaus sind sie nicht selten unentgeltlich.

2. Teil: Haftungsbeschränkungen in Allgemeinen Geschäftsbedingungen
(folgt in einer der nächsten Ausgaben der Gerling-Informationen)

Weiterführender Hinweis:

Deutsch: Freizeichnung von der Berufshaftung
VersR 1974, S. 301 ff.

März 1984

6 / 84 Verfügung über Mandantengelder

- Statt Herausgabe von Mandantengeldern: Vertrag über eine Geldanlage
 - Indiziert Verstoß gegen Standesrecht die Sittenwidrigkeit des Mandatsvertrages?
-

Zur Frage der Sittenwidrigkeit eines zwischen einem Rechtsanwalt und seinem Mandanten geschlossenen Vertrages über die "Anlage" von Mandantengeldern, die der Anwalt veruntreut hat, hat der Bundesgerichtshof in seinem Urteil vom 13. Oktober 1983 - Az. III ZR 163/82 - folgende Hinweise gegeben:

1. Die unberechtigte Verfügung über fremde Gelder und erst recht die strafbare Untreue stellen grobe Verletzungen der einem Rechtsanwalt obliegenden Standespflichten dar (vgl. Lingenberg/Hummel, Kommentar zu den Grundsätzen des anwaltlichen Standesrechts 1981 § 47 Ziff. 11 ff. m.w.N.).
2. Es ist anerkannt, daß nicht schon jeder Standesverstoß eines an Standesregeln gebundenen Vertragsteils den Vertrag sittenwidrig und nichtig macht (BGHZ 78, 263, 267 m.w.N.). Regelmäßig bedarf es zusätzlicher besonderer Umstände, die einem standeswidrigen Verhalten den Stempel der Sittenwidrigkeit aufdrücken (vgl. BGHZ 22, 162, 165. Bei einem Rechtsanwalt müssen strenge Maßstäbe an seine Standespflichten angelegt werden (BGHZ 22, 162, 165 m.w.N.).

3. Wird im Vertrag eine Schuldumschaffung vereinbart und der Beklagte (Rechtsanwalt) aus seiner Haftung für die Weiterleitung der Mandantengelder entlassen, so trifft Dr.S. aus dem Anwaltsvertrag die Nebenpflicht, den Kläger über die ihm nachteiligen Folgen einer Novation, durch die der Beklagte von seiner Haftung für die Auszahlung der eingehenden Mandantengelder befreit wurde, zu belehren.

April 1984

7 / 84 Schaden wegen Nichtbeteiligung an einem Bauherrenmodell?
(BGH-Urteil vom 22.10.1983)

Schadenmindernde Anrechnung von Steuervorteilen?

I. Zum Schaden eines Kapitalanlegers, der sich an einem Bauherrenmodell beteiligt hat, wenn ihm verspätet mitgeteilt wird, daß ihm bescheinigte Verlustzuweisungen vom Finanzamt nicht in voller Höhe anerkannt werden und er sich deshalb nicht mehr rechtzeitig an weiteren Anlageobjekten beteiligt:

1. "Es gibt keinen allgemeinen Erfahrungssatz des Inhaltes, daß die Beteiligung eines Anlegers an einem Bauherrenmodell für ihn letztlich immer gewinnbringend sei. Anders als die Planungskosten und die sonstigen der Herstellung des Bauwerks unmittelbar dienenden Aufwendungen wirken sich die steuerrechtlich als abzugsfähig anerkannten Provisionen, Gebühren und Vergütungen, die der Investor dem Anlagenvermittler, Initiator, Betreuer, Treuhänder, Finanzierungsvermittler, Bürgen, Garantiegeber usw. zu zahlen hat, nicht ohne weiteres auf den Wert der Anlage aus. Ob diese Werbungskosten gleichwohl "gut angelegt" sind, hängt außer von den zunächst augenfälligen, das spätere Abschreibungsvolumen aber ver-
ringernden Steuerersparnissen maßgeblich davon ab, ob das Anlageobjekt eine später realisierbare Wertsteigerung erfährt. Dafür ist entscheidend, ob das Objekt eine Rendite erzielt, die zumindest die Zinsen bzw. Kosten des eingesetzten Eigen- und Fremdkapitals deckt und ferner die Tilgung des Fremdkapitals insoweit ermöglicht, als der aus den Werbungs-

kosten entstandene Verlust nicht durch eine realisierbare Wertsteigerung ausgeglichen wird. Dabei ist zu bedenken, daß gestiegene Bau- und Finanzierungskosten und im Verhältnis dazu weniger stark steigende Mieterträge sich negativ auf die Rendite bei Immobilienanlagen auswirken können (von Heymann, DB 1981, S. 564).

2. Daß der in der Werbung für Bauherrenmodelle herausgestellte Steuervorteil auf Dauer nicht die Nachteile ausgleichen kann, die der Bauherr infolge einer unzureichenden Rendite erleidet, liegt auf der Hand. Muß der Bauherr auch noch das Eigenkapital finanzieren, wird die vom Initiator veranschlagte Rendite jedenfalls in erheblichem Maße beeinträchtigt."

Die obigen Ausführungen des BGH in seiner neuesten Entscheidung vom 27.10.1983 (VII ZR 12/82 - OLG München, LG München I) machen die Schwierigkeiten der Schadenberechnung deutlich. Der in der Entscheidung geltend gemachte Schaden wegen der Nichtbeteiligung an einem Bauherrenmodell ist bisher praktisch nicht von großer Bedeutung gewesen, da der Anleger seiner Nachweispflicht, daß er ein anderes ertragreiches Bauherrenmodell gezeichnet hätte, nicht nachgekommen ist.

Bei fehlgeschlagenen Abschreibungsgesellschaften wird auch der Ersatz eines entgangenen Gewinnes (§ 255 BGB) diskutiert (Nirk, Der "Emissionsprospekt" einer sog. Publikums- (Abschreibungs-) Kommanditgesellschaft als Anspruchsgrundlage für geschädigte Kapitalzeichner, in Festschrift für Hefermehl, S. 189, 201 f.). Auch dieser Schadenersatzanspruch spielt aber in der Praxis keine Rolle, denn der bei einer Abschreibungsgesellschaft kurzfristig eintretende Steuervorteil wird durch die in den ersten Jahren fehlende Verzinsung der Kapitalanlage und der später auftretenden höheren Besteuerung kompensiert (Eingehend hierzu: Lenzen, Schadenersatzansprüche des betrogenen Kommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft, BB 1973, S. 1197).

Von praktischer Bedeutung ist in erster Linie die Geltendmachung des Verlustes des gezeichneten Kapitalbetrages. Als Schadenersatz wird regelmäßig die Rückerstattung dieses Betrages verlangt.

- II. Dieser Schadenersatzanspruch wirft das Problem auf, ob der durch den wirtschaftlich verlorengegangenen Zeichnungsbetrag eingetretene Steuervorteil im Wege der Vorteilsausgleichung zu einer entsprechenden Kürzung des Schadenersatzanspruchs führt.

Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den auf den Schadenersatzanspruch eines Geschädigten anzurechnenden Vorteilen grundsätzlich auch Steuern, die dieser infolge der Schädigung erspart hat (BGHZ Band 74, S. 114; WM 1981, S. 486).

Der BGH lehnt aber dann einen anzurechnenden Steuervorteil ab, wenn die volle Schadenersatzleistung durch eine korrespondierende Einkommensteuerpflicht aufgehoben wird, ohne daß die Beträge im Einzelfall festgestellt zu werden brauchen (BGHZ Band 74, S. 114 ff.; WM 1970, S. 637; 1981, S. 486). So sei die Schadenersatzleistung bis zur Höhe der Kommanditeinlage als Betriebseinnahme nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG voll zu versteuern.

Er lehnt im übrigen eine Steuerprivilegierung dieses Schadenersatzanspruchs nach §§ 24 Nr. 1 a, 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG ab (BGHZ Band 74, S. 115 f unter Berufung auf BFH Bundessteuerblatt 1973 II, S. 123). Der Schädiger dürfe sich nicht auf eine solche Steuervergünstigung berufen, da der Gesetzgeber eine Ermäßigung des Steuersatzes dem Geschädigten nur aus besonderen Anlässen gewähre und diese nicht zur Entlastung von Schädigern bestimmt sei.

Zur Vertiefung dieser umstrittenen steuerrechtlichen und schadenersatzrechtlichen Problematik wird verwiesen auf:

von Linstow, Schadensersatz und Belastung mit Einkommensteuer NJW 1980, S. 424;

Kaligin, Die spezifischen Risiken und Rechtsschutzmöglichkeiten des Kommanditisten bei Beteiligungen an Abschreibungsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, S. 211 ff.;

Piltz, Zur steuerlichen Beurteilung von Schadensersatzleistungen nach dem Zusammenbruch von Abschreibungsgesellschaften, BB 1979, S. 1336;

Quast/Richter/Schmider, Zivilrechtliche Haftungsfragen im Zusammenhang mit dem Vertrieb von steuerbegünstigten Kapitalanlagen Bd. II Rdn. 28 f.

April 1984

8 / 84 B e r a t u n g s f e h l e r

- Hinweispflichten vor Aufnahme eines Prozesses ?

Der Bundesgerichtshof hat im Urteil vom 8.12.1983 - I ZR 183/81 - die Beratungspflichten eines Rechtsanwalts im Hinblick auf die Risiken eines zu erwartenden Rechtsstreites konkretisiert:

"Ist für den beratenden Rechtsanwalt erkennbar, daß ein zu erwartender Rechtsstreit nahezu sicher oder jedenfalls mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit für seinen Mandanten verlorengelangen wird, so genügt er seiner Beratungspflicht in der Regel nicht schon durch den Hinweis, daß ein Risiko bestehe und der Ausgang des Rechtsstreites offen sei; er muß von sich aus deutlicher zum hohen Grad des Risikos und zur Wahrscheinlichkeit eines Prozeßverlustes Stellung nehmen."

Die Ausführungen des Bundesgerichtshofs zur Hinweispflicht auf das Risiko und die Wahrscheinlichkeit des Prozeßverlustes können auch als Anhaltspunkte für den Umfang der Beratungspflichten eines Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers angesehen werden, wenn dieser zu den Aussichten eines Steuerstreitverfahrens befragt wird. Auch er hat Zweifel und Bedenken darzulegen. Insbesondere bei einem wahrscheinlichen Prozeßverlust hat er das in etwa abschätzbare Ausmaß des Risikos zu erörtern. Ist das Risiko aber wegen fehlender höchstrichterlicher Rechtsprechung und gegensätzlicher finanzgerichtlicher Urteile nicht abschätzbar, genügt eine Erläuterung dieser Situation und ein "Offenlassen" des Ausgangs des Rechtsstreites.

April 1984

9 / 84 Verjährung des Schadenersatzanspruchs gegen Steuerberater
wegen Pflichtwidrigkeit bei Hausverwaltung (§ 68 StBerG)

Die Gerichte haben sich bereits mehrfach mit sogenannten nichttypischen Tätigkeitsbereichen des Steuerberaters befaßt. Dabei wurde im Rahmen der Diskussion der Verjährungseinrede immer die Behauptung aufgestellt, die dreijährige Verjährungsfrist des § 68 StBerG betreffe nur Regresse aufgrund typischer steuerberatender Tätigkeit.

Das LG Frankfurt hatte nun einen Sachverhalt zu entscheiden, bei welchem der Steuerberater nicht nur den Auftrag zur Erstellung der Einkommensteuererklärung erhalten hatte, sondern daneben auch die Haus- und Grundbesitzverwaltung übernommen hatte. Nach Ansicht des Landgerichts handelt es sich dabei um einen einheitlichen Vertrag mit der Folge, daß bei Regreßansprüchen wegen Pflichtverletzung bei der Hausverwaltungstätigkeit die Verjährungsvorschrift des § 68 StBerG eingreift (Urteil des LG Frankfurt vom 3.1.1984 - Az. 2/26 O 330/83).

Zur Anwendbarkeit des § 68 StBerG bei diversen Tätigkeitsbereichen des Steuerberaters:

- | | |
|---|--|
| 1. Anlageberatung: | OLG Hamm DB 1980, S. 1335;
BGH Gerling Informationen 14/82 |
| 2. Beantragung von Investitionszuschüssen: | LG Bonn Gerling Informationen 6/80 |
| 3. Bewirkung einer wirksamen Abtretung von Steuererstattungsansprüchen: | BGH Gerling Informationen 7/82 = WM 1982, S. 371 = ZIP 1982, S. 318 = VersR 1982, S. 398 = DB 1982, S. 849 |

Mai 1984

10 / 84 Haftungsbegrenzungen in Mandatsverträgen

- 2. Teil: Allgemeine Auftragsbedingungen und AGB-Gesetz

Im Anschluß an die Erörterung diverser Möglichkeiten von Haftungsbeschränkungen in Einzelvereinbarungen mit Mandanten sollen nun einige Hinweise zu Haftungsbegrenzungen in Allgemeinen Auftragsbedingungen gegeben werden.

Die Gründe für Haftungsbegrenzungen wurden im ersten Teil erläutert (Gerling Informationen 5/84). Dort wurde auch bereits auf die Regelungen im Standesrecht der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer hingewiesen. Wir erinnern in diesem Zusammenhang an die neue BGH-Entscheidung zum Einfluß des Standesrechts auf Ihre vertraglichen Vereinbarungen mit Mandanten: Gerling Informationen 6/84.

Beispiele von Haftungsbegrenzungen:

- Haftungsfreizeichnung für grobfahrlässige Vertragsverletzungen

Das AGB-Gesetz regelt in § 11 Ziff. 7, daß eine Begrenzung der Haftung für einen Schaden, der auf einer grobfahrlässigen Vertragsverletzung des Verwenders der Allgemeinen Auftragsbedingungen - d. h. des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers - oder auf einer vorsätzlichen oder grobfahrlässigen Vertragsverletzung seines gesetzlichen Vertreters oder Erfüllungsgehilfen beruht, unwirksam ist.

Dieses Verbot der Haftungsfreizeichnung gilt gemäß § 24 AGB-Gesetz für Ihre Verträge mit Mandanten, die Nichtkaufleute sind.

Sinngemäß gilt das Verbot der Freizeichnung aber auch für den Mandatsvertrag mit einem Kaufmann, wenn sich dieses Mandat auf dessen Handelsbetrieb bezieht (§ 24 S. 2, § 9 II Nr. 2 AGB-Gesetz; Palandt-Heinrichs § 9 Tz. 5).

- Haftungsfreizeichnung für leichtfahrlässige Vertragsverletzungen

Diese Haftungsfreizeichnung ist nicht vom Verbot des § 11 Ziff. 7 AGB-Gesetz erfaßt.

Das bedeutet nicht, daß damit die Wirksamkeit dieser Freizeichnung in Allgemeinen Auftragsbedingungen grundsätzlich unterstellt werden kann. Denn Haftungsfreizeichnungsklauseln sind im kaufmännischen wie im nichtkaufmännischen Bereich nicht nur an den Verbotstatbeständen des AGB-Gesetzes, sondern auch an der Generalklausel des § 9 AGB-Gesetz zu messen. Danach sind derartige Klauseln nur dann wirksam, wenn die durch die Klausel verursachte Risikoverlagerung unter Berücksichtigung aller Umstände nicht zum Nachteil des Mandanten als unangemessen anzusehen ist.

Die Haftungsfreizeichnung für eine leichtfahrlässige Vertragsverletzung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers wird zunehmend im Schrifttum als unangemessen und deshalb unwirksam angesehen. Denn beide Berufsangehörige nehmen gegenüber dem Mandanten eine besondere Vertrauensstellung ein bzw. ihnen wird eine besondere Vertrauenserwartung entgegengebracht. Dies begründet sich zum einen aus ihrer berufstypischen Leistung und Qualifikation (Staudinger-Schlösser § 11 7 Tz. 37; von Westphalen WM 1983, S. 977 mwN).

Zum anderen wird darauf hingewiesen, daß sowohl Steuerberater als auch Wirtschaftsprüfer zum Abschluß einer Berufshaftpflichtversicherung verpflichtet sind, so daß gerade für den Fall leichtfahrlässiger Berufsversehen diese Eintrittspflichtig ist. Da die Versicherung nicht nur dem Schutz des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers, sondern gleichermaßen dem Schutz des Mandanten dienen soll, wird die Haftungsfreizeichnung für leichtfahrlässige Vertragsverletzungen als unangemessen und damit unwirksam angesehen (ebenso Bunte BB 1981, S. 1065; Ulmer-Brandner Anh §§ 9 - 11 Tz. 951, 563; a.A. Beise BB 1979, S. 354).

Auch wenn bis heute eine höchstrichterliche Entscheidung zu dieser Haftungsbegrenzungsklausel fehlt, muß aus den obengenannten Gründen die Wirksamkeit einer derartigen Klausel in Allgemeinen Auftragsbedingungen bezweifelt werden.

In diesem Zusammenhang kann auch auf ein Urteil des OLG Stuttgart hingewiesen werden, welches die Haftungsfreizeichnung eines Arztes für leichtfahrlässige Behandlungs- und Aufklärungsfehler als unangemessen und unwirksam ansah (NJW 1979, S. 2355). Dabei darf aber ein markanter Unterschied nicht übersehen werden: Von Ihnen werden regelmäßig "nur" Vermögensinteressen wahrgenommen; der Arzt befaßt sich demgegenüber mit den höherwertigen Rechtsgütern des Lebens und der Gesundheit.

Wollen Sie unnötige Auseinandersetzungen über die Wirksamkeit einer derartigen Haftungsfreizeichnungsklausel vermeiden, sollten Sie diese deshalb - soweit dies überhaupt notwendig ist - in einer Einzelvereinbarung gesondert vereinbaren (vgl. Gerling Informationen 5/84; Rohweder DStR 78, 65).

Es wird daran erinnert, daß Wirtschaftsprüfern im Bereich der aktienrechtlichen Pflicht- und Sonderprüfungen eine Freizeichnung für Fahrlässigkeit spezialgesetzlich untersagt ist (§§ 168 IV, 144 AktG).

- Haftungshöchstsummenklauseln

Höchstsummenklauseln ohne Differenzierung nach dem Grad des jeweiligen Verschuldens sind unwirksam, da sie nicht auf leichtfahrlässige Pflichtverletzungen beschränkt sind. Sie verstoßen gegen das Verbot der Haftungsfreizeichnung für grobfahrlässige Vertragsverletzungen gem. § 11 Ziff. 7 AGB-Gesetz. Die in §§ 168 II, 144 AktG geregelte Haftungsbeschränkung auf DM 500.000 bei Fahrlässigkeit - d. h. leichter und grober Fahrlässigkeit - betrifft nur den Bereich der Pflicht- und Sonderprüfungen durch Wirtschaftsprüfer. Sie läßt sich nicht auf freiwillige Prüfungen und andere Berufstätigkeiten von Wirtschaftsprüfern übertragen (Ulmer-Brandner Anh §§ 9 - 11 Tz. 952, 563; Beise BB 79, 352; Bunte BB 81, 1066).

Höchstsummenklauseln für Fälle leichter Fahrlässigkeit sind nach derzeit einhelliger Auffassung wirksam, wenn sie betragsmäßig angemessen sind (Wolf, Kom. z. AGB-Gesetz § 9 Tz. 7).

- a) In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß für Wirtschaftsprüfer die Angemessenheit sich in jedem Fall an der Mindestversicherungssumme von DM 500.000 orientieren muß. § 54 WPO in Verbindung mit der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer vom 8.12.1967 haben festgeschrieben, daß eine Versicherungspflicht gegen Haftpflichtgefahren besteht und eine Mindestdeckungssumme von DM 500.000 vereinbart sein muß.
- b) Abweichend zur Regelung bei den Wirtschaftsprüfern schreibt § 67 Steuerberatungsgesetz keine Mindestversicherungssumme vor, sondern fordert nur eine "angemessene Versicherung". Als angemessen nach Nr. 19 Abs. 2, S. 2 der Standesrichtlinien ist eine Versicherungssumme von mindestens DM 100.000 für den einzelnen Schadenfall anzusehen. Die Haftungshöchstsumme in den Allgemeinen Auftragsbedingungen der Steuerberater darf damit die Grenze von DM 100.000 pro Schadenfall nicht unterschreiten. Das Standesrecht der Steuerberater läßt dementsprechend eine Haftungsbegrenzung auf die Mindestversicherungssumme zu (§ 20 II).
- c) Die Angemessenheit einer wirksamen Höchstsummenklausel hat sich außerdem an dem Wert des Beratungsauftrages und den steuerlichen bzw. vermögensmäßigen Auswirkungen einer Beratung zu orientieren. Es ist deshalb zu empfehlen, daß bei Aufträgen, die ein höheres Schadenrisiko vorhersehen lassen, als dies in Ihrer Praxis üblich ist, eine für den Einzelfall zugeschnittene höhere Deckungssumme mit dem Haftpflichtversicherer vereinbart wird.
- d) Es sollte im übrigen dem Mandanten immer angeboten werden, für die zu erledigenden Aufgaben höhere Deckungssummen mit dem Haftpflichtversicherer zu vereinbaren (vgl. BGH BB 1980, S. 1013).

Der Mandant kann dann die Angemessenheit der Versicherung auch selbst prüfen und gegebenenfalls von sich aus darauf hinwirken, daß eine höhere Haftpflichtversicherung abgeschlossen wird. Die Prämie können Sie ihm

dann bei entsprechender Vereinbarung in Rechnung stellen. Wichtig ist, daß Ihre Auftragsbedingungen einen deutlichen Hinweis auf die Versicherbarkeit höherer Schäden enthalten.

Sie sollten also besonders darauf achten, daß grundsätzlich ein nahtloses System zwischen dem Haftpflichtversicherungsschutz und Ihren Haftungsbegrenzungsklauseln im Bereich der Haftungs- und Deckungshöchstsummen besteht.

- e) Wenn die Haftungshöchstsummenbegrenzung sich auch auf Serienschäden (Schäden aufgrund mehrerer Verstöße, die auf dem gleichen fachlichen Fehler beruhen) beziehen soll, so entstehen zusätzliche Wirksamkeitsrisiken: Für Serienschäden würde nur einmal die Haftungshöchstsumme zur Verfügung stehen, so daß die Haftungssumme für den einzelnen Fehler eventuell nicht mehr angemessen ist.

Selbst die vorsorgende Erweiterung der Haftungshöchstsumme für Serienschäden in Tz. 9 Abs. 1 der Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer (Stand 1.10.1983) auf DM 2,5 Mio., wird von Brandner für unangemessen und unwirksam angesehen. Es kann "dadurch die Haftungssumme für den Einzelverstoß sogar auf unter DM 500.000 absinken" (Ulmer-Brandner Anh §§ 9 - 11 Tz. 952).

- Haftungsbeschränkung auf Schadenersatzansprüche, die von der Versicherung bezahlt werden

- a) Diese Haftungsbeschränkung ist unwirksam. Denn über die Berufshaftpflichtversicherung werden z. B. nicht Schadenersatzansprüche aufgrund einer wissentlichen Pflichtverletzung beglichen. Andererseits ist ein Haftungsausschluß für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit in § 276 Abs. 2 BGB, § 11 Ziff. 7 AGB-Gesetz für unwirksam erklärt worden. Diese Begrenzungsklausel würde damit zu einer Umgehung des gesetzlichen Verbots führen.
- b) Es bestehen keine Bedenken, im Bereich leichtfahrlässiger Berufsversehen den geschädigten Mandanten auf die Ersatzleistung der Versicherung zu verweisen. Voraussetzung ist, daß die Deckungssumme pro Berufsversehen bzw. die Maximierung für Serienschäden angemessen ist.

- Haftungsausschluß für mündliche Erklärungen / telefonische Auskünfte

Ein genereller Haftungsausschluß für Auskünfte, Beratungen und ähnliche Erklärungen verstößt gegen § 9 Abs. 2 Ziff. 2 AGB-Gesetz.

In dieser Klausel wird nach dem Wortlaut auch der Haftungsausschluß für grobfahrlässig falsche Erklärungen unterstellt. Dies ist gem. § 11 Ziff. 7 AGB-Gesetz verboten.

Ein Haftungsausschluß könnte allenfalls für leichtfahrlässig falsche mündliche Erklärungen dann in Frage kommen, wenn durch sie keine Hauptpflichten ausgehöhlt würden und damit auch keine unangemessene Risikoverlagerung zu Lasten des Mandanten stattfindet. Hier kann insoweit verwiesen werden auf die Ausführungen zum Haftungsausschluß für leichtfahrlässige Pflichtverletzungen (im Ergebnis ebenso: Wolf, Kom. z. AGB-Gesetz § 9 Tz 10).

Wie werden allgemeine Auftragsbedingungen wirksam vereinbart?

Gemäß § 2 AGB-Gesetz sind Sie verpflichtet, den Mandanten bei Vertragsabschluß auf die Allgemeinen Auftragsbedingungen hinzuweisen. Sie müssen ihm die Möglichkeit zur Kenntnisnahme in zumutbarer Weise verschaffen. Ihr Mandant muß dann ausdrücklich oder durch schlüssiges Verhalten sein Einverständnis erklären.

Auch wenn sich § 2 AGB-Gesetz nur auf Ihre Verträge mit Mandanten bezieht, die Nichtkaufleute sind, sollten Sie zu Ihrer eigenen Sicherheit auch bei Mandatsverträgen mit Kaufleuten wie dort beschrieben vorgehen.

Es reicht jedenfalls nicht aus, wenn Sie lediglich auf Briefbögen diverse Haftungsbeschränkungen z.B. für telefonische oder mündliche Auskünfte aufdrucken lassen.

Wurde ein Mandat bereits begründet, ohne daß der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer Allgemeine Auftragsbedingungen einbezogen hatte, so kann eine nachträgliche Vereinbarung derselben nur im Wege einer Vertragsänderung Wirksamkeit erlangen (§ 305 BGB). Voraussetzung ist, daß an den

Mandanten ein entsprechender Antrag auf Abänderung des Vertrages gestellt wird und dieser Antrag von ihm angenommen wird. Die häufig anzutreffende bloße Beifügung von Allgemeinen Auftragsbedingungen zum Prüfungsbericht reicht hierfür nicht (BGH WM 1983, S. 41).

Welche Folgen ergeben sich aus unwirksamen Haftungsbegrenzungsklauseln?

Vereinbaren Sie eine unwirksame Haftungsbegrenzungsklausel, so richtet sich der Inhalt Ihres Vertrages nach den gesetzlichen Vorschriften (§ 6 Abs. 2 AGB-Gesetz).

Dies bedeutet, daß eine der Höhe oder/und dem Verschuldensgrad nach unbeschränkte Haftung gegeben ist (Palandt-Heinrichs vor § 8 Tz. 3a; OLG Stuttgart BB 1979, S. 1468; BGH NJW 82, S. 2309, 2313).

Eine teilweise Aufrechterhaltung im freizeichnungsfähigen Bereich ist nicht möglich (BGH a.a.o; NJW 83, S. 1325, m.Anm. Bunte).

Es ist bestritten, ob die Hinzufügung einer salvatorischen Klausel ("soweit dies gesetzlich zulässig ist") die völlige Unwirksamkeit von AGB-Klauseln verhindern kann (Bunte NJW 83, S. 1326; Lindacher BB 1983, S. 154 ff.).

Bis zur Entscheidung des BGH kann zumindest versucht werden, durch eine derartige salvatorische Klausel die völlige Unwirksamkeit bei Haftungsbegrenzungsklauseln zu verhindern.

Weiterführende Hinweise:

- Beise Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschafts-
prüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
im kaufmännischen Verkehr BB 1979, S. 353
- Börger Haftungsbegrenzungen beratender Berufe, insbesondere
der Rechtsanwälte NJW 1969, S. 913 ff.
- Bunte Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschafts-
prüfungsgesellschaften und das AGB-Gesetz BB 1981,
S. 1064
- Rohweder Auswirkungen des AGB-Gesetzes auf den Abschluß von
Steuerberatungsverträgen unter Verwendung von
allgemeinen Auftragsbedingungen DStR 1978, S. 63
- Roussos Freizeichnung von Schadenersatzansprüchen im
Recht der AGB, 1982
- Westphalen Die Wirksamkeitsgrenzen von Haftungsfreizeichnungs-
klauseln bei leichter Fahrlässigkeit gem. § 9
AGB-Gesetz WM 1983, S. 974
- Wolf Freizeichnungsverbote für leichte Fahrlässigkeit
in allgemeinen Geschäftsbedingungen NJW 1980,
S. 2433 ff.
- Zilius Überblick über das AGB-Gesetz unter besonderer
Berücksichtigung der Bedeutung für die Vertrags-
praxis des Wirtschaftsprüfers Wpg 1977, S. 309

Juni 1984

11 / 84 Haftung eines Steuerberaters und Rechtsbeistandes

- Hinweis- und Warnpflichten bei Beratung über Unternehmensbeteiligung (Anlageberatung)
(BGH-Urteil vom 25.1.84 - IV a ZR 81/82 - OLG Hamm, LG Hagen)
 - Wege zur Vermeidung von Haftungsgefahren
 - Weiterführende Hinweise aus Rechtsprechung und Literatur
-

Der Bundesgerichtshof hat erneut bestätigt, daß Steuerberater ihre Mandanten rechtzeitig und eindeutig warnen müssen, wenn diese risikobehaftete Entscheidungen treffen wollen. Der zur Entscheidung stehende Sachverhalt betraf eine mißglückte Unternehmensbeteiligung, zu der ein gleichzeitig als Rechtsbeistand zugelassener Steuerberater beratend hinzugezogen worden war.

„Von ihm als Dipl.-Kfm. und Steuerberater konnte man die buchhaltungs-technischen Kenntnisse erwarten, die erforderlich waren, um die Geschäftsbücher und Geschäftsunterlagen eines Unternehmens zu prüfen und daraus Schlüsse auf dessen wirtschaftliche Lage zu ziehen. Der Mandant, der früher Maurer und später Kunststoffspritzer war, war hierzu nicht in der Lage.

- Ein ordnungsgemäßes Rechnungswesen war nicht vorhanden. Gerade dieser Umstand hätte ihn veranlassen müssen, dem Mandanten dringend von einer Beteiligung abzuraten. Er hätte darauf hinweisen müssen, daß bei dem

Zustand des Rechnungswesens über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens und damit über die Kreditfähigkeit der Gesellschaft nichts Zuverlässiges ausgesagt werden konnte.

- Er hätte darauf hinweisen müssen, daß die ständige Vernachlässigung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchführungspflicht gewichtige Zweifel an der geschäftlichen Zuverlässigkeit des Geschäftsführers und Alleingesellschafters begründeten.
- Er hätte den Mandanten darüber belehren müssen, daß die Beteiligung an einem solchen Unternehmen - und zwar sowohl in der Form eines Darlehens als auch in der Form einer Kommanditeinlage - ein außergewöhnlich riskantes Unterfangen war, von dem dringend abgeraten werden müsse.
- Eine Warnungspflicht hätte sich auch daraus ergeben, daß die vorgelegte "Planbilanz" ausgeglichen war, d. h. sie wies weder ein Eigenkapital noch ein Minuskapital auf. Es ist eine Erfahrungstatsache, daß zum erfolgreichen Betrieb eines Unternehmens in der Regel ein gewisses Eigenkapital erforderlich ist.
- Der Steuerberater, der gleichzeitig als Rechtsbeistand für Gesellschaftsrecht zugelassen war, hat bei der Anfertigung des Entwurfes eines Darlehensvertrages nicht die gebotene Sorgfalt angewandt: Er hat bei seinem Mandanten durch die Übersendung des Vertragsentwurfes ein falsches Gefühl von Sicherheit hervorgerufen. Der Vertrag enthielt in § 4 eine Klausel, wonach dem Mandanten zur Sicherheit "alle Aktivwerte, vor allem die Vorräte und die Kundenforderungen, uneingeschränkt bis zur vollen Befriedigung" abgetreten werden. Selbst wenn diese Vertragsbestimmungen rechtlich wirksam gewesen wären, hätte der Mandant dadurch nur eine zweifelhafte Sicherheit erlangt. Dem Steuerberater und Rechtsbeistand mußte aufgrund seiner beruflichen Erfahrung bekannt sein, daß Banken in der Regel dem Unternehmen keine ungesicherten Kredite geben; er mußte auch damit rechnen, daß die Aktivwerte der Firma zu einem wesentlichen Teil bereits zur Absicherung des Bankkredites verwandt

worden waren. Hierauf hätte er den Kläger hinweisen müssen.

- Er hätte ihn ferner darüber unterrichten müssen, daß sich Lieferanten heute regelmäßig das Eigentum an den gelieferten Waren bis zur Bezahlung des Kaufpreises vorbehalten und häufig auch einen verlängerten Eigentumsvorbehalt vereinbaren.
- Er hätte ihn darüber belehren müssen, daß den Umständen nach nicht damit zu rechnen war, daß die Firma über Vermögenswerte verfügte, die sich als Sicherungsmittel für das vom Kläger zu gewährende Darlehen einsetzen ließen.
- Es kommt bei dieser Sachlage nicht mehr entscheidend darauf an, daß auch die Formulierung der Sicherungsabrede rechtstechnisch mißglückt ist."

Die Entscheidung des Bundesgerichtshofs, der sowohl im Ergebnis als auch in der Begründung zugestimmt werden muß, zeigt, daß die Beratung über Unternehmensbeteiligungen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer risikobehaftet ist. Die Haftungsgefahren sind besonders groß, wenn Sie gleichzeitig als Rechtsbeistand zugelassen sind und die vertragliche Gestaltung und insbesondere die Sicherungsvereinbarungen entwerfen.

Wenn die Ihnen zur Verfügung stehenden Erkenntnisquellen kein eindeutiges Beratungsergebnis ermöglichen, so decken Sie dies auf und machen Sie einen entsprechenden Vorbehalt.

Sollten Sie sich einmal geirrt haben, so ist eine sofortige Richtigstellung geboten (vgl. BGH WM 1962, S. 932).

Sind Sie nicht gleichzeitig als Rechtsbeistand oder Rechtsanwalt zugelassen, so beachten Sie die nur sehr eingeschränkte Rechtsbesorgungsbefugnis aufgrund der Regelungen im Rechtsberatungsgesetz (vgl. auch Pressedienst der Bundessteuerberaterkammer vom 24.3.1983: "Rechtsberatung durch Steuerberater" StB 1983, S. 139).

Regreßansprüche aus einer mißglückten Anlageberatung sind auch wegen der nicht kalkulierbaren Schadenhöhe - z.B. bei Übernahme persönlicher Haftung - von besonderer Brisanz. Die Deckungssumme der Berufshaftpflichtversicherung wird dann nicht selten überschritten. Deshalb sollten Sie in Ihrem eigenen Interesse regelmäßig die Höchstdeckungssumme Ihrer Berufshaftpflichtversicherung prüfen und gegebenenfalls anpassen. Darüber hinaus sollten Sie bei risikobehafteten Beratungen - dazu zählt die Anlageberatung - mit dem Mandanten einen schriftlichen Beratungsvertrag mit einer entsprechenden auf die Deckungssumme begrenzten Haftungshöchstsumme abschließen.

Weiterführende Hinweise:

1. Pflichten bei der Anlagenberatung

BGH vom 22.3.1979 NJW 1979, S. 1451 = BB 1980, S. 108
betr. Kapitalanlagevermittler

BGH vom 25.11.1981 DB 1982, S. 482 = VersR 1982, S. 194
betr. Kapitalanlageberater und Anlagevermittler

BGH vom 9.12.1981 DStR 1982, S. 500 = DB 1982, S. 484

LG Hagen DB 1979, S. 1076 f. = StB 1979, S. 258

Holzmann/Gurke, Anlegerschutz am Grauen Kapitalmarkt, DB 1983, S. 29 ff.

2. Haftungsbegrenzungen in Mandatsverträgen

Haftungsbegrenzungen in Einzelvereinbarungen mit den Mandanten,
Gerling Informationen 5/84 (1. Teil)

Haftungsbegrenzungen in Allgemeinen Auftragsbedingungen,
Gerling Informationen 10/84 (2. Teil)

3. Unternehmensbeteiligung

Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, Entwurf des
Arbeitskreises Unternehmensbewertung Wpg. 1980, S. 409 ff.

Crone-Erdmann/Scholz, Berechnung des Unternehmenswertes

Schmorleiz Der Preis eines Unternehmens
DSWR 1980, S. 14 ff.

Leffson Bilanzanalyse, 2. Auflage 1977

Riemer Bilanzanalyse, Grundriß für Steuerberater mit
Formelblätter und Textbögen 1980

Juni 1984

12 / 84 Haftung des Steuerberaters / Wirtschaftsprüfers

- Berechnung einer Veräußerungsrente
 - Fehlerhafte Berufsausübung durch Benutzung des Tabellenanhangs im Wirtschaftsprüferhandbuch?
-

Für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die eine Veräußerungsrente berechnen sollen, hat das Oberlandesgericht Düsseldorf wichtige Hinweise gegeben:

Ein Mandant erhob unter Hinweis auf ein Privatgutachten des Diplom-Versicherungsmathematikers Prof. Dr. Heubeck den Vorwurf gegen seinen Steuerberater, seine Rentenberechnung sei fehlerhaft. Bei "richtiger" Berechnung hätte er eine geringere monatliche Belastung gehabt.

Der Steuerberater hatte den Auftrag erhalten, die Rente "unter steuerlichen Gesichtspunkten" auszurechnen.

Hierzu hat des OLG Düsseldorf folgende Feststellungen getroffen:

1. Die Formulierung des Auftrages ist unscharf und bedarf einer Auslegung. Aus der Interessenlage ergibt sich, daß die Rente so berechnet werden sollte, daß die Berechnung in der Steuerbilanz übernommen werden konnte, ohne Beanstandungen der Finanzverwaltung besorgen zu müssen. Die Rentenberechnung sollte also - so legt der Senat den Inhalt des Mandats aus - nach der in der Steuerpraxis üblichen Methode erfolgen.

2. Der Steuerberater hat die Rente anhand der im Tabellenanhang im Wirtschaftsprüferhandbuch abgedruckten Spitzer-Tabellen errechnet. Die Berechnung einer Veräußerungsrente nach Spitzer ist in der Steuerpraxis üblich.

Bei der Bemessung einer Veräußerungsrente, die als Äquivalent für das übertragende Objekt dienen soll, ist der Rentenbarwert jährlich versicherungsmathematisch neu zu berechnen (vgl. EStR 17 Abs. 3; Tipke, Steuerrecht 9. Aufl. 1983, S. 304). Die Berechnung ist unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und von Sterbetafeln nach mathematischen Grundsätzen vorzunehmen, wobei der Tabellenanhang im Wirtschaftsprüferhandbuch herangezogen werden kann (vgl. z.B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht 2. Aufl. 1979 § 5 Anm. VII 1 a und Fußnote 160; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft § 156 Rdn. 23; Herrmann-Heuer, Kommentar zum EStG und KStG § 6 Anm. 1165).

Bei den im Wirtschaftsprüferhandbuch enthaltenen Tabellen handelt es sich um diejenigen nach Spitzer, die der Steuerberater der Rentenberechnung zugrunde gelegt hat. Da die Berechnungsmethode somit allgemein anerkannt ist und in vergleichbaren Fällen der üblichen Praxis entspricht, kann ihm ein fehlerhaftes, zum Schadenersatz verpflichtendes Verhalten nicht deswegen angelastet werden, weil er nicht die Tabellen herangezogen hat, die der von dem Mandanten als Privatgutachter bestellte Diplom-Versicherungsmathematiker Prof. Dr. Heubeck entwickelt hat und die eine niedrigere Rente ergeben als diejenige, zu deren Zahlung sich der Mandant verpflichtet hat. Der BFH hat es sogar zugelassen, aus Vereinfachungsgründen statt der versicherungsmathematischen Methode die Grundsätze des § 14 Bewertungsgesetz anzuwenden (vgl. Herrmann-Heuer a.a.o.).

(Urteil des OLG Düsseldorf vom 28.10.1983 - Aktenzeichen 22 U 115/83 und 22 U 132/83; LG Krefeld 2 O 47/83 -)

Gegen das Urteil wurde beim BGH Revision eingelegt (Az. VIII ZR 374/83). Eine Entscheidung über die Annahme der Revision liegt bisher nicht vor. Wir werden über den Ausgang des Revisionsverfahrens berichten.

Juli 1984

13 / 84 Neue BGH-Entscheidung (Urteil vom 8.5.84 - VI ZR 156/82, OLG Hamburg)

- Verjährung des "sekundären" Schadenersatzanspruchs wegen unterlassener Belehrung des Mandanten über Fehler in den eigenen Arbeiten und die Verjährung von Schadenersatzansprüchen
-

Leitsatz

Ein sogenannter "sekundärer" Schadenersatzanspruch gegen einen Rechtsanwalt kann während eines noch bestehenden Mandats auch dann innerhalb von drei Jahren verjähren, wenn der Mandant von einem Fehler des Anwalts sowie einem ihm daraus entstehenden Schaden Kenntnis erlangt hat und daraus den Schluß zu ziehen vermag, daß sich der Anwalt ihm gegenüber schadenersatzpflichtig gemacht haben kann. Die Verjährung tritt dann allerdings erst drei Jahre nach Kenntnis des Mandanten vom Schaden, von den Umständen, aus denen sich seine Ersatzberechtigung ergibt, und von der Person des Ersatzpflichtigen ein.

Da auch den Steuerberater eine Belehrungspflicht über seine Fehler trifft und er einem "sekundären" Schadenersatzanspruch ausgesetzt ist, kann diese Entscheidung auf den Regreßanspruch gegen ihn übertragen werden.

Juli 1984

14 / 84 Rechtsprechung zu Haftungsbegrenzungen in Mandatsbedingungen

- Haftungshöchstsumme
 - Geltungserhaltende Reduktion bei unwirksamer Mandatsbedingung?
-

In Mandatsbedingungen wurde eine generelle Haftungshöchstsumme von DM 50.000,-- vereinbart. Eine Beschränkung dieser Haftungsbegrenzung auf Regresse wegen leicht fahrlässiger Berufsversehen war nicht vorgenommen worden.

Das OLG Stuttgart hat in seinem Urteil vom 5.8.1982 - Az. 7 U 80/82, VersR 84, 450 - dazu folgende Feststellungen getroffen:

1. Eine in Mandatsbedingungen enthaltene generelle betragsmäßige Haftungsbeschränkung verstößt gegen § 11 Nr. 7 AGB-Gesetz (Verbot des Haftungsausschlusses bei grobem Verschulden).
2. In der Rechtsprechung hat sich mehr und mehr die Auffassung durchgesetzt, daß eine restriktive Auslegung zur Aufrechterhaltung zu weit gefaßter - unwirksamer - Klauseln in Geschäftsbedingungen nicht zulässig ist. Die Haftung ist der Höhe nach unbegrenzt (vgl. auch BGH NJW 82, 2309; OLG Bamberg VersR 84, 393; OLG Hamm NJW 82, 283).

Diese Entscheidung steht in Übereinstimmung mit den in den Gerling Informationen 10/84 (Mai 1984) gegebenen Hinweisen zu Haftungsbegrenzungen in Mandatsverträgen. Ihre Bedeutung wird dadurch erhöht, daß der BGH die Annahme der Revision abgelehnt und dadurch deutlich gemacht hat, daß er die Entscheidung nicht ändern will.

Juli 1984

15 / 84 Haftung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers

- Aufklärungspflichten des Steuerberaters
 - Anzeige- und Informationspflicht des Mandanten
-

Der Steuerberatungsvertrag begründet sowohl Pflichten für den Steuerberater als auch solche für den Mandanten.

Es ist zunächst Sache des Mandanten, dem Steuerberater den in einer Buchführung oder Bilanz zu erfassenden Sachverhalt umfassend und deutlich darzustellen. Im Anschluß daran hat der Steuerberater die Pflicht, durch ergänzende Befragung des Mandanten ihm erkennbar fehlende Informationen zu verlangen. Durch die Erfüllung der beiderseitigen Pflichten erlangt der Steuerberater ein möglichst vollständiges und klares Bild des steuerrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes.

In der Praxis gestaltet sich die Feststellung, wo die Grenzen der beiderseitigen Pflichten verlaufen, häufig schwierig. Das OLG Oldenburg hatte einen Sachverhalt zu beurteilen, in dem insbesondere die Informationspflicht des Mandanten im Mittelpunkt stand.

Der Sachverhalt war folgender:

Die Betriebsprüfung stellte bei dem Mandanten fest, daß Umsätze aus dem Betrieb von Mietwagen dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterworfen worden waren, obwohl für diese keine Taxenkonzession, sondern lediglich

eine Mietwagenkonzession bestand. Es kam dementsprechend zu einer Nachveranlagung in Höhe von DM 143.000,-- und zu einem Regreßanspruch gegen den Steuerberater in derselben Höhe. Von ihm war die Buchhaltung auf der Grundlage der gegebenen Informationen, Grundaufzeichnungen und Belege erstellt worden. Zu seiner Entlastung trug er vor, daß die Versteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz auf fehlender Information durch den Mandanten beruhe. Ihm sei nicht bekanntgegeben worden, daß dessen Taxiunternehmen um diverse Mietwagen erweitert worden war.

Das OLG Oldenburg hat in seinem Urteil vom 2. März 1984 - Az. 6 U 136/83 - u.a. folgendes festgestellt:

„Es ist zu berücksichtigen, daß ein Steuerberater grundsätzlich nicht zu weiteren Ermittlungen verpflichtet ist, wenn er aufgrund der bisherigen Handhabung bzw. zuvor getroffener Feststellungen einen bestimmten steuerrechtlich erheblichen Sachverhalt als geklärt ansehen und ferner annehmen darf, daß sein Auftraggeber etwaige Änderungen dieses Sachverhalts als möglicherweise steuerrechtlich bedeutsam erkennen und von sich aus anzeigen werde (BGH VersR 1980, S. 264, 265).

Da es für den Steuerberater undenkbar erscheinen mußte, daß dem Mandanten, der schon 10 Jahre in dem Gewerbe tätig war, der steuerliche Unterschied zwischen Taxen und Mietwagen nicht bekannt war, konnte er darauf vertrauen, daß er ihm unverzüglich Mitteilung davon machen werde, wenn er die für die Mini-Car-Zentrale angeschafften Fahrzeuge nicht als Taxen, sondern als Mietwagen betreiben wollte.“

Juli 1984

16 / 84 Haftung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers

- Vermögensverwaltung (Hausverwaltung) durch Steuerberater/
Wirtschaftsprüfer
 - Haftung für Frostschäden?
-

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sind nicht selten geneigt, ohne schriftliche Fixierung ihres Auftrages neben der steuerberatenden Tätigkeit auch Vermögensverwaltungen zu übernehmen. Dies führt zu erheblichen Haftungsgefahren.

Beispiel:

Ein Steuerberater wird von mit ihm freundschaftlich verbundenen Mandanten vor deren Auswanderung mit der umfassenden Vermögensverwaltung beauftragt. Er schaltet u.a. ein Maklerbüro zur Veräußerung des Hauses seiner Mandanten ein. Während der Verkaufsverhandlungen entsteht durch Frosteinbruch an der Heizungs- und Wasserinstallation des Hauses ein erheblicher Schaden, da die Heizung nicht eingeschaltet war. Zur Schadenbeseitigung müssen DM 50.000,-- aufgewandt werden.

Das LG Darmstadt hat durch Urteil vom 24.2.1984 - Az. 1 O 441/82 - den die Hausverwaltung betreibenden Vermögensverwalter, einen Rechtsanwalt, zur Schadenersatzleistung verurteilt. Da er ohne Einschränkung die Regelung sämtlicher Vermögensangelegenheiten übernommen habe, deren Betreiben den

Mandanten wegen ihrer Abwesenheit nicht mehr möglich war, habe er die Pflicht dafür zu sorgen, daß das leerstehende Haus zu Zeiten möglicher Frosteinbrüche ausreichend beheizt war.

Auch die Erteilung des Maklerauftrages zur Veräußerung könne den die Hausverwaltung betreibenden Vermögensverwalter nicht entlasten.

Sollten Sie von Mandanten zu vermögensverwaltenden Tätigkeiten aufgefordert werden, ist es ratsam, den Umfang Ihrer Arbeit im einzelnen schriftlich festzuhalten. Denn es kann zumindest im Regelfall nicht Ihre Aufgabe als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer sein, für eine ordnungsgemäße Beheizung eines Hauses zu sorgen, Reparaturen durchführen zu lassen oder die Auswahl bei Mietern zu treffen.

Da es für den rechtsgeschäftlich bestellten Vermögensverwalter keine gesetzlichen Regeln über sein Verwaltungshandeln gibt, sollten Sie zu Ihrer Risikoentlastung darüber Vereinbarungen in dem schriftlichen Vertrag mit dem Mandanten treffen. Dabei sollten u.a. die Vermögensgegenstände im einzelnen angegeben werden. Es sollte auch geregelt werden, ob Ihnen nur die Funktion der Vermögenserhaltung obliegt oder ob Sie sich auch um eine Mehrung des Vermögens bemühen müssen. Letzteres führt zu erheblichen Haftungsgefahren. Im übrigen sollten Sie nicht verkennen, daß Sie u. U. im Bereich kaufmännischer Ermessensentscheidungen tätig werden und damit in einem von Ihrer Berufshaftpflichtversicherung nicht gedeckten Bereich arbeiten (vgl. Gerling Informationen 21/83 betr. Versicherungsschutz für Haftpflichtansprüche aus Treuhandtätigkeiten).

In dem Vertrag über Ihre Vermögensverwaltung für den Mandanten sollte aufgrund des erheblichen Haftungsrisikos eine Haftungsbegrenzung im Hinblick auf die Haftungshöchstsumme vereinbart werden (Gerling Informationen 5/84: Haftungsbegrenzungen in Einzelvereinbarungen; Gerling Informationen 10/84: Haftungsbegrenzungen in Allgemeinen Auftragsbedingungen; Gerling Informationen 14/84: Rechtsprechung zu Haftungsbegrenzungen in Mandatsbedingungen).

Weiterführende Hinweise

BGH Urteil vom 29.4.63 WM 1963, S. 726 ff:

Leitsätze:

1. Die Hinnahme von Prüfungsberichten über eine Vermögensverwaltung kann zwar einen Verzicht auf entstandene Ansprüche durch nachträgliche Entlastung, nicht aber eine Billigung der geprüften Verwaltungsmaßnahmen darstellen.
2. Einem Vermögensverwalter kann kein Vorwurf daraus gemacht werden, daß er in den Jahren 1956 bis 1958 die späteren Steigerungen der Aktienkurse nicht vorausgesehen und deshalb Aktien verkauft sowie Vermögen in Rentenwerten statt in Aktien angelegt hat.
3. Einem Vermögensverwalter, der mit Billigung des Auftraggebers Aktiengeschäfte vornimmt, kann nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn er zu diesem Zweck zeitweilig auch größere Barbestände unterhält.

Hübener, Vermögensverwaltung und Beratung bei der Vermögensanlage als Berufsaufgabe für Wirtschaftsprüfer, WPg 1968, S. 649;

Sturm, Die Anlegung von Mündelgeld als Entscheidungsproblem, DB 1976, S. 805;

Wp-Handbuch, Der Vermögensverwalter, S. 2246 ff. m.w.N.

Zum Versicherungsschutz bei Steuerberatern:

Vgl. Tz. 2.1.5.3 der Risikobeschreibung a.F.

Mitversichert ist die gesetzliche Haftpflicht aus folgenden Tätigkeiten, soweit sie nach den gesetzlichen Bestimmungen zulässig sind:

..... Beratung und Wahrung fremder Interessen in wirtschaftlichen Angelegenheiten, und zwar Wahrung fremder Interessen als Haus- und Grundbesitzverwalter, als sonstiger Vermögensverwalter; bei verwalteten Vermögen im Wert von DM 100.000 und mehr jedoch nur, wenn die für den einzelnen Schadenfall vereinbarte Deckungssumme mindestens DM 100.000 beträgt.

Vgl. Tz. 1.2.1.7 der Risikobeschreibung n.F.

Mitversichert ist die gesetzliche Haftpflicht des Versicherungsnehmers aus folgenden Tätigkeiten, die nach § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG mit dem Beruf vereinbar sind:

..... Beratung und Wahrnehmung sonstiger fremder Interessen in wirtschaftlichen Angelegenheiten, soweit diese berufsüblich sind.

Zum Versicherungsschutz bei Wirtschaftsprüfern:

Vgl. Tz. 1.3.4 der Risikobeschreibung:

Der Versicherungsschutz umfaßt die Erledigung der beruflichen Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers gemäß § 2, § 43 Abs. 4 Ziff. 1 und 4, § 129 der Wirtschaftsprüferordnung, und zwar Tätigkeiten, welche die Beratung und Wahrung fremder Interessen in wirtschaftlichen Angelegenheiten zum Gegenstand haben, z.B.

..... die Wahrung fremder Interessen als Vermögens-, Haus- und Grundbesitzverwalter.

August 1984

17 / 84 Haftung des Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters aus der Tätigkeit in einer Abschreibungsgesellschaft

- Zu den Pflichten eines Aufsichtsrates einer Publikums-KG
- Zur unmittelbaren Haftung des Geschäftsführers der WP-GmbH (Treuhandkommanditistin)
- Weiterführende Hinweise zur Haftung des Aufsichtsrates

(OLG Düsseldorf - Urteil vom 8.3.1984 - Az.: 6 U 75/83)

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, die Aufsichtsräte, Verwaltungsräte oder Beiräte in Abschreibungsgesellschaften sind oder als Geschäftsführer einer WP-GmbH die Funktion der Treuhandkommanditistin einer Publikums-KG ausüben, sollten sich eingehend mit der jetzt vorliegenden Entscheidung des OLG Düsseldorf vom 8.3.1984 befassen. Das Urteil beschäftigt sich grundlegend mit den Funktionen und Pflichten eines Wirtschaftsprüfers als Aufsichtsrat einer Abschreibungsgesellschaft. Es macht die Notwendigkeit eigener Prüfungshandlungen und deren Umfang deutlich und verneint die Möglichkeit, sich mit dem Vertrauen in die Richtigkeit der vom Unternehmen gegebenen Informationen zu entlasten. Von Interesse sind auch die Ausführungen

- zur erhöhten Sorgfaltspflicht des Wirtschaftsprüfers,
- zur Unwirksamkeit der Haftungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag auf grobe Fahrlässigkeit,
- zum Schaden des Anlegers,
- zur Schadenberechnung und den Beweiserleichterungen,
- zum Mitverschulden der Komplementär-GmbH und
- zur unmittelbaren Haftung des Geschäftsführers der als Treuhandkommanditistin tätigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH.

Wir hatten bereits in den Gerling Informationen 21/83 (September 1983) auf das erstinstanzliche Urteil des LG Düsseldorf vom 4.3.1983 hingewiesen.

1. Funktionen und Pflichten des Aufsichtsrates

Zu den wesentlichen Pflichten des Aufsichtsrates einer Publikums-KG gehört - ähnlich wie bei der AG oder GmbH nach §§ 111 AktG, 52 GmbHG - die Kontrolle der Geschäftsführung.

Er hat die Aufgabe, im Interesse der Gesellschaft - und damit mittelbar im Interesse der Anlagegesellschafter - die Geschäftsführung ständig dahingehend zu überprüfen, ob sie das ihr anvertraute Kapital mit der gebotenen Sorgfalt für die im Gesellschaftsvertrag festgelegten Zwecke verwendet. Zu diesem Zweck hat er sich von der Geschäftsführung regelmäßig Bericht erstatten zu lassen, die hierzu notwendigen Unterlagen einzusehen und, wenn sich dabei Bedenken ergeben, ihnen noch weiter nachzugehen. Darüber hinausgehende Nachforschungen können geboten sein, wenn die Umstände dazu Anlaß geben.

War die Gesellschaft erst vor verhältnismäßig kurzer Zeit angelaufen, so hat der Aufsichtsrat sich unter Ausschöpfung der ihm im Gesellschaftsvertrag eingeräumten Kontrollrechte zunächst einmal eingehend über die rechtlichen, sachlichen und vor allem finanziellen Bedingungen zu informieren, um so die nötige Grundlage für eine laufende Überwachung der Geschäftsführung zu gewinnen. Dazu muß der Aufsichtsrat sich wenigstens in groben Zügen ein Bild davon machen können, inwieweit die im Werbeprospekt der Publikums-gesellschaft dargestellten Vorhaben bereits in Angriff genommen und mit den vorhandenen oder zu erwartenden Mitteln überhaupt durchführbar sind.

Ferner hat er auf eine schnelle Durchführung des Jahresabschlusses hinzuwirken und den Jahresabschluß zu prüfen (vgl. BGH NJW 1978, S. 425 = BB 1978, S. 575 = WM 1977, S. 1446; BGH BB 1980, S. 546, 580 = DB 1980, S. 71).

a) Vertrauen in die Seriosität des Initiators und die Auskünfte des Wirtschaftsprüfers der Abschreibungsgesellschaft

Seine Verteidigung hat der Wirtschaftsprüfer im wesentlichen auf die unzutreffende Auffassung beschränkt, er habe - ebenso wie alle anderen gutgläubigen Aufsichtsratsmitglieder und alle sonstigen gutgläubigen Beteiligten - auf die bis dahin außer Zweifel stehende Seriosität des Initiators vertrauen dürfen, zumal der ihm als zuverlässig und untadelig bekannte Wirtschaftsprüfer X. im Auftrag der Publikums-KG die Abwicklung der Verträge mit den arabischen Partnern an Ort und Stelle überwacht habe.

Diese Auffassung verkennt die Aufgabenstellung des Aufsichtsrates als Überwachungs- und Kontrollorgan. Mitglieder des Aufsichtsrates haben die Geschäftsführung auch unabhängig davon zu überwachen, ob ein konkreter Anlaß zum Mißtrauen besteht. Dieser Aufgabe ist der Aufsichtsrat nicht gewicht geworden, da er die Geschäftsführung nicht kontrolliert, sondern ihr nur vertraut hat.

Erst recht durfte er nicht auf die von dem Wirtschaftsprüfer X. in den Aufsichtsratssitzungen vorgetragenen und schriftlich mitgeteilten Informationen vertrauen. Der Hinweis auf § 111 Abs. 2 S. 2 AktG, wonach der Aufsichtsrat mit der Einsicht und Prüfung der Buchführung auch besondere Sachverständige beauftragen kann, liegt neben der Sache. Es ging hier zunächst um keine Buchprüfung, sondern um eine grundlegende eigene Kontrolle über die Tätigkeit der neu gegründeten Publikums-Gesellschaft, für die es keines Sachverständigen bedarf. Insbesondere durfte der Aufsichtsrat sich auf Angaben des Wirtschaftsprüfers X. - auch ohne konkrete Verdachtsgründe - deshalb nicht verlassen, weil dieser nach dem eigenen Vorbringen die Abwicklung der Verträge mit den arabischen Geschäftspartnern an Ort und Stelle im Auftrag der Abschreibungsgesellschaft überwachen sollte. Daraus folgt, daß der Aufsichtsrat die Geschäftsführung der Gesellschaft nicht als unabhängiges Kontrollorgan selbst überprüft, sondern einem von der Geschäftsführung eingesetzten Wirtschaftsprüfer vertraut hat.

Soweit der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft selbst im Rahmen des § 111 Abs. 2 S. 2 AktG für bestimmte Aufgaben Sachverständige hinzuziehen darf, muß bei der Auswahl - der Natur der Sache entsprechend - die Unabhängigkeit des Sachverständigen von der zu überwachenden Geschäftsführung gewährleistet sein.

Zudem darf der Aufsichtsrat nach den auch für die Publikums-KG heranzuziehenden Grundsätzen des § 111 Abs. 5 AktG seine Aufgabe nicht durch andere wahrnehmen lassen.

b) Vertrauen in Auskünfte des Aufsichtsratsvorsitzenden

Die Aufgabe des Aufsichtsrates oblag - jedenfalls zu Beginn der Tätigkeit der Gesellschaft - zunächst jedem einzelnen Aufsichtsratsmitglied in eigener Verantwortung. Der Wirtschaftsprüfer durfte sich deshalb nicht darauf verlassen, daß der damalige Aufsichtsratsvorsitzende sich angeblich über die ordnungsgemäß arbeitende Geschäftsführung informiert hatte und diesen Eindruck in den Aufsichtsratssitzungen überzeugend zu vermitteln verstand.

c) Informationspflicht des Aufsichtsrates bei Geschäftstätigkeit im Ausland

Die Besonderheiten des Gesellschaftszwecks der Publikums-KG machten es im vorliegenden Falle unentbehrlich, daß jedes Aufsichtsratsmitglied sich entweder selbst durch eine Reise zu den angeblichen Niederlassungen im Nahen Osten, mindestens aber durch Einholung von Erkundigungen - sei es dort ansässiger Sachkundiger, unabhängiger und absolut vertrauenswürdiger Mittelpersonen - ein zuverlässiges Bild darüber verschaffte, in welchem Umfang das im Beteiligungsangebot dargestellte Vorhaben bereits in Angriff genommen und mit den vorgesehenen Finanzierungsmitteln überhaupt durchführbar war.

So wie es bei einem im Inlandsgeschäft tätigen Unternehmen eine unerläßliche Selbstverständlichkeit ist, daß der Aufsichtsrat die Büro- und Betriebsräume aufsucht, in denen die von ihm zu kontrollierenden Geschäfte

abgewickelt werden, muß auch der Aufsichtsrat eines Unternehmens, das seine Geschäftstätigkeit ausschließlich im Ausland entfaltet, seine grundlegenden Informationen über den Geschäftsablauf an Ort und Stelle sammeln.

Die angeblich im Nahen Osten gekauften und vermieteten Investitionsgüter umfaßten bereits nach dem Bericht des Wirtschaftsprüfers X. 230 Lkw, 44 Trailer, 3 mobile Werkstätten, eine Abfüllstation sowie etwa 5,2 bis 5,3 Mio. Gasflaschen. Nach dem vermeintlichen Vertrag war die Publikums-KG zudem verpflichtet, sämtliche Wartungsarbeiten an der vermieteten Ausrüstung durchzuführen. Es bedarf keiner Begründung, daß die Abwicklung von Geschäften in dieser Größenordnung einen nicht unbeträchtlichen Aufwand an Personal sowie Büro- und Betriebsgut erforderlich machte. Es war die Aufgabe der Aufsichtsratsmitglieder, sich wenigstens über das Funktionieren dieses Kernbereichs der Geschäftsführung zu informieren, zumal sie dort auch die Einsicht in die Originalbelege über die Investitionen erwarten durften.

2. Sorgfaltsmaßstab und Verschulden des Aufsichtsratsmitgliedes

Der als Aufsichtsrat tätige Wirtschaftsprüfer hat seine Pflichten grob fahrlässig verletzt, da er die erforderliche Sorgfalt in besonders schwerem Maße verletzt hat.

Entscheidend für das Maß der anzuwendenden Sorgfalt sind die im redlichen Geschäftsverkehr herrschenden Anschauungen über die sorgfältige Erfüllung der Aufgaben eines Aufsichtsrates. Es kommt nur auf die erforderliche Sorgfalt an, nicht auf eine etwa übliche Sorglosigkeit (vgl. RGZ Bd. 128, S. 44; Bd. 138, S. 325; Schilling in Großkommentar zum AktG § 93 Tz. 9).

Dabei trifft den Beklagten als Wirtschaftsprüfer eine erhöhte Sorgfaltspflicht, da er aufgrund seiner Ausbildung und seiner langjährigen beruflichen Erfahrung über die zu einer wirksamen Kontrolle der Geschäftsführung eines großen Wirtschaftsunternehmens erforderlichen besonderen Fachkenntnisse verfügte. Denn es ist anerkannt, daß der Haftungsmaßstab im Hinblick auf Vorbildung, Kenntnis und Fähigkeiten des einzelnen Aufsichtsratsmitgliedes verschieden sein kann (vgl. Schilling in Großkommentar zum AktG § 116 Tz. 5 m.w.N.).

Dem Aufsichtsrat obliegt in entsprechender Anwendung der §§ 116, 93 Abs. 2 S. 2 AktG die Darlegungspflicht und die Beweislast dafür, daß er bei der Erfüllung seiner Aufsichtsratspflichten die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewandt hat.

3. Haftungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag auf grobe Fahrlässigkeit?

Selbst wenn man die Untätigkeit des als Aufsichtsrat tätig gewesenen Wirtschaftsprüfers nicht als grob fahrlässige Pflichtverletzung einschätzen wollte, so ist die Schadenersatzforderung dennoch gerechtfertigt, weil er auch für einfache Fahrlässigkeit haftet.

Die Beschränkung der Haftung des Aufsichtsrates in § 16 Abs. 12 des Gesellschaftsvertrages auf die in eigenen Angelegenheiten des Gesellschafters einer Personengesellschaft übliche Sorgfalt gemäß § 708 BGB ist unwirksam. Zum einen ist für die Publikums-KG nicht nur die Grundlage der Haftung gegenüber der Gesellschaft, sondern auch der Haftungsmaßstab nach den entsprechend anzuwendenden §§ 116, 93 AktG zwingendes Recht. Es kommt hinzu, daß die Haftungsbeschränkung für den Nichtjuristen aus der Formulierung des § 16 Abs. 12 des Gesellschaftsvertrages nicht deutlich genug hervorgeht. Nach der Rechtsprechung des BGH sind Gesellschaftsverträge von Publikums-Gesellschaften nach dem objektiven Erklärungsbefund auszulegen, so wie sie sich für einen Außenstehenden darstellen (BGH NJW 1979, S. 2102 = BB 1979, S. 905). Dem Wortlaut der zitierten Vorschrift, der allenfalls für Juristen verständlich ist, läßt sich nicht eindeutig entnehmen, daß die Haftung des Aufsichtsrats auf grobe Fahrlässigkeit beschränkt werden soll.

4. Schaden der Publikums-KG

Wie der BGH bereits für den Fall einer gleichartig strukturierten Publikums-KG entschieden hat, ist Trägerin des von den Anlegern eingebrachten Gesellschaftsvermögens nach den §§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB die Kommanditgesellschaft, die durch eine zweckwidrige Verwendung des Vermögens geschädigt wird (vgl. BGHZ Bd. 75, S. 321 = NJW 1980, S. 589, 591).

a) Kein Schaden der Treuhandkommanditistin

Dem steht nicht entgegen, daß die einzelnen Kapitalanleger ihre Einlage zunächst der WP-GmbH als Treuhandkommanditistin anvertraut haben. Diese war nur "Durchlaufstation" für das Einlagekapital, da sie das Geld aufgrund des Treuhandvertrages gemäß dem Mittelverwendungsplan auf ein Konto der Publikums-KG zu überweisen hatte. Der Schaden ist daher nicht der WP-GmbH durch die Überweisung an die Publikums-KG, sondern dieser erst durch die unkontrollierte, zweckwidrige Überweisung in den Nahen Osten entstanden.

b) Kein Schaden der einzelnen Treugeber

Auch den einzelnen Treugebern ist der hier geltend gemachte Schaden nicht entstanden, so daß es auf die abgetretenen Ansprüche nicht ankommt.

Da die Publikums-KG nach den §§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB Trägerin des geschädigten Vermögens ist, sind die einzelnen Anleger nur mittelbar dadurch geschädigt, daß ihre Beteiligung durch den Schaden an Wert verloren hat. Dieser mittelbare Wertverlust wird in dem Maße wieder ausgeglichen, in dem es der Publikums-KG gelingt, ihre Schadenersatzansprüche durchzusetzen. Diese Unterscheidung läßt sich auch an dem den Aktionären eingeräumten Schadenersatzanspruch gemäß § 117 Abs. 1 S. 2 AktG erläutern:

Nach dieser Bestimmung können Aktionäre unter bestimmten Voraussetzungen von Verwaltungsmitgliedern der AG Schadenersatz verlangen, soweit sie - abgesehen von einem Schaden, der ihnen durch die Schädigung der Gesellschaft entstanden ist - geschädigt sind. In diesem Sinne ist der Aktionär nur dann aktivlegitimiert, wenn er unabhängig von einem Schaden der Gesellschaft unmittelbar geschädigt wird, z.B. dadurch, daß er durch

unrichtige Verlautbarungen der Verwaltung zu einem Verkauf seiner Aktien unter Wert verleitet wird (vgl. Kropff in Gessler-Hefermehl AktG § 117 Tz. 38; Meyer-Landrut in Großkommentar zum AktG § 117 Tz. 8; OLG Düsseldorf Urteil vom 3.11.1983 6 U 21/83).

c) Beweiserleichterung und Schadenberechnung

Die Publikums-KG muß zwar darlegen und beweisen, daß die Gesellschaft einen Schaden in der geltend gemachten Höhe erlitten hat, dabei kommt ihr jedoch die Beweiserleichterung des § 287 ZPO zugute (BGH NJW 1963, S. 46; BGH NJW 1978, S. 425, 426 = BB 1978, S. 525 = WM 1977, S. 1446).

Bei der Feststellung der Schadenhöhe sind allerdings die Rückzahlungs- und Schadenersatzansprüche der Publikums-KG gegen den Initiator und seine Helfer zu berücksichtigen, zumal sie selbst einräumt, daß ihre Bemühungen um Sicherstellung von Vermögenswerten der Straftäter sowie anderer Schadenersatzpflichtiger zum Teil Erfolg gehabt haben.

5. Kein Mitverschulden der Komplementär-GmbH der Publikums-KG

Eine Anwendung des § 254 Abs. 1 BGB zu Lasten der Publikums-KG wegen Mitverschuldens ihrer Komplementär-GmbH bei der Entstehung des Schadens scheidet aus, weil die Aufgabe des beklagten Wirtschaftsprüfers als Mitglied des Aufsichtsrates darin bestand, die Geschäftsführung zu überwachen und damit verpflichtet war, das den Schaden begründende Verhalten des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH zu verhindern. Er konnte sich deshalb nicht damit entlasten, den Geschäftsführer treffe ebenfalls ein Vorwurf (BGHZ Bd. 69, S. 207 = NJW 1977, S. 2311 = WM 1977, S. 1221, 1224).

6. Haftung des Wirtschaftsprüfers als Mitgeschäftsführer der WP-GmbH (Treuhandskommanditistin) gegenüber der Publikums-KG

Der beklagte Wirtschaftsprüfer haftet der Publikums-KG in demselben Umfang auch wegen der Verletzung seiner Pflichten als Geschäftsführer der WP-GmbH gemäß § 43 GmbHG.

Zwar besteht eine solche Haftung grundsätzlich nur gegenüber der WP-GmbH und/oder den einzelnen Anlegern, nicht aber gegenüber der Publikums-KG. Es läßt sich aber hier unter Berücksichtigung der besonderen rechtlichen Gestaltung der Publikums-KG die Auffassung rechtfertigen, daß der Schutzbereich des zwischen der WP-GmbH und ihren Geschäftsführern bestehenden Dienstverhältnisses sich hinsichtlich der Haftung aus § 43 GmbHG auch auf die Kommanditgesellschaft erstreckt. Es entspricht der Rechtsprechung des BGH, daß eine solche Erstreckung des Schutzbereichs auf die Kommanditgesellschaft vorliegt, wenn bei einer Publikums-Gesellschaft die wesentliche Aufgabe der Komplementär-GmbH in der Führung der Geschäfte der KG liegt, weil Fehlleistungen der Geschäftsführung sich in einem solchen Falle zwangsläufig stets und in erster Linie zum Nachteil der KG auswirken. Es ist deshalb davon auszugehen, daß in einer Publikums-Gesellschaft das wohlverstandene Interesse der Komplementär-GmbH auch auf eine ordnungsgemäße Leitung der Kommanditgesellschaft gerichtet ist, weil sie auf eine günstige wirtschaft-

liche Entwicklung ihrer Beteiligung bedacht sein muß und als persönlich haftende Gesellschafterin selbst aus dem Gesellschaftsverhältnis der KG zu einer sorgfältigen Geschäftsführung verpflichtet ist (vgl. BGHZ Bd. 75, S. 321 = NJW 1980, S. 589, 590).

Diese Überlegungen lassen sich hier ausnahmsweise auch auf die Geschäftsführung der Treuhandkommanditistin erstrecken, da die Geschäftsführer der WP-GmbH nach dem Inhalt des Treuhandvertrages - abweichend vom gesetzlichen Leitbild der Kommanditgesellschaft - für die Kommanditistin auch Geschäftsführungsaufgaben in Zusammenhang mit der Komplementär-GmbH übernommen hatten. Da beide - Komplementär-GmbH und Treuhandkommanditistin - die für die große Zahl der unterbeteiligten Anleger entscheidende Geschäftsführungsaufgabe, nämlich die ordnungsgemäße Verwendung des eingezahlten Kapitals, nur gemeinsam besorgen durften, erscheint es konsequent, auch den Schutzbereich der zwischen den beiden Gesellschaften mit beschränkter Haftung und ihren Geschäftsführern bestehenden Dienstverhältnisse hinsichtlich der Haftung aus § 43 GmbHG im Sinne der oben zitierten BGH-Rechtsprechung in beiden Fällen auf die Kommanditgesellschaft zu erstrecken.

Es steht auch fest, daß der beklagte Wirtschaftsprüfer seine Pflichten aus dem Dienstverhältnis zur WP-GmbH verletzt hat.

Zwar hat nicht der Beklagte, sondern der ebenfalls alleinvertretungsberechtigte Mitgesellschafter die erforderliche Zustimmung zur Überweisung gegeben. Er war aber als Geschäftsführer der Treuhandkommanditistin wegen der im Aufsichtsrat erörterten Verzögerung der Belege und der geäußerten Warnung verpflichtet, seinen Mitgeschäftsführer zu unterrichten und Bedenken gegen die weitere Überweisung vor Nachprüfung der bisherigen Geschäftstätigkeit der Publikums-KG geltend zu machen.

Weiterführende Hinweise:

Dose	Zivilrechtliche Haftung und Aufgabendelegation auf Ausschüsse im Aufsichtsrat der AG, ZGR 1973, S. 300 ff.
Höffer	Organpflichten und Haftung in der Publikums-Personengesellschaft, ZGR 1982, S. 348
Höhn	Wofür haftet der Aufsichtsrat einer Genossenschaft persönlich? - 1981
Hoffmann	Der Aufsichtsrat 1979, S. 112 ff.

- Kallmeyer Rechte und Pflichten des Aufsichtsrates einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, ZGR 1983, S. 75
- Lippert Informationsrecht und gesamtschuldnerische Haftung des Aufsichtsrates gegenüber der Aktiengesellschaft, NJW 1977, S. 2297
- Peltzer Die Haftung des Aufsichtsrates bei Verletzung der Überwachungspflicht, WM 1981, S. 346
- Saage Die Haftung des Aufsichtsrates für wirtschaftliche Fehlentscheidungen des Vorstands nach dem Aktiengesetz, DB 1973, S. 115 ff.
- BGH vom 7.11.1977
II ZR 43/76
NJW 1978, S. 425 Zur Sorgfaltspflicht des Aufsichtsorgans einer Publikums-Gesellschaft.
Macht eine Publikums-Gesellschaft ihr Aufsichtsorgan dafür haftbar, daß an die Gesellschafter für das laufende Geschäftsjahr im voraus Gewinn ausgeschüttet wurde, obwohl die Ertragslage dies nicht rechtfertigte, so führt sie den ihr obliegenden Beweis eines Schadens nicht schon dadurch, daß die ausgeschütteten Beträge in ihrer Kasse fehlen. Sie muß vielmehr dartun, daß eine Wiedereinziehung nicht möglich ist oder ein Versuch dazu nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht lohnend erscheint.
- BGH vom 9.7.1979
II ZR 118/77
NJW 1979, S. 1823 Zur Deliktshaftung von Aufsichtsratsmitgliedern wegen Verletzung der Konkursantragspflicht
- BGH vom 21.12.1979
II ZR 244/78
DB 1980, S. 438 Legt das Aufsichtsratsmitglied ohne rechtliche oder kaufmännische Rechtfertigung dem Vorstand den Abschluß eines für die Aktiengesellschaft schädlichen Rechtsgeschäfts nahe, so hat es den daraus entstandenen Schaden zu ersetzen, ohne einwenden zu können, es habe nur als Vertreter des Geschäftspartners und in Erfüllung einer Verpflichtung gehandelt, die es dem Geschäftsführer geschuldet habe.
- BGH vom 7.3.1983
II ZR 11/82
VersR 1983, S. 492 Schadenersatzansprüche gegen die Mitglieder des Beirates (Aufsichtsrates) einer Publikums-KG wegen Verletzung ihrer Pflichten verjähren in 5 Jahren.
- LG Hamburg vom 16.12.1980
8 O 229/79
ZIP 1981, 194 Ein Aufsichtsratsmitglied einer Aktiengesellschaft, das es unterläßt, vor der Beschlußfassung über die Vergabe eines ungesicherten Kredits die übrigen Mitglieder des Aufsichtsrats über die wirtschaftliche Situation des Darlehensempfängers aufzuklären, hat den der Aktiengesellschaft daraus entstehenden Schaden zu ersetzen.

September 1984

18 / 84 Haftung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers

Neues BGH-Urteil vom 18.4.1984 Az. IV a ZR 121/82 (OLG Frankfurt)

- Kausalität: Zwei Beratungsfehler von zwei Steuerberatern
 - Mitverschulden: Zurechnung des Beraterverschuldens beim Mandanten
 - Beweislast bei Einwand rechtmäßigen Alternativverhaltens
-

Der Steuerberater beriet eine Erbengemeinschaft, die ein Einzelunternehmen und ein zum Betriebsvermögen zählendes Grundstück geerbt hatte.

Der Miterbe J. erhielt in der Erbauseinandersetzung das Unternehmen und fand seine Miterben aus Mitteln des Betriebsvermögens ab.

Eine Steuerpflicht der abgefundenen Miterben hätte nur vermieden werden können, wenn diese zusammen mit ihrem Bruder J. den Betrieb des Erblassers als Mitunternehmer weitergeführt hätten oder wenn sie aus nachgelassenem Privatvermögen oder aus dem persönlichen Vermögen des Bruders abgefunden worden wären.

Das Finanzamt berücksichtigte aber zunächst in den Einkommensteuerbescheiden vom 29.1.1976 den steuerlich erheblichen Vorgang des Übergangs vom Betriebsvermögen ins Privatvermögen nicht.

Es kam zu der schädigenden Steuerveranlagung erst nach einer Betriebsprüfung am 6.9.1978 und nachdem die abgefundenen Miterben ohne Abstimmung mit ihrem ursprünglichen Steuerberater erklärt hatten, bis zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft Mitunternehmer gewesen zu sein. Diese Erklärung gaben sie ab,

um die Tarifvergünstigung des § 34 EStG zu erhalten. Im Zeitpunkt der Betriebsprüfung, der Abgabe der Erklärung zur Mitunternehmerschaft und der anschließenden Veranlagung waren die Miterben bereits durch einen neuen Berufskollegen beraten worden.

Gegen den Regreßanspruch erhob der beklagte Steuerberater folgende Einwände:

- a) Die Kläger und der sie nunmehr beratende Steuerberater hätten auf die fehlende Abänderbarkeit der Einkommensteuerbescheide vom 29.1.1976 nicht hingewiesen.
- b) Die Kläger hätten durch Abgabe der Erklärung, sie seien bis zur Auseinandersetzung Mitunternehmer gewesen, die Veranlagung selbst provoziert.
- c) Selbst bei Belehrung über die Versteuerung der stillen Reserven wären die Kläger bei der gewählten Form der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft geblieben.

Der Bundesgerichtshof hat wegen der Frage der Abänderbarkeit der ursprünglich günstigen, wenn auch fehlerhaften Einkommensteuerbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO die Sache an das OLG zurückverwiesen. Dort soll geklärt werden, ob die Tatsache der Überführung von Betriebsvermögen in Privatvermögen anlässlich der Erbauseinandersetzung für die Finanzverwaltung eine neue Tatsache war. Darüber hinaus hat aber der BGH diverse über den Einzelfall hinaus interessierende Feststellungen getroffen:

1. Kausalität des ersten Beratungsfehlers

Selbst wenn die Einkommensteuerbescheide vom 29.1.1976 nicht mehr abzuändern waren, so scheidet eine Haftung des Steuerberaters allerdings nicht bereits dem Grunde nach aus.

Die Pflichtwidrigkeit des beklagten Steuerberaters blieb zwar wegen der fehlerhaften Festsetzung durch das Finanzamt ursprünglich ohne nachteilige Folgen und hätte sich aufgrund der Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide ohne das fehlsame Handeln der Kläger auch weiterhin nicht schädigend ausgewirkt. Das Verhalten der Kläger bei der Betriebsprüfung läßt den Zurechnungszusammenhang zwischen der falschen Auskunft des beklagten Steuerberaters und der nachträglichen Abänderung der Steuerflistung jedoch nicht entfallen. Die Begünstigung der Kläger und damit der rednerpflichtigen Beklagten durch den Irrtum des Finanzamtes wurde her-

aufgrund der später irrigen Annahme des Finanzamtes, die bestandskräftigen Steuerbescheide seien einer Abänderung zugänglich. Ein solcher Geschehensablauf, bei dem ein Fehler einen anderen gleichsam nach sich zieht, ist nicht ungewöhnlich. Daß dann die Kläger und deren neuer Berater in Steuer-sachen diesem Irrtum ebenfalls unterlagen und durch den Versuch, eine höhere Steuerschuld abzuwenden, erst die rechtliche Möglichkeit einer Abänderung eröffneten, liegt nicht außerhalb jeden Erfahrungsbereichs (BGH NJW 1978, S. 1005, 1006).

2. Zum Mitverschulden der Kläger

Die Kläger waren nicht nur im eigenen Interesse gehalten, vor der Abgabe von Erklärungen, denen erkennbar steuerliche Erheblichkeit zukam, deren Folgen für die eigene Steuerpflicht zu prüfen. Im Verhältnis zum möglicherweise regreßpflichtigen Steuerberater, der in die Verhandlungen anläßlich der Betriebsprüfung nicht eingeschaltet worden war, traf sie inso- weit eine Obliegenheit. Falls die Angaben der Kläger auf fehlerhafte Rat- schläge ihres neuen Beraters zurückgehen, müssen sie sich deshalb in diesem Fall dessen Verschulden nach §§ 254, 278 BGB als eigenes Verschulden an- rechnen lassen (BGHZ Bd. 3, S. 46, 50; BGH NJW 1965, S. 962; Lange, Schadensersatz, S. 372).

3. Zum rechtmäßigen Alternativverhalten

Entgegen der Auffassung des beklagten Steuerberaters ist ihm zu Recht die Beweislast dafür auferlegt worden, daß es auch bei zutreffender Unterrich- tung über die Steuerfolgen bei der gewählten Form der Auseinandersetzung geblieben wäre. Bei der Verletzung vertraglicher Aufklärungs- und Beratungs- pflichten entspricht eine solche Umkehr der Beweislast der ständigen Rechts- sprechung des BGH (BGHZ 72, S. 92, 106; BGH ZIP 1981, S. 1213, 1215 m.w.N.). Diese Verteilung der Beweislast entspricht der dem angesprochenen Pflichten- kreis eigentümlichen Interessenlage, die geprägt ist von dem Bedürfnis der Betroffenen, Klarheit über die für ihre Entscheidung maßgebenden Umstände zu erlangen. Bei gehöriger Pflichterfüllung wäre zugleich Klarheit über den Ursachenzusammenhang geschaffen (BGHZ Bd. 61, S. 116, 123).