



Gerling Informationen für
wirtschaftsprüfende, rechts- und
steuerberatende Berufe



10. August 1986
6. Jahrgang, S. 100–116
ISSN 0177–1868



Inhalt	Seite
GI-Leitsätze	100
Regreßprozeß und finanzgerichtliches Verfahren zur Schadenbeseitigung	101
– Anmerkung (BGH, Urf. v. 10. 4. 1986 – VII ZR 51/85 – OLG Stuttgart)	
Steuerstrafrechtliche Haftung des Steuerberaters	102
– Auftrag zur Erstellung von Bilanz und Steuererklärung	
– Ungeprüfte Verwertung der erteilten Auskünfte und übergebenen Unterlagen	
– Bildung von Garantierückstellungen	
– Weiterführende Hinweise (OLG Karlsruhe, Beschl. v. 19. 3. 1986 – 3 WS 147/85 –, wistra 1986, 189 ff.)	
Haftung des Steuerberaters	107
– Verjährung von Schadenersatzansprüchen, hier: fehlende Voraussetzung für eine Investitionszulage bei Betriebsaufspaltung	
– Weiterführende Hinweise zur Verjährung von Regreßansprüchen (KG, Urf. v. 24. 2. 1986 – 24 U 4567/85)	
Haftung des Steuerberaters	114
– Schätzungsschaden	
– Fristenkontrolle nach Mandatsbeendigung	
– Kündigung des Mandatsvertrages	
– Weiterführende Hinweise zum Mandatsvertrag (Amtsgericht Düsseldorf, Urf. v. 1. 7. 1986 – 36 C 117/86)	

GI-Leitsätze

1. Einspruch durch Steuerberater und Rechtsanwalt: Zustellungsfragen und Verantwortungsbereiche

Hat ein Steuerberater gegen einen Steuerbescheid im Namen des Steuerpflichtigen, aber ohne Nachweis schriftlicher Vollmacht, Einspruch eingelegt, so kann das FA ihm als dem bestellten Vertreter im Sinne des § 8 Abs. 1 Satz 1 VwZG die Einspruchsentscheidung wirksam zustellen. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige einen Rechtsanwalt mit der Anfertigung der Einspruchsbegründung und der späteren Klageerhebung beauftragt hat und das FA hiervon unterrichtet ist.

Der Steuerberater genügt seinen Sorgfaltspflichten, wenn er die Einspruchsentscheidung unverzüglich an den vom Steuerpflichtigen beauftragten Rechtsanwalt weiterleitet und ihn über die zu beachtenden Fristen unterrichtet. Die Einhaltung der Klagefrist fällt in den Verantwortungsbereich des Rechtsanwaltes.

(BFH, Urf. v. 27.2.1986, IV R 72/85)

2. Gebührenfragen, Angemessenheit, Gegenstandswert

Leitsätze (d. Verf.):

a) Der Gebührenrahmen des § 21 StBGebVO kann in der Regel bis zur Mittelgebühr ausgeschöpft werden (vgl. OLG Düsseldorf, Urf. v. 30.4.1986 – 18 U 15/86, rkr, GI 1986, 96).

b) Der Gegenstandswert einer Beratung über Abschreibungsmöglichkeiten bemißt sich nach der vorgestellten Steuerersparnis und nicht nach der tatsächlich eingetretenen.

(OLG Düsseldorf, Urf. v. 3.7.1986 – 18 U 61/86)

Regreßprozeß und finanzgerichtliches Verfahren zur Schadenbeseitigung

– Anmerkung

(BGH, Urf. v. 10. 4. 1986 – VII ZR 51/85 – OLG Stuttgart)

Leitsatz:

Zur Entscheidungspflicht des Gerichts bei einer Regreßklage, wenn der vom Kläger gegen einen Dritten geführte Prozeß, der dem Regreß zugrunde liegt, noch nicht beendet ist.

Aus den Gründen:

Das Berufungsgericht erkennt bei seiner Entscheidung, daß zwischen den beiden Prozessen keine Rechtskraftverknüpfung besteht, da beiden Verfahren getrennte Prozeßrechtsverhältnisse sowie verschiedene Rechtsverhältnisse und verschiedene Streitgegenstände zugrunde liegen (vgl. dazu Baumbach-Lauterbach-Alberts-Hartmann, ZPO, 44. Aufl., § 2 Anm. 2 und Grundzüge 2 vor § 128).

Daran ändert auch nicht, daß die Klägerin im Wege des Schadenersatzes letztlich Regreß nimmt. **Es hätte zwar nahegelegen, den Rechtsstreit zur Vermeidung sich widersprechender Entscheidungen entweder gemäß § 148 ZPO auszusetzen oder aber die Umstellung des Zahlungsantrages auf einen Feststellungsantrag anzuregen.** Dagegen durfte das Berufungsgericht sich nicht – statt diese Möglichkeiten zu sinnvollem Aufeinanderabstimmen der Prozesse wahrzunehmen – seiner Pflicht, über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit so bald und so umfassend wie möglich zu entscheiden, durch eine Abweisung der Klage als „zur Zeit unbegründet“ entziehen. Damit hat es nicht nur seine Entscheidungspflicht verletzt, sondern auch die Klägerin mit sinnlosen Kosten belastet und sie darüber hinaus dem Zwang ausgesetzt, je nach dem Ausgang des anderen Verfahrens den hier zu beurteilenden Klageanspruch noch einmal von neuem zur Nachprüfung zu stellen.

.....

Anmerkung:

Diese Entscheidung des BGH ist für Regreßklagen gegen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer von Bedeutung, da häufig zur Schadenbeseitigung Rechtsstreitigkeiten bei den Finanzgerichten und beim BFH aufgenommen werden.

Die Klage des Mandanten auf Feststellung des Regreßanspruchs ist auch dann bereits möglich und dient dann der Verjährungsunterbrechung, wenn schädigende Steuerbescheide im Rechtsbehelfs- oder Rechtsmittelverfahren noch angefochten werden.

Steuerstrafrechtliche Haftung des Steuerberaters

- Auftrag zur Erstellung von Bilanz und Steuererklärung
- Ungeprüfte Verwertung der erteilten Auskünfte und übergebenen Unterlagen
- Bildung von Garantierückstellungen
- Weiterführende Hinweise

(OLG Karlsruhe, Beschl. v. 19. 3. 1986 – 3 WS 147/85 –, wistra 1986, 189 ff.)

Amtlicher Leitsatz:

Zu den Pflichten eines Steuerberaters, der nach den Angaben des Steuerpflichtigen die Bilanzen erstellt und an den Steuererklärungen mitwirkt.

Leitsätze (d. Verf.):

1. Im allgemeinen deckt sich der Umfang der straf- oder bußgeldbewehrten Pflichten gegenüber den Finanzbehörden mit den bürgerlich-rechtlichen Pflichten gegenüber dem Mandanten.
2. Im Rahmen eines Auftrags zur Erstellung von Bilanzen und Steuererklärungen darf der Steuerberater die ihm vom Mandanten übergebenen Unterlagen und erteilten Auskünfte in der Regel ungeprüft verwerten, wenn nicht besondere Unstimmigkeiten erkennbar sind oder aus anderen Gründen Anlaß zur Nachprüfung besteht.
3. Der Steuerberater ist Helfer des Mandanten und nicht Sachwalter der Finanzbehörde. Er muß seinem Auftraggeber nicht von vornherein mit Mißtrauen begegnen.

Aus den Gründen:

.....

3. Die strafrechtliche Verantwortung eines Steuerberaters hängt, soweit es um seine Beteiligung an Steuervergehen oder -ordnungswidrigkeiten seines Auftraggebers geht, zunächst ab von seiner Kenntnis oder zumindest leichtfertig herbeigeführten Unkenntnis der den Vorwurf gegen den Steuerpflichtigen begründenden tatsächlichen Umstände, sodann von Inhalt und Umfang des dem Steuerberater erteilten Auftrages (RG JW 1924, 1879; OLG Stettin JW 1933, 345). Im allgemeinen deckt sich der **Umfang seiner straf- oder bußgeldbewehrten Pflichten** gegenüber den Finanzbehörden mit seinem bürgerlich-rechtlichen Pflichtenkreis gegenüber dem Auftraggeber (BayObLGSt 58, 232; Samson, aaO, § 378 Rdn. 38; Kohlmann, aaO, Rdn. 23; Meyer, aaO, § 378 Anm. 4 b cc; vgl. auch Brönner DB 1957, 588 unter Hinweis auf ein, soweit ersichtlich, nicht veröffentlichtes Urteil des BGH vom 18. 6. 1953). Die Verantwortlichkeit des Beraters wächst, je weitergehender der Steuerpflichtige ihn mit der Wahrnehmung seiner steuerlichen Belange betraut. Umgekehrt bedeutet jede Einschränkung des Auftrages auch eine Einschränkung des Pflichtenkreises (Samson aaO). Die Beantwortung der Frage, ob der Berater verpflichtet ist, die ihm vom Auftraggeber übermittelten Angaben nach ihrer Vollständigkeit und Richtigkeit zu prüfen, oder ob er sich damit begnügen kann, die Unterlagen und Angaben des Steuerpflichtigen ohne jede materielle Prüfung rechnerisch und rechtlich auszuwerten, richtet sich nach der Ausgestaltung des konkreten Beratungsauftrages (vgl. BayObLG aaO; Samson aaO Rdn. 39).
4. Der Angeschuldigte hat sich mit Verteidigerschriftsatz vom 9. 9. 1985 – somit noch zu Lebzeiten des früheren, am 15. 9. 1985 verstorbenen Mitangeschuldigten E – dahin eingelassen, er habe die Handels- und Steuerbilanzen allein auf Grund der ihm erteilten Informationen und vorgelegten Unterlagen erstellt. Die Richtigkeit dieser Informationen habe er nicht nachgeprüft, auch nicht bei Erstellung der Bilanzen 1973 und 1974. Auf diese Verfahrensweise habe er jeweils in den Schlußbemerkungen zu den Bilanzen hingewiesen, in denen wörtlich ausgeführt wird, Bilanzen und Erfolgsrechnungen habe er „an Hand des (ihm) vorgelegten Buchführungs- und Belegmaterials, sowie auf Grund der (ihm) erteilten Auskünfte und Nachweise erstellt“

Informationen und Unterlagen habe er ausschließlich von E und dem – verstorbenen – Prokuristen und technischen Leiter der Firma, H, erhalten, der im übrigen auch Sachbearbeiter aller Schadensfälle der Firma gewesen sei.

Bei der Erstellung der Bilanz 1973 hätten E und H ihn, den Angeschuldigten, dahin unterrichtet, daß die Gefahr einer Inanspruchnahme der Firma aus Lieferungen möglicherweise schadhaft gewesener Rohre bestehe. Im südbadischen Raum sei ein Konkurrent der Firma aus einer einzigen Lieferung auf Zahlung zwischen 150.000,- DM und 180.000,- DM in Anspruch genommen worden. Die Herren E und H hätten dies von einem Vertreter erfahren. Außerdem hätten die Herren E und H auf ein Schreiben der Herstellerfirma O vom 26.5.1971 an den Kunststoffrohrverein B verwiesen, in dem unter Nr. 4 bestätigt wurde, daß in einer Serienherstellung von Rohren Mängel festgestellt worden seien. Dort sei von „recht bedeutenden Schäden“ die Rede gewesen. Dem Angeschuldigten sei gesagt worden, daß die in Betracht kommenden Rohre seitens der Firma ausschließlich von der Firma O bezogen worden waren. Die Firma sei wegen dieser Lieferung der von der Firma O bezogenen Rohre in großer Sorge gewesen, zumal es sich um eine sehr große Produktion, nämlich von ca. 3,5 Millionen Meter Rohre gehandelt habe. Gleichfalls habe der Angeklagte von E und H von früheren Schadensfällen in R, K und A erfahren, deren Höhe allerdings in keinem Verhältnis zu den vielleicht zu erwartenden Schadensfällen stehen sollte. Ferner wurde der Angeschuldigte davon unterrichtet, daß zwischen der Firma L, K und der Firma MKG, B, eine Auseinandersetzung wegen Lieferung mangelhafter Rohre in Gang gewesen sein soll. Auch von der Firma M hatte die Firma Rohre bezogen.

Auf eine Frage des Angeschuldigten habe der Prokurist P gemeint, daß die Firma T und E mit Regreßansprüchen in Höhe von mehreren hunderttausend DM rechnen müsse. Die sachliche Entscheidung, daß 1973 eine Rückstellung für solche Inanspruchnahmen in Höhe von 240.000,- DM gebildet werden solle, habe nicht der Angeschuldigte, sondern die Firma getroffen. Der Angeschuldigte habe allerdings – damals wie auch heute – diesen Betrag auf Grund der ihm erteilten Informationen für plausibel und vertretbar gehalten und ihn deshalb in die Bilanz aufgenommen.

Bei der Erstellung der Bilanz 1974 sei er davon unterrichtet worden, daß die Situation bezüglich einer möglichen Inanspruchnahme unverändert geblieben sei, weshalb er keine Bedenken gehabt hätte, in die Bilanz 1974 den ihm genannten weiteren Rückstellungsbetrag von 260.000,- DM einzusetzen. Die Bildung der Rückstellungen in der ihm angegebenen Höhe sei dem Angeschuldigten auch im Hinblick auf das Verhältnis der Rückstellungen zu den von der Firma T und E erzielten Umsätze von rund 18 bzw. 19 Millionen DM in den Jahren 1973 und 1974 als durchaus vertretbar erschienen.

Diese Einlassung kann dem Angeschuldigten nicht mit der nach § 203 StPO erforderlichen Wahrscheinlichkeit widerlegt werden. Dabei kann dahinstehen, ob E und H bei der Abgabe der Erklärungen tatsächlich auch selbst davon ausgingen, daß die Firma T und E mit den behaupteten Regreßansprüchen zu rechnen hatte, ob sie sich selbst hierüber im Zweifel waren oder gar mit derartigen Schadensfällen in Wirklichkeit gar nicht rechneten, dem Angeschuldigten durch ihre Darlegungen jedoch den Eindruck vermittelten, sie wären der geäußerten Überzeugung. Entgegen der Annahme der Staatsanwaltschaft spricht auch der im Jahre 1977, nach Eingang des berichtigten Steuerbescheides vom 13.6.1977, aus den beschlagnahmten Handakten des Angeschuldigten ersichtliche Schriftwechsel gerade nicht gegen die Glaubhaftigkeit seiner Einlassung. Die Schreiben des Angeschuldigten an E vom 7.7., 2.10. und 22.12.1977 sind nämlich nur dann zu verstehen, wenn der Angeschuldigte selbst davon ausging, der Steuerpflichtige sei im Besitz der hier angeforderten Unterlagen oder könne diese wenigstens beschaffen. Nicht zu verkennen ist allerdings die Möglichkeit, der Angeschuldigte könnte die genannten Schreiben nur im Hinblick auf ein nunmehr erwartetes Steuerstrafverfahren zur eigenen Absicherung gefertigt haben, um hierauf seine spätere Einlassung stützen zu können. Diese ohnehin – jedenfalls vorliegend – fernliegende Möglichkeit ist indessen mit den vorhandenen und erwartbaren Beweismitteln nicht zu belegen.

Unabhängig von Vorstehendem spricht für die Einlassung des Angeschuldigten, sich allein auf die tatsächlichen Angaben E's und H's verlassen und diese nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüft zu haben, der Umstand, daß er beispielsweise nicht bemerkte, daß im Kalenderjahr 1973 Zinseinnahmen in Höhe von 8622,- DM aus einer Festgeldanlage der Firma T und E H KG, an der E beteiligt war, sowohl bei dieser Firma als auch unter den Einkünften des E aus Kapitalvermögen erfaßt waren, diese mithin zum Nachteil seines Mandanten zweifach der Besteuerung zugeführt wurden.

5. Zum Inhalt des Beratungsvertrages hat sich der Angeschuldigte dahin eingelassen, daß seine Tätigkeit für die Firma T und E ausschließlich in der Erstellung der Handels- und Steuerbilanzen sowie in der Bearbeitung und Erstellung der Steuererklärungen bestanden hätte. Eine andere Tätigkeit für die Firma T und E – etwa in Form wirtschaftlicher Beratung – habe er nicht ausgeübt. Diese Einlassung ist glaubhaft. Sie deckt sich mit dem übrigen Akteninhalt, einschließlich des Betriebsprüfungsberichtes vom 14.4.1977, dem zu entnehmen ist, daß die

Buchführung innerhalb der Firma T und E selbst erledigt wurde und nicht etwa dem Angeschuldigten übertragen war. Es sind auch keinerlei Anhaltspunkte dafür ersichtlich, daß der Angeschuldigte bei der Wahrnehmung seiner Tätigkeit den derart abgesteckten Aufgabenbereich von sich aus überschritten hätte.

6. Weist der **Beratungsvertrag** dem Steuerberater den vorstehend beschriebenen und beschränkten Aufgabenkreis zu, und hält sich der Berater im Rahmen dieses Auftrages (vgl. Hübner, aaO, Anm. 20, Stichwort „Steuerberater...“), darf er die ihm vom Steuerpflichtigen übergebenen Unterlagen und erteilten Auskünfte in der Regel ungeprüft verwerten, es sei denn, es seien besondere Unstimmigkeiten erkennbar oder es bestünde aus anderen Gründen Anlaß zur Nachprüfung (vgl. RG JW 1933, 443; OLG Königsberg JW 1930, 735; OLG Bremen StrVert 1985, 283, 284 = GI 1986, 1; vgl. auch OLG Celle StB 1976, 82; Kohlmann aaO § 378 AO Rdn. 71; Meyer aaO; Hartmann/Christians Betrieb 1985, 1909 ff., 1915; auch Hübner, aaO). Dabei ist davon auszugehen, daß der Steuerberater seiner Funktion nach als Helfer des Steuerpflichtigen und nicht als Sachwalter der Finanzbehörde tätig wird (vgl. RG aaO; auch BGH, Urteil vom 26.1.1954 bei Henneberg, Entscheidungen zum Recht der Steuerverfehlungen, Stichwort Steuerberatende Berufe, Sorgfaltspflicht, S. 8; OLG Bremen aaO; Kohlmann, aaO, Rdn. 72) und er deshalb seinem Auftraggeber nicht von vornherein mit Mißtrauen zu begegnen braucht (RGSt 68, 411, 413; Samson, aaO, § 378 AO Rdn. 39; zum ganzen auch Lohmeyer GA 1973, 97).

Hiernach kann dem Angeschuldigten kein strafrechtlich relevanter Vorwurf daraus gemacht werden, daß er die ihm von dem Steuerpflichtigen und dessen technischen Leiter vorgetragenen Informationen bei der Erstellung der Bilanzen und der Steuererklärungen ohne weitere Prüfung zugrunde gelegt hat. Denn diese Angaben konnten dem Angeschuldigten als technischem Laien, der sich kein eigenes Urteil über den Umfang des behaupteten Risikos erlauben durfte, plausibel erscheinen. Auch von der Höhe der gebildeten Rückstellungen mußte sich dem Angeschuldigten in Anbetracht des Ausmaßes der in den Jahren 1973 und 1974 von der Firma erzielten Umsätze kein Zweifel an deren Realitätsgehalt aufdrängen. Schließlich mußten sich für ihn auch keine Bedenken gegen die vom Auftraggeber beanspruchten Rückstellungen daraus ergeben, daß tatsächlich – wie nunmehr festgestellt – keine Rechtspflicht zu Garantieleistungen bestand. Denn zum einen kann dem Angeschuldigten nicht nachgewiesen werden,

daß er die Vertragsbedingungen der Firma T und E überhaupt gekannt hat, zum anderen ist es steuerrechtlich nicht ausgeschlossen, unter bestimmten Voraussetzungen, an deren Vorliegen der Angeschuldigte in tatsächlicher Hinsicht nicht zu zweifeln brauchte, auch für mögliche zukünftige nicht klagbare Verpflichtungen oder mögliche zukünftige Kulanzleistungen Rückstellungen zu bilden (vgl. Großkommentar zum Aktiengesetz aaO, § 152 Anm. 65 und die dort angegebenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs).

Anhaltspunkte dafür, daß der Angeschuldigte erkannt oder infolge Leichtfertigkeit verkannt hätte, daß sein Auftraggeber zur Steuerunehrlichkeit neige, was ihm erhöhte Prüfungspflichten auferlegt hätte (vgl. RGSt 68, 411; BayObLGSt 58, 232, 234), werden weder von der Staatsanwaltschaft aufgezeigt, noch sind sie aus den dem Senat vorliegenden Akten und sonstigen Unterlagen ersichtlich.

.....

Weiterführende Hinweise:

OLG Bremen GI 1986, 1 = Strafverteidiger 1985, 282; OLG Nürnberg DStR 1966, 192; OLG Celle StB 1976, 82: Aufnahme des Materialbestandes durch Angestellte des Mandanten; OLG Koblenz DStR 1979, 268; LG Bremen DStR 1981, 257; vgl. auch: BGH NJW 1985, 1154, Westphalen EWiR § 675 BGB V/85, 759; Zur Berichtigungspflicht des Steuerberaters nach § 153 AO: OLG Koblenz, wistra 1983, 270

Haftung des Steuerberaters

- Verjährung von Schadenersatzansprüchen, hier:
fehlende Voraussetzung für eine Investitionszulage bei Betriebsaufspaltung
- Weiterführende Hinweise zur Verjährung von Regreßansprüchen
(KG, Urt. v. 24. 2. 1986 – 24 U 4567/85)

Leitsätze (d. Verf.):

1. Es bestehen Bedenken gegen die Wirksamkeit der Klausel, wonach der Schadenersatzanspruch erlischt, wenn nicht innerhalb einer Frist von 6 Monaten nach der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird (a.A. OLG Hamburg StBG 1981, 188).

2. Die Verjährung des § 68 StBerG beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der haftungsbegründende Tatbestand verwirklicht wurde, d.h. nach Vornahme der pflichtwidrigen Handlung oder Unterlassung und Eintritt des Schadens.
3. Eine die Verjährung unterbrechende Feststellungsklage kann in dem Zeitpunkt geltend gemacht werden, in dem die Vermögenslage des Geschädigten verschlechtert oder zumindest ernsthaft negativ gefährdet ist.
4. Hat der Steuerberater nicht darüber belehrt, daß eine Investitionszulage nur bei einem Beherrschungsverhältnis hinsichtlich der Betriebs-GmbH („eigener gewerblicher Betrieb“) gewährt wird, so entsteht der Schaden – fehlende Voraussetzung für die Investitionszulage – durch den Abschluß des Gesellschaftsvertrages

Aus den Gründen:

1. Ausschlußfrist in Allgemeinen Auftragsbedingungen

.....

Es kann ferner dahinstehen, ob die unter Nr. 6 Abs. 3 Satz 3 der Allgemeinen Auftragsbedingungen des Beklagten enthaltene Klausel: „Der (Schadenersatz-)Anspruch erlischt, wenn nicht innerhalb einer Frist von 6 Monaten nach der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird“, rechtswirksam ist. Der Senat hat erhebliche Bedenken gegen die Wirksamkeit dieser Klausel. Sie läuft auf eine Verkürzung der Verjährungsfrist hinaus und dürfte damit gegen § 9 AGBG verstoßen (vgl. Ulmer-Brandner-Hensen, AGB-Gesetz 4. Aufl., § 9 Rdnr. 114 und Anhang § 9–11 Rdnr. 954; anders allerdings OLG Hamburg StBg 1981, 188).

.....

2. Verjährungsbeginn im Sinne des § StBerG

Die Vorschrift des § 68 Steuerberatungsgesetz knüpft den Verjährungsbeginn – ebenso wie § 198 BGB den regelmäßigen Verjährungsbeginn für Ansprüche allgemein – an das Entstehen des Schadenersatzanspruches an. Auch beim Schadenersatzanspruch gegen den Steuerberater sowie gegen den Rechtsanwalt kommt es für den Verjährungsbeginn damit grundsätzlich auf die Entstehung des Schadens an (BGH NJW 1982, 1532).

Der Schaden des Klägers besteht darin, daß er – wie sich insbesondere aus dem Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 31. 10. 1985 (Bd. II Bl. 50 –

58) ergibt – für die angeschafften unbeweglichen Wirtschaftsgüter, insbesondere die Werkstatthalle im Gesamtwert von DM 597.679,37, nicht nach § 19 Abs. 2 Satz 4 Nr. 1 in Verbindung mit § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a des Berlinförderungsgesetzes die 15%ige Investitionszulage erhält, weil diese Wirtschaftsgüter nicht dem „eigenen gewerblichen Betrieb“ des Klägers dienen. Die Wirtschaftsgüter dienen deshalb nicht dem eigenen gewerblichen Betrieb des Klägers, weil er an der Betriebs-GmbH nur zur Hälfte beteiligt ist, nicht aber ein wenn auch geringfügiges Übergewicht hat und somit nicht von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen auszugehen ist. Auch in dem hier maßgeblichen Jahr 1981 ging die höchstrichterliche Rechtsprechung mit dem Schrifttum davon aus, daß die Beteiligung volljähriger Kinder an der Betriebs-Gesellschaft die Zurechnung dieser Anteile an den Vater verbietet; die für Eheleute und **minderjährige** Kinder aufgestellte widerlegbare Vermutung einheitlicher Interessenverfolgung galt nicht bei Beteiligungen volljähriger Kinder (vgl. Ur. v. des BGH v. 18.10.1972 BStBl II 1973, 27; ferner Dehmer, Die Betriebsaufspaltung, Rdnr. 126).

Soweit in Einzelfällen untere Instanzgerichte eine andere Auffassung vertreten haben (vgl. das von Dehmer a. a. O. Rdnr. 127 genannte Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 3.7.1980, EFG 1980, 556, 557), so hätte dies nichts an der Verpflichtung des Beklagten geändert, angesichts einer zweifelhaften Rechtslage dem Kläger bei Abschluß des Gesellschaftsvertrages den sicheren Weg über eine geringfügig überwiegende Beteiligung zu weisen, die nach den obigen Ausführungen auch im Verhältnis zum Sohn des Klägers durchführbar gewesen wäre. Angesichts der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der Zustimmung des Schrifttums (vgl. Dehmer a. a. O. Rdnr. 126) war der Kläger auch nicht gehalten, gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 31.10.1985 gemäß § 115 Abs. 3 FGO die Nichtzulassungsbeschwerde einzulegen, sondern konnte von der Richtigkeit dieses Urteils ausgehen.

Der Schaden des Klägers ist – wie seinem eigenen Sachvortrag zu entnehmen ist – jedenfalls vor dem 3.9.1981 entstanden. Die Verjährungsfrist des § 68 StBerG beginnt mit dem Zeitpunkt zu laufen, in dem der Tatbestand, aus dem heraus der Schadenersatzanspruch erwächst, verwirklicht ist. Dabei ist zu beachten, daß nach dem im Verjährungsrecht geltenden Grundsatz der Einheitlichkeit des Anspruchs der aus einer zum Regreß verpflichtenden Handlung und Unterlassung erwachsende voraussehbare Schaden ein einheitlicher ist und nicht die Summe verschiedener Einzelschäden darstellt (Späth,

beginnt also mit der Verwirklichung des haftungsbegründeten Tatbestandes. Das ist nicht allein die Vornahme der pflichtwidrigen Handlung oder Unterlassung, sondern der darauf beruhende Eintritt des Schadens. Dabei ist der Schaden in dem Zeitpunkt eingetreten, in dem die Vermögenslage des Geschädigten infolge des schädigenden Ereignisses im Vergleich mit dem früheren Vermögensstand schlechter geworden ist.

3. Zur Möglichkeit der Erhebung der Feststellungsklage

In dem Zeitpunkt, in dem die Vermögenslage des Geschädigten verschlechtert oder zumindest ernsthaft negativ gefährdet ist, kann der Schadenersatzanspruch mit der die Verjährung unterbrechenden Feststellungsklage (§ 209 Abs. 1 BGB) geltend gemacht werden und ist damit voll durchsetzbar. Die Feststellung des Schadens – also des nachteiligen steuerlich relevanten Tatbestandes oder gar die Feststellung seiner steuerlichen Auswirkungen – ist dagegen in ihren Auswirkungen rein subjektiver Natur im Sinne einer Verlautbarung nach außen und damit bloße Kenntnisvermittlung. Für den Verjährungsbeginn genügt aber die objektive Möglichkeit der klageweisen Anspruchsgeltendmachung (Späth a. a. O. B 1013). Die Feststellungsklage bietet die Möglichkeit, die Verjährung des Anspruchs zu unterbrechen. Anders als bei der Leistungsklage, bei der der Mandant Grund und Höhe des Schadens und des Anspruchs darlegen und ggf. beweisen muß, braucht der Kläger, der eine Feststellungsklage einreicht, nur sein Feststellungsinteresse – wie bei einem Grundurteil gemäß § 304 ZPO – darzulegen und ggf. zu beweisen, daß eine gewisse Wahrscheinlichkeit für das Eintreten eines wenn auch gegenwärtig noch nicht bezifferbaren Schadens besteht. Die Feststellungsklage darf nur abgewiesen werden, wenn das Gericht sich, notfalls aufgrund einer Beweisaufnahme, davon überzeugt hat, daß der Anspruch nicht besteht. Der Feststellungskläger trägt also nur das Prozeßrisiko dafür, daß objektive Tatsachen oder Umstände vorliegen, die einen Schadeneintritt wahrscheinlich erscheinen lassen. Sie festzustellen oder sich von ihrem Nichtvorhandensein oder dem Fehlen eines Verschuldens auf der Seite des Steuerberaters zu überzeugen, ist Sache des Gerichts, das über das Feststellungsbegehren zu entscheiden hat (Späth, a. a. O. B 1014). Selbst die **Fälligkeit** des Schadenersatzanspruchs ist für ein Obsiegen im Feststellungsprozeß nicht erforderlich.

4. Zur Schadenentstehung wegen entgangener Investitionszulage

Der Schaden des Klägers – fehlende Voraussetzung für die Investitionszulage – ist einmal, wie das angefochtene Urteil annimmt, durch den Abschluß des Gesellschaftsvertrages (der Betriebs-GmbH, d. Verf.) am 12. 3. 1981 geschaffen worden, in dem dem Kläger nicht die Stimmenmehrheit zugebilligt worden ist.

Sofern eine weitergehende Beratungspflicht des Beklagten auch in bezug auf die Änderung des Verhältnisses der Gesellschafteranteile an der noch im Gründungsstadium befindlichen GmbH anzunehmen ist, verfestigte sich der Schadeneintritt durch den Abschluß des Mietvertrages vom 11. 6. 1981 zwischen dem Kläger und der (in Gründung befindlichen) Betriebs-GmbH. Von diesem Zeitpunkt an stand fest, daß Anschaffungen des Klägers wegen des fehlenden Beherrschungsverhältnisses hinsichtlich der Betriebs-GmbH nicht dem „eigenen gewerblichen Betrieb“ des Klägers dienten und damit eine Investitionszulage ausgeschlossen war.

Allerspätstens und irreversibel trat der Schaden aber ein, als der Kläger die Werkstatthalle anschaffte bzw. bezahlte, was sowohl nach dem ursprünglichen Investitionszulageantrag vom 24. 3. 1982 wie nach dem berichtigten Antrag vom 1. 6. 1983 (vgl. Beistück zum Schriftsatz des Klägers Bd. I Bl. 121 ff. am Ende) am 7. 8. 1981 geschah. Mit diesem Tage stand endgültig fest, daß der Kläger auf diese Anschaffung, die er in dem berichtigten Antrag vom 1. 6. 1983 mit DM 586.516,28 bezifferte, nicht die 15 %ige Investitionszulage erhalten konnte. Diese Rechtslage konnte nach dem 7. 8. 1981 auch nicht durch eine spätere Umgestaltung des Gesellschaftsvertrages geändert werden. Für die rechtliche Betrachtung im Regreßprozeß ist allein davon auszugehen, daß die Investitionszulage nur dann gezahlt wird, wenn die Anschaffung für den eigenen gewerblichen Betrieb erfolgt, nicht aber, wenn noch nach der Anschaffung später durch einen neuen Rechtsakt die Voraussetzungen des Berlinfoörderungsgesetzes nachträglich geschaffen werden. Im Regreßprozeß kommt es auch nicht darauf an, ob damals durch ein Verschweigen der nachträglichen Änderung des Gesellschaftsvertrages gegenüber dem Finanzamt möglicherweise tatsächlich der Anspruch hätte durchgesetzt werden können. Entscheidend sind vielmehr die wahren rechtlichen Verhältnisse, die spätestens seit dem 7. 8. 1981 eine Investitionszulage auf die Werkstatthalle ausschlossen.

5. Abgrenzung: Keine mehrfachen Entstehungszeitpunkte wegen Berichtigungsmöglichkeit

Es kann dahinstehen, ob in besonders begründeten Ausnahmefällen ein späterer Beginn der Verjährungsfrist für Schadenersatzansprüche gegen einen Steuerberater anzunehmen ist. Jedenfalls ist die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (vgl. BGHZ 83, 17 = NJW 1982, 1285, 1286 = ZIP 1982, 451 m. Anm. Gräfe = GI 8/82), wonach der Anspruch gegen den Steuerberater so lange immer wieder neu entsteht, als noch eine Berichtigung des ergangenen falschen Steuerbescheides möglich ist, auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Es geht hier nicht darum, daß der Steuerberater in einer Erklärung an das Finanzamt unzutreffende Angaben gemacht hat, die später noch berücksichtigt werden können und müssen, die ursprünglich sogar den Mandanten begünstigt hätten, aber durch die Überprüfung seitens des Finanzamtes überhaupt erst aufgedeckt werden und damit zu einem Schaden des Mandanten führen, während sie ohne Aufdeckung dieses Schadens für den Mandanten einen Vorteil gebracht hätten, sondern darum, daß durch eine angeblich unzutreffende Beratung des Beklagten im Jahre 1981 unabänderlich Voraussetzungen geschaffen wurden, die einer Investitionszulage unbedingt entgegenstanden. Der Schaden des Klägers stand nach der Gründung der GmbH am 12. 3. 1981, spätestens jedoch mit der Anschaffung der Wirtschaftsgüter fest und war damals endgültig feststellbar. Eine spätere Berichtigung des Investitionshilfe-Antrages nach Überprüfung war absolut unmöglich. Auf eine mögliche spätere Änderung des Gesellschaftsvertrages und ein Verschweigen dieses Umstandes gegenüber dem Finanzamt kommt es jedenfalls für die rechtliche Betrachtung nicht an.

Weiterführende Hinweise:

- 1 a) Der Beginn der Verjährungsfrist des § 68 StBerG ist je nach Schadenart unterschiedlich; im Falle einer Betriebsprüfung steht erst mit deren Abschluß fest, ob es bei einer vermeidbaren Steuer-mehrbelastung bleibt, so daß dann der Schaden „entstanden“ ist im Sinne von § 68 StBerG (Abweichung vom Ur. v. 14. 7. 1982, VersR 1982, 1053; vgl. auch BGHZ 83, 17, 21 = ZIP 1982, 451 m. Anm. Gräfel).

BGH,
Ur. v. 27. 11. 1985
– IVa ZR 97/84
– GI 1986, 27
= ZIP 1986, 309
= DStR 86, 200
dazu: EWiR § 68
StBerG 1/86, 297
(Gräfe)

- b) Bis zum Bekanntwerden des Senatsurteils über die Belehrungspflicht (BGHZ 83, 17) verletzte ein Steuerberater seine Sorgfaltspflicht nicht schuldhaft, wenn er seinen Mandanten wegen Irrtums über seine Belehrungspflicht nicht auf die drohende Verjährung einer Schadenersatzforderung gegen sich selbst hinwies.
- 2) Die Klausel in einem von dem Treuhänder eines Bauherrenmodells verwendeten formularmäßigen „Treuhandvertrag“, wonach Ansprüche gegen ihn
 „nur binnen Jahresfrist nach Entstehung und Kenntnisnahme des Schadens, spätestens jedoch nach einem Jahr nach Beendigung des Treuhandauftrages geltend gemacht werden können“,
 benachteiligt den einen Auftrag erteilenden Bauherrn entgegen den Geboten von Treu und Glauben unangemessen und ist daher unwirksam.
- 3a) Verjährungsbeginn bei Schadenersatzanspruch gegen den Steuerberater wegen nicht in Anspruch genommener Steuervergünstigung: mit Ablauf der Einspruchsfrist gegen den Steuerbescheid, durch den Vorläufigkeitsvorbehalt aufgehoben wurde.
- b) Keine schuldhafte Verletzung der Belehrungspflicht des Steuerberaters über Fehler in den eigenen Arbeiten und die Verjährungsregelung in § 68 StBerG vor Veröffentlichung des BGH-Urteils v. 20.1.1982 (Bestätigung der BGH-Rechtsprechung, Urte.v. 27.11.1985 – IVa ZR 97/84, GI 1986, 27 = WM 1986, 261).
- c) Die bereits eingetretene Verjährung hat keine Wirkung bei einem vertragsgemäßen Anerkenntnis des Steuerberaters, auch wenn ihm im Zeitpunkt des Anerkenntnisses die Vollendung der Verjährung unbekannt war.
- BGH,
 Urte.v. 16.1.1986
 – VII ZR 61/85
 – GI 1986, 45
 = ZIP 1986, 443
 = BB 1986, 623
 dazu: EWiR § 9
 AGBG 6/86, 319
 (Grüf), WUB 1 C 7.
 Immobilienanlagen
 2.86 – v. Heymann
- BGH,
 Urte.v. 18.12.1985
 – IVa ZR 103/84
 – GI 1986, 63

Haftung des Steuerberaters

- Schätzungsschaden
 - Fristenkontrolle nach Mandatsbeendigung
 - Kündigung des Mandatsvertrages
 - Weiterführende Hinweise zum Mandatsvertrag
- (Amtsgericht Düsseldorf, Ur. v. 1.7.1986 – 36 C 117/86)

Leitsätze (d. Verf.):

1. Zur Darlegung des Schätzungsschadens
2. Keine Verpflichtung des Steuerberaters zur Fristenkontrolle nach Beendigung des Mandatsvertrages
3. Der Steuerberater hat sich mit der Mandatskündigung „entpflichtet“, wenn er im Kündigungsschreiben darauf hinweist, daß gegen eine Einspruchsentscheidung bis zum 20.5.1985 Klage beim Finanzgericht Düsseldorf erhoben werden kann.

Aus den Gründen:

Darlegung des Schätzungsschadens

Die unstreitige Forderung der Klägerin ist nicht durch eine Gegenforderung des Beklagten nach § 389 BGB zum Erlöschen gebracht worden. Die angebliche Gegenforderung ist nicht hinreichend dargelegt. Es reicht insoweit nicht aus, gestützt durch angetretenen Sachverständigenbeweis darzulegen, daß der Beklagte eigentlich für 1982 keinerlei Steuer geschuldet hätte. Zumindest hätte hier der Beklagte – was auch mit Schriftsatz vom 12.5.1986 nicht geschehen ist – seine Einnahmenüberschußrechnung, ggf. seine Steuererklärung für 1982, zum Beleg einreichen müssen.

Pflichten nach Vertragsende?

Es kann dies jedoch letztlich dahinstehen, da mangels eines ersichtlichen Verschuldens der Klägerin aus „nachvertraglichem Verhältnis“ ohnehin eine Schadenersatzpflicht nicht in Betracht zu ziehen ist. Das Verhalten des Schuldners nach Vertragserfüllung kann nur dann eine positive Vertragsverletzung darstellen, soweit vertragliche Pflichten über die Erfüllung hinaus weiterwirken.

Angesichts der am 20.5.1984 erfolgten Mandatskündigung und des im selben Schreiben eindeutigen Hinweises, daß gegen die Einspruchsentscheidung bis spätestens 20.6.1985 eine etwaige Klage beim Finanzgericht Düsseldorf einzureichen wäre, sind nachvertragliche Verpflichtungen in Fortfall geraten: Die Klägerin hat sich insoweit insgesamt „entpflichtet“. Wegen der Rechtsbehelfsbelehrung in der Einspruchsentscheidung des Finanzamtes und der eindeutigen Hinweise der Klägerin in deren Schreiben vom 20.5.1985 blieb für eine weitere Belehrung des Beklagten kein Raum mehr. Wenn die Klägerin in ihrem Schreiben vom 20.5.1985 zum Ausdruck bringt, daß der Beklagte gegen die Entscheidung des Finanzamtes Klage einlegen „kann“, so verwendet sie mit dieser Formulierung den einzig zutreffenden Ausdruck. Eine Verpflichtung des Beklagten zur Klageeinreichung bestand nämlich nicht, und es lag im bloßen Ermessen des Beklagten, eine Klage einzureichen oder davon Abstand zu nehmen.

Kündigung zur „Unzeit“ gemäß § 627 Abs. 2 S. 1 BGB

Schließlich ist auch die Mandatskündigung seitens der Klägerin nicht „zur Unzeit“ erfolgt. Der Klägerin war nicht zuzumuten, angesichts der langanhaltenden Honorarzahlungsrückstände das Mandatsverhältnis fortzusetzen. Die offenkundige Berechtigung zur Mandatsniederlegung wird auch seitens des Beklagten nicht bestritten. Da das Vertragsverhältnis der Parteien mit Eingang des Schreibens der Klägerin vom 20.5.1985 bei dem Beklagten beendet war, oblag dieser auch keine weitere Fristenkontrolle mit der Folge, daß es dahinstehen kann, welchen Inhalts das Telefongespräch zwischen der Klägerin und dem Beklagtenvertreter vom 18.8.1985 war.

Weiterführende Hinweise:

Zur Darlegungs- und Beweispflicht beim Regreß gegen StB:

vgl. ausführliche
Hinweise in GI 1986,
70 u. BGH, Ur. v.
22.1.86 – IV a ZR
105/84
= GI 1986, 77
m. Anm.

Zum Steuerberatungsvertrag

1. Beweislast für den Abschluß eines Steuerberatungsvertrages mit einem Sozius

OLG Düsseldorf,
Ur. v. 17.5.1984
– 18 U 15/84,
GI 7/85

2. Auftragserweiterung durch einseitige Erklärung des Mandanten? LG Hamburg, Ur. v. 31.8.1983 – 19 O 275/83, GI 1986, 98
3. Vertrag oder Gefälligkeit? OLG Celle, Ur. v. 22.1.1986 – III U 45/85, GI 1986, 66
4. Kündigungsrecht des Mandanten gem. § 627 BGB OLG Köln, Ur. v. 13.7.1983 – 6 U 48/83, GI 1/85
5. Einschränkung des Rechts zur fristlosen Kündigung gem. § 627 Abs. 2 BGB. Die Kündigung des Steuerberaters hat so rechtzeitig zu erfolgen, daß der Mandant sich die Dienste anderweitig beschaffen kann. OLG Hamm, Ur. v. 26.9.1980 – 25 U 18/80, GI 19/82
6. Kein Honorarrückzahlungsanspruch bei mangelhafter Erfüllung eines Dienstvertrages. BGH, Ur. v. 24.2.1982 = ZIP 82, 116 = DB 82, 1054 = GI 11/82
7. Honorarrückzahlungsanspruch bei Werkvertrag OLG Köln, Ur. v. 23.4.1980 – 2 U 181/79 GI 18/83
8. Zurückhaltung von Mandantengeldern BGH, Ur. v. 30.10.1986 – 2 StR 383/85, GI 1986, 87
9. Darlegungspflicht des Steuerberaters für Höchstgebühr statt Mittelgebühr. OLG Düsseldorf, Ur. v. 27.2.1986 – 18 U 172/85, GI 1986, 96 m. Anm; vgl. OLG Düsseldorf Ur. v. 3.7.1986 – 18 U 61/86 GI 1986, 100 (in diesem Heft)

© Gerling-Konzern
Vertriebs-Aktiengesellschaft
Abteilung Presse und Information
Gereonshof, 5000 Köln 1
Telefon: (02 21) 144-7298

Verantwortlich für den Inhalt:
Rechtsanwalt Dr. Jürgen Gräfe,
Fachanwalt für Steuerrecht

Nachdruck nur mit vorheriger
schriftlicher Zustimmung.